



Commission des sanctions
de la Haute autorité de l'audit

Décision de la Commission des sanctions

N° CS 2024-22

Décision du 6 novembre 2025

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

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

assistée de Mme Marclino, secrétaire de la commission, s'est réunie en séance publique le 23 septembre 2025 à son siège situé Tour Watt, 16-32 rue Henri Regnault – Paris-La Défense, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

M. Christian Legris, [...],
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception,
Non comparant,

Vu le code de commerce, et notamment ses articles L. 820-1, I, 7°, L. 820-2, V, L. 821-73 à L. 821-81 et R. 820-3, R. 821-201 à R. 821-212 , R.821-217 à R. 821-230.

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

Après avoir entendu :

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

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

Après en avoir délibéré conformément à la loi, la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit a rendu la décision suivante par mise à disposition à son secrétariat.

Faits et procédure

1. M. Legris était inscrit, depuis 1993, en tant que commissaire aux comptes rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) Est, sous le numéro 75000213. Il est omis de la liste depuis le 24 octobre 2024, pour non-déclaration des

honoraires auprès de la Haute autorité de l'audit (H2A). Il exerçait son activité en nom propre et, en 2021, était titulaire de huit mandats non EIP, représentant [...] euros d'honoraires.

2. Le 21 juillet 2022, la présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) a saisi le rapporteur général du H3C de faits constatés à l'occasion du contrôle d'activité, réalisé au titre du programme 2020, de M. Legris, susceptibles de caractériser des manquements imputables à ce dernier.
3. Le 25 juillet 2022, le rapporteur général a ouvert une enquête sur ces faits.
4. Le 8 octobre 2024, à l'issue de l'enquête, la formation plénière du collège de la H2A a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de M. Legris et a arrêté les griefs suivants :

« - d'avoir manqué à ses obligations professionnelles, dans le cadre de votre mission de certification des comptes de l'Association Etaisienne d'Aide aux Personnes Agées ou en Difficulté, en certifiant que les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019 étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors que, selon le rapport définitif de contrôle d'activité du 24 août 2021, il n'avait formalisé aucune démarche d'audit et n'avait réalisé aucune diligence d'audit sur les postes comptables très significatifs, produits d'exploitation et trésorerie.

M. Christian Legris n'avait donc pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives.

Ces manquements sont susceptibles de constituer une violation des dispositions des articles L. 823-9 alinéa 1^{er}, L. 821-13 1, A. 823-26 (NEP 700 §8, §11 et §14), A. 823-8 (NEP 330 §25 et §26), A. 823-7 (NEP 315 §15), A. 823-5 (NEP 300 §1, §8, §10 et §11) et A. 823-25 (NEP 630 §5 et §6) du code de commerce, applicables à l'époque des faits ;

- *de ne pas avoir satisfait à son obligation de formation durant la période 2016 à 2022, ce qui constituerait des manquements aux dispositions des articles L. 822-4 I et A. 822-28-2 du code de commerce et de l'article 7 alinéa 1^{er} du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;*
- *de ne pas avoir communiqué au rapporteur général les documents et informations demandés, en dépit de ses demandes répétées, ce qui constituerait une violation des dispositions de l'article L. 824-5 1^o du code de commerce, applicables à l'époque des faits.*

Ces manquements sont susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1 I 1^o du code de commerce dans sa rédaction antérieure au 1^{er} janvier 2024 et passibles des sanctions prévues à l'article L. 821-71 du code de commerce ».

5. Le 27 novembre 2024, la présidente de la H2A a adressé une notification de griefs à M. Legris, l'informant de la mise à sa disposition du dossier de la procédure.
6. Le 29 novembre 2024, le rapport d'enquête, la notification de griefs et le dossier de la procédure ont été adressés à la présidente de la commission des sanctions de la H2A.
7. Par lettre recommandée avec accusé de réception qu'il n'a pas réclamée, M. Legris a été invité à comparaître le 23 septembre 2025 devant la commission des sanctions sur la base des griefs notifiés. Cette convocation mentionne la composition de la commission, l'informe de la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil de son choix et

de ce que ses observations écrites doivent parvenir à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance.

8. Avisé par courrier du 9 juillet 2025 de la séance et de sa faculté de demander à être entendu, en application de l'article L. 821-80 du code de commerce, le président de la CRCC Est n'a pas fait usage de ce droit.
9. Au cours de cette séance, la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par la rapporteure générale, a demandé que soient prononcées la radiation de la liste des commissaires aux comptes de M. Legris ainsi qu'une sanction pécuniaire de 30 000 euros.

Motifs de la décision

Sur le bien-fondé des griefs

10. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, dispose : « *I. Sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 821-71, les commissaires aux comptes à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent. Constitue une faute disciplinaire : 1° Tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession ; 2° Toute négligence grave et tout fait contraire à la probité ou à l'honneur* ».
11. L'article R. 822-32 de ce code, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, disposait auparavant : « *Toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice ainsi qu'au code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance commis par un commissaire aux comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constitue une faute disciplinaire passible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L. 822-8* ».

1. Sur le grief relatif à l'audit légal de l'Association Etaisienne d'Aide aux Personnes Agées ou en Difficulté

1.1. Textes applicables

12. L'article L. 821-13, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-11 du même code, dispose : « *Les commissaires aux comptes exercent leur mission conformément aux normes internationales d'audit adoptées par la Commission européenne (...), ainsi que, le cas échéant, aux normes françaises venant compléter ces normes adoptées selon les conditions fixées au troisième alinéa du présent article. En l'absence de norme internationale d'audit adoptée par la Commission, ils se conforment aux normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et homologuées par le garde des sceaux, ministre de la justice, après avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes* ».
13. L'article L. 823-9, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-53 du même code, dispose : « *Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice*

écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ».

14. L'article A. 823-26 du code de commerce (NEP 700 relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés), dans sa rédaction applicable au moment des faits et reprise en substance dans les différentes versions depuis lors et devenu depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce, l'article A. 821-92 du même code, prévoit notamment que « *8. le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. (...) 11. Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour limitation : -lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ; -que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ; -et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. (...) 14. Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier : D'une part, lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que : - soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ; - soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. D'autre part, lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes, dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites ».*
15. L'article A. 823-8 du code de commerce (NEP 330 relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques) dans sa rédaction applicable au moment des faits non modifiée depuis, et devenu depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce, l'article A. 821-73 du même code prévoit notamment : « *Le commissaire aux comptes conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. Pour ce faire le commissaire aux comptes tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions. (...) Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier ».*
16. L'article A. 823-7 du code de commerce (NEP 315 relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes) dans sa rédaction applicable au moment des faits non modifiée depuis, et devenu depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce, l'article A. 821-72 du même code prévoit notamment : « *Lors de sa prise de connaissance, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives : - au niveau des comptes pris dans leur ensemble ; et - au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe des comptes. L'évaluation des risques au niveau des assertions est basée sur les éléments collectés par le commissaire aux comptes lors de la prise de connaissance de l'entité, mais elle peut être remise en cause et modifiée au cours de l'audit en fonction des autres éléments collectés au cours de la mission ».*
17. L'article A. 823-5 du code de commerce (NEP 300 relative la planification de l'audit), dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, reprise par l'arrêté du 27 juillet 2023 et

transférée à l'article A. 821-69 du même code par l'arrêté du 27 novembre 2024, prévoit notamment : « 01. L'audit des comptes mis en œuvre par le commissaire aux comptes appelé à certifier les comptes d'une entité fait l'objet d'une planification. Cette planification est formalisée notamment dans un plan de mission et un programme de travail. (...) 08. Le commissaire aux comptes établit par écrit un plan de mission et un programme de travail relatifs à l'audit des comptes de l'exercice. Ces documents reprennent les principaux éléments de la planification et font partie, conformément aux dispositions de l'article R. 823-10 du code de commerce, du dossier du commissaire aux comptes. (...) 10. Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment : -l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ; -le ou les seuils de signification retenus ; et -les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail. (...) 11. Le programme de travail définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel ; il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants ».

18. L'article A. 823-25 du code de commerce (NEP 630 relative à l'utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité), dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, reprise à l'article A. 821-91 du même code à compter du 1^{er} janvier 2024, prévoit notamment : « Lorsqu'il décide d'utiliser les travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes apprécie s'ils constituent des éléments suffisants et appropriés pour contribuer à la formation de son opinion sur les comptes. (...) En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en œuvre lui paraît nécessaire pour obtenir les éléments suffisants et appropriés recherchés ».

1.2. Présentation de l'entité auditée

19. L'Association Etaisienne d'Aide aux Personnes Agées ou en Difficulté (AEAPAD), créée en 1957, gère l'EHPAD Saint-François dans l'Yonne, jusqu'à sa dissolution en 2021.
20. Au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2019, le bilan de l'AEAPAD s'établissait à 5,102 millions d'euros, les capitaux propres s'élevaient à 2,206 millions d'euros et les produits d'exploitation à 2,481 millions d'euros, pour un résultat net de 15 000 euros.
21. M. Legris a certifié sans réserve les comptes de cet exercice.

1.3. Examen du grief

22. La formalisation d'un plan de mission, d'un programme de travail ainsi que la fixation d'un seuil de signification permettent au commissaire aux comptes de s'interroger sur les risques inhérents à l'entité et à sa mission, ainsi que sur l'étendue des diligences pertinentes et exigées au regard, notamment, de ces risques et des éléments significatifs. Ces diligences jouent un rôle essentiel dans l'obtention de l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalie significative permettant de justifier les conclusions émises sur les postes significatifs à partir desquelles le commissaire aux comptes fonde son opinion. Cette démarche demeure essentielle, quelle que soit la connaissance antérieure de l'entité. Ils permettent, en outre, à un tiers avisé de comprendre la planification de l'audit, la nature et l'étendue des procédures d'audit effectuées, les éléments collectés et testés et ainsi d'apprécier le résultat des procédures d'audit.
23. D'une première part, selon le paragraphe 22 de la norme d'exercice professionnel 330, le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre, au cours de son audit, l'examen des « écritures comptables significatives », la norme d'exercice professionnel 315 définissant, à

son paragraphe 4, le terme « significatif » comme étant « *l'élément dont l'omission ou l'inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques ou le jugement fondés sur les comptes* ».

24. Il est précisé au paragraphe 26 de la norme d'exercice professionnel 330 que « *si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires* ».
25. Au-delà de l'examen des « *écritures comptables significatives* », le commissaire aux comptes détermine, par application de la norme d'exercice professionnel 320, paragraphes 6 et 20, un seuil de signification qui est « *le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés* » et un seuil de planification qui permet au commissaire aux comptes de définir la nature et l'étendue de ses travaux. Ce dernier seuil est fixé à un montant tel qu'il permet de « *réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification* ».
26. Le paragraphe 14 de la norme d'exercice professionnel 315 énonce que la prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet au commissaire aux comptes d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.
27. Le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.
28. Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance du système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière. « *À ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes pris dans leur ensemble ; aux procédures, informatisées ou manuelles, qui permettent d'initier, enregistrer et traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ; aux enregistrements comptables correspondants, aussi bien informatisés que manuels (...)* ».
29. La même norme 315 énonce à son point 21, que le commissaire aux comptes consigne, notamment, dans son dossier de travail les éléments importants relatifs à la prise de connaissance de l'entité, y compris de chacun des éléments du contrôle interne dont il a évalué la conception et la mise en œuvre, la source des informations obtenues et les procédures d'audit réalisées ainsi que les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.
30. La norme d'exercice professionnel 330 indique, à son point 5, dans sa version alors en vigueur, qu'en réponse à son évaluation du risque au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation.
31. Ces 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.
32. Cette norme précise à son point 21 qu'indépendamment « *de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information* ».

fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif » et à son point 23 qu'en « fonction des éléments collectés, le commissaire aux comptes apprécie, tout au long de sa mission, si son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée ».

33. D'une deuxième part, selon la norme d'exercice professionnel 630, lorsqu'il décide d'utiliser les travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes apprécie s'ils constituent des éléments suffisants et appropriés pour contribuer à la formation de son opinion sur les comptes.
34. En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en œuvre lui paraît nécessaire pour obtenir les éléments suffisants et appropriés recherchés. Il documente dans son dossier les travaux réalisés par l'expert-comptable qu'il utilise dans le cadre de sa mission.
35. D'une troisième part, il résulte, en premier lieu, de l'article R. 823-10 du code de commerce, dans sa version alors applicable, que le dossier d'audit du commissaire aux comptes doit contenir la documentation de l'audit réalisé par le commissaire aux comptes et permettre d'étayer l'opinion figurant dans le rapport de certification des comptes et, en second lieu, du paragraphe 2 de la norme d'exercice professionnel 230, que le commissaire aux comptes doit faire figurer dans son dossier d'audit *« les documents qui permettent d'étayer l'opinion formulée dans son rapport et qui permettent d'établir que l'audit des comptes a été réalisé dans le respect des textes légaux et réglementaires et conformément aux normes d'exercice professionnel »*. Faute de trouver dans le dossier d'audit les diligences ayant permis au commissaire aux comptes d'étayer son opinion, celles-ci sont réputées ne pas avoir été exécutées.
36. En l'espèce, le rapport définitif de contrôle, établi au titre du programme 2020 relève, s'agissant de l'audit de l'AEAPAD de l'exercice clos au 31 décembre 2019, que *« le dossier de travail ne comporte que les feuilles de travail du dossier de l'expert-comptable »* et que *« l'opinion d'audit émise sur les comptes n'est pas étayée et résulte d'une absence manifeste de diligences d'audit. Aucune NEP n'est appliquée »*.
37. Concernant l'approche d'audit, il est constaté qu' *« il n'existe pas de structuration de l'approche d'audit suivie (...). La prise de connaissance de l'entité et de son environnement ainsi que l'évaluation du risque d'anomalies significatives n'existent pas. (...) Les procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques n'existent pas. La documentation de l'audit des comptes est limitée aux feuilles de travail de l'expert-comptable (...) »*, et sur les diligences réalisées sur les cycles chiffre d'affaires / produits et trésorerie, qu'il *« n'existe pas de diligences mises en œuvre sur le cycle examiné. L'esprit critique du commissaire aux comptes n'est pas mis en œuvre. Il n'existe pas de programme de travail. La documentation existante est limitée aux feuilles de travail de l'expert-comptable sans annotation ni conclusion. Les contrôles de l'information financière ne sont pas matérialisés »*.
38. Le pré-rapport, dont les constats sont identiques à ceux du rapport définitif, ont été notifiés à M. Legris qui n'a pas jugé utile de présenter des observations ou de les critiquer.
39. Le grief est caractérisé en tous ses éléments.

2. Sur le non-respect des obligations de formation

2.1. Textes applicables

40. L'article A. 822-28-2 du code de commerce, dans sa rédaction applicable depuis le 15 mai 2009, devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-45 de ce code, précise que la durée de la formation professionnelle est de cent vingt heures au cours de trois années consécutives et que vingt heures au moins sont accomplies au cours d'une même année. L'article A. 822-28-9, dans sa rédaction issue d'un arrêté du 20 février 2018, prévoyait par ailleurs : « *Les commissaires aux comptes déclarent annuellement, au plus tard le 31 mars, auprès du Haut Conseil du commissariat aux comptes ou de son délégataire, les conditions dans lesquelles ils ont satisfait à leur obligation de formation professionnelle continue au cours de l'année civile écoulée. Les modalités de cette déclaration sont définies par le Haut Conseil. Les justificatifs utiles à la vérification du respect de cette obligation sont joints à la déclaration et conservés pour être, le cas échéant, produits lors des contrôles ou des enquêtes. Leur durée de conservation est fixée à six années.* ». Les dispositions de l'article A. 822-28-9 sont reprises à l'article R. 821-70 du même code dans sa rédaction issue du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié. Jusqu'au 20 février 2018, cette déclaration annuelle devait être effectuée auprès de la CRCC, en application de l'article A. 822-28-17 de ce code.
41. Pour l'année 2019, le délai de déclaration a été prorogé au 25 août 2020 en application de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période.
42. Enfin, l'article 7, alinéa 1^{er}, du code de déontologie, dans sa rédaction codifiée par le décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, reprise à l'annexe 8-1 de la partie réglementaire du code de commerce dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2023-1142 précitée, énonce que : « *Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation (...)* ».

2.2. Examen du grief

43. Il résulte des textes ci-dessus cités que la durée annuelle minimum de formation est de 20 heures et qu'elle est de 120 heures sur une période de trois ans.
44. Selon le relevé adressé par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) aux enquêteurs le 6 juillet 2023 et les éléments adressés par la CRCC Est le 20 juillet 2023, M. Legris avait déclaré et justifié, pour la période allant de 2016 à 2022, 29 heures de formation effectuées en 2016, 43,25 heures en 2017, 27,25 heures en 2019, 6 heures en 2020 et 6,5 heures en 2021.
45. Ainsi, M. Legris n'a pas suivi un minimum de 120 heures de formation sur trois ans entre 2016 et 2022, pas plus que 20 heures par an en 2018, 2020, 2021 et 2022, de telle sorte que le manquement est caractérisé.

3. Sur l'absence de communication au rapporteur général des informations demandées

3.1. Textes applicables

46. L'article L. 824-5 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi n° 2019- 486 du 22 mai 2019, devenu par application de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 l'article L. 821-74 du même code, dispose : « *Le rapporteur général procède à une enquête. Il peut désigner des enquêteurs pour l'assister. Le rapporteur général et les enquêteurs peuvent à cet effet : 1° Obtenir du commissaire aux comptes, sans que celui-ci puisse opposer le secret professionnel, tout document ou information, sous quelque forme que ce soit ; ils peuvent en exiger une copie ; (...)* ».
47. L'article L. 821-12 du code de commerce, dans sa version issue de l'ordonnance 2016-315 du 17 mars 2016, devenu par application de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 l'article L. 820-17 du même code, énonce que « *les agents du Haut conseil sont habilités à : 1° Obtenir du commissaire aux comptes tout document ou toute information, sous quelque forme que ce soit, concernant la mission de certification des comptes ou toute autre prestation fournie par lui aux personnes ou entités dont il certifie les comptes. Ils peuvent en exiger une copie ; 2° Obtenir de toute autre personne des informations liées 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 ; 3° Procéder à des contrôles sur place ; 4° Avoir recours à des experts, afin notamment de procéder à des vérifications* ».
48. L'article R.821-68 du code de commerce, dans sa version issue du décret n°2016-1026 du 26 juillet 2016, devenu par application du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 l'article R. 820-42 du même code précisait que « *les dossiers et documents établis par le commissaire aux comptes en application de l'article R. 823-10 sont [...] pour les besoins des contrôles et des enquêtes, tenus à la disposition des autorités de contrôle, qui peuvent requérir du commissaire aux comptes les explications et justifications qu'elles estiment nécessaires concernant ces pièces et les opérations qui doivent y être mentionnées* ».

3.2. Examen du grief

49. Il ressort des éléments de la procédure qu'entre le 26 juin et le 18 juillet 2023, les enquêteurs ont tenté à de nombreuses reprises de joindre M. Legris, en utilisant les coordonnées qu'il avait lui-même communiquées au H3C, notamment par téléphone, lui laissant plusieurs messages, par courriers électroniques à trois reprises et par courrier postal à deux reprises, dont l'un par lettre recommandée avec demande d'avis de réception.
50. Il ne s'est pas manifesté, n'a communiqué aucun des éléments demandés par les enquêteurs et ne s'est pas présenté à son audition, le 26 juillet 2023.
51. Dès lors, le grief est caractérisé.

Sur les sanctions

52. Il résulte de l'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, alors applicable, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-71 dudit code, que les sanctions disciplinaires dont sont passibles les commissaires aux comptes sont l'avertissement, le blâme, l'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, le cas échéant assortie du sursis, la radiation de la liste et le retrait de l'honorariat ainsi qu'une sanction pécuniaire, le cas échéant assortie du sursis, d'un montant ne pouvant excéder, pour une personne physique, la somme de 250 000 euros, ce montant

pouvant, dans le cas où la sanction pécuniaire est prononcée pour une violation des dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, être porté au double du montant de l'avantage tiré de l'infraction ou, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer celui-ci, à la somme d'un million d'euros. L'avertissement, le blâme ainsi que l'interdiction temporaire peuvent être assortis de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus. La publication d'une déclaration indiquant que le rapport présenté à l'assemblée générale ne remplit pas les exigences du code de commerce, de l'interdiction, pour une durée n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaire aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public peut également être ordonnée.

53. Depuis le 1^{er} janvier 2024, l'article L. 821-71 du code de commerce a remplacé l'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans par l'interdiction d'exercer tout ou partie des missions de commissaires aux comptes ou d'en accepter de nouvelles pour une durée n'excédant pas trois ans.

54. L'article L. 821-83 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, dispose : « *Les sanctions sont déterminées en tenant compte :*

1° De la gravité et de la durée de la faute ou du manquement reprochés ;

2° De la qualité et du degré d'implication de la personne intéressée ;

3° De la situation et de la capacité financière de la personne intéressée, au vu notamment de son patrimoine et, s'agissant d'une personne physique de ses revenus annuels, s'agissant d'une personne morale de son chiffre d'affaires total ;

4° De l'importance soit des gains ou avantages obtenus, soit des pertes ou coûts évités par la personne intéressée, dans la mesure où ils peuvent être déterminés ;

5° Du degré de coopération dont a fait preuve la personne intéressée dans le cadre de l'enquête ;

6° Des manquements commis précédemment par la personne intéressée ;

7° Lorsque la sanction est prononcée en raison de manquement aux dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, elle est en outre déterminée en tenant compte, le cas échéant, de l'importance du préjudice subi par les tiers ».

55. Si les sanctions ne peuvent être déterminées qu'au regard des seuls critères que cet article énumère, la commission des sanctions peut toutefois ne se fonder que sur ceux de ces critères qui sont pertinents au regard des faits de l'espèce.

56. Les faits reprochés à M. Legris sont particulièrement graves, d'une part, en ce qu'en certifiant sans réserve les comptes annuels d'une association gérant des fonds, pour partie publics destinés à l'activité d'un EHPAD, sans avoir mis en œuvre les diligences minimales pour formuler une telle appréciation, il a porté atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes.

57. D'autre part, la gravité des faits est également établie en ce qu'ils démontrent la volonté de M. Legris de se soustraire au contrôle de son régulateur alors que les contrôles opérés soit par les compagnies de commissariat aux comptes, soit par la H2A, sont les garants de la

qualité des missions remplies par les commissaires aux comptes, qui exercent une profession réglementée. De plus, en ne respectant pas ses obligations en matière de formation professionnelle continue sur plusieurs années consécutives, alors qu'elles sont un gage de la qualité des travaux des commissaires aux comptes, M. Legris a démontré qu'il ne cherchait pas à améliorer ses travaux d'audit.

58. Il doit, au surplus, être relevé que le contrôle, objet de la précédente procédure, a montré que M. Legris avait fait l'objet d'un précédent contrôle en 2012 au terme duquel le directeur du H3C lui avait adressé une recommandation tendant au respect des normes d'exercice professionnel et constatant qu'au cours de ce contrôle, la recommandation émise en mars 2011 à la suite d'un contrôle opéré en 2008 n'avait été suivie d'aucun effet. Il en résulte que M. Legris ne tient aucun compte des conclusions des contrôles qui sont opérés.
59. Compte tenu de l'attitude de M. Legris, qui refuse de se rendre à quelque convocation que ce soit, la commission des sanctions ne dispose d'aucun élément quant à ses revenus ou son patrimoine. La sanction pécuniaire prononcée tiendra compte de cette particulière désinvolture à l'égard de l'autorité de contrôle.
60. Ces éléments justifient que soient prononcées la radiation de M. Legris de la liste des commissaires aux comptes ainsi qu'une sanction pécuniaire de 30 000 euros.
61. Et, eu égard à la gravité des faits reprochés à M. Legris, la commission ordonnera, sur le fondement de l'article L. 824-13 devenu l'article L. 821-84 du code de commerce, outre la publication non anonymisée de la décision sur le site internet de la Haute autorité de l'audit, la publication et du dispositif de la présente décision dans une édition papier ainsi que sur la page d'accueil du site internet, pour une durée de sept jours, du quotidien L'Est Eclair, et cela à ses frais. Cette publication interviendra dans un encadré en caractères noirs sur fond blanc de hauteur au moins égale à trois millimètres sous le titre suivant, en caractère gras de même taille : « *Décision de la Commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit n° CS 2024-22* ». Elle pourra être suivie de la mention selon laquelle la décision a fait l'objet d'un recours devant le Conseil d'Etat si un tel recours est exercé. M. Legris adressera, sous pli recommandé, à la Présidente de la H2A, copie de cette publication, dans un délai de trois mois à compter de la notification de la décision.
62. En application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A et à M. Legris. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la CNCC et à la CRCC Est.

Par ces motifs, la commission des sanctions,

DIT que M. Legris a commis des fautes disciplinaires au sens de L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code en :

- ayant manqué à ses obligations professionnelles, dans le cadre de sa mission de certification des comptes de l'Association Etaisienne d'Aide aux Personnes Agées ou en Difficulté, en certifiant que les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019 étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors que, selon le rapport définitif de contrôle d'activité du 24 août 2021, il n'avait formalisé aucune démarche d'audit et n'avait réalisé aucune diligence d'audit sur les postes comptables très significatifs, produits d'exploitation et trésorerie de sorte qu'il n'avait pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne

comportaient pas d'anomalies significatives en violation des dispositions des articles L. 823-9 alinéa 1^{er}, L. 821-13 1, A. 823-26, A. 823-8, A. 823-7, A. 823-5 et A. 823-25 du code de commerce, applicables à l'époque des faits ;

- n'ayant pas satisfait à son obligation de formation durant la période 2016 à 2022 en violation des articles L. 822-4 I et A. 822-28-2 du code de commerce et de l'article 7 alinéa 1^{er} du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;
- n'ayant pas communiqué au rapporteur général les documents et informations demandés, en dépit de ses demandes répétées en violation des dispositions de l'article L. 824-5 1^o du code de commerce, applicables à l'époque des faits.

PRONONCE la radiation de M. Legris de la liste des commissaires aux comptes dressée par la Haute autorité de l'audit en application des articles L. 821-14 à L. 821-17 du code de commerce.

PRONONCE à l'encontre de M. Legris une sanction pécuniaire de 30 000 euros.

ORDONNE la publication non anonymisée, aux frais de M. Legris, du dispositif de la présente décision dans une édition papier ainsi que sur la page d'accueil du site internet, pour une durée de sept jours, du quotidien L'Est Eclair. Elle interviendra dans un encadré en caractères noirs sur fond blanc de hauteur au moins égale à trois millimètres sous le titre suivant, en caractère gras de même taille : « *Décision de la Commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit n° CS 2024-22* ». Elle pourra être suivie de la mention selon laquelle la décision a fait l'objet d'un recours devant le Conseil d'Etat si un tel recours est exercé. M. Legris adressera, sous pli recommandé, à la Présidente de la H2A, copie de cette publication, dans un délai de trois mois à compter de la notification de la décision.

DIT qu'en application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A et à M. Legris. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et à la compagnie régionale des commissaires aux comptes Est,

DIT qu'en application des articles L. 821-84 et R. 821-225 du code de commerce, la présente décision sera publiée, sous forme non anonyme, sur le site internet de la Haute autorité de l'audit, pour une durée de cinq ans.

Fait à Paris-La Défense, le 6 novembre 2025

La secrétaire

La présidente

Conformément aux articles L. 821-85, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, et R. 821-226 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié, et à l'article R. 421-1 du code de justice administrative, la présente décision peut faire l'objet d'un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'Etat dans les deux mois à partir de sa notification.