



Commission des sanctions
de la Haute autorité de l'audit

Décision de la Commission des sanctions

N° CS 2024-14

Décision du 25 septembre 2025

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

Mme Daubigny, présidente,
M. Mercier,
M. Catherine, membres,

assistée de Mme Marclino, secrétaire de la commission, s'est réunie en séance publique le 1^{er} juillet 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. Guy Baeckeroot, [...],
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant, assisté de Maître Florence Vilain.

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

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

Après avoir entendu :

- Me Vilain et la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par Mme Gardey de Soos, rapporteure générale, sur les moyens de procédure ;
- la rapporteure générale, qui a présenté le rapport d'enquête prévu à l'article L. 821-77 du code de commerce ;
- la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par Mme Gardey de Soos, rapporteure générale, qui a présenté des observations au soutien des griefs notifiés et a proposé une sanction ;
- Me Vilain en ses observations ;
- M. Baeckeroot, qui a eu la parole en dernier.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 16 septembre 2025 par mise à disposition. A cette date, le délibéré a été prorogé au 25 septembre 2025.

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. Baeckeroot est inscrit, depuis 1982, en tant que commissaire aux comptes rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) de Paris, sous le numéro 66002292. Il exerce principalement son activité en nom propre et, en 2022, était titulaire d'un mandat non EIP, représentant [...] euros d'honoraires. Il exerce également une activité d'expertise comptable.
2. Le 28 septembre 2020, 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 2019, de la société ND & Associés, susceptibles de caractériser des manquements imputables à M. Baeckeroot.
3. Le 15 décembre 2020, le rapporteur général a ouvert une enquête sur ces faits.
4. Le 27 juin 2024, à l'issue de l'enquête, la formation plénière du collège de la Haute autorité de l'audit (H2A) a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de M. Baeckeroot et a arrêté le grief suivant :

« avoir manqué à ses obligations professionnelles, dans le cadre de sa mission de certification des comptes de NJJ Holding, société par actions simplifiée, immatriculée sous le numéro RCS Paris 520 230 590, en certifiant que les comptes consolidés de l'exercice clos le 31 décembre 2017, étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation, à la fin de l'exercice, alors que, selon son dossier d'audit, il n'était pas en mesure de le faire, car il n'avait réalisé quasiment aucune diligence d'audit sur ces comptes. M. Baeckeroot n'avait donc pas obtenu l'assurance élevée que ces comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.

Ces manquements seraient susceptibles de constituer une violation des dispositions des articles L. 823-9 alinéa 2, L. 821-13 I, L. 823-15, A. 823-26 (NEP 700 §8, §14), A. 823-8 (NEP 330 §25, §26), A. 823-3 (NEP 100 §12), A. 823-2-1 (NEP 600 §28, §29, §30) et, A. 823-25 (NEP 630 §5, §6) du code de commerce, applicables à l'époque des faits.

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

5. Le 27 juillet 2024, la présidente de la H2A a adressé une notification de griefs à M. Baeckeroot, l'informant de la mise à sa disposition du dossier de la procédure.
6. Le même jour, 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 reçue le 18 avril 2025, M. Baeckeroot a été invité à comparaître le 1^{er} juillet 2025 devant la commission des sanctions sur la base du grief notifié. Cette convocation mentionne la composition de la commission, l'informe de la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil de son choix et de ce que ses observations écrites doivent parvenir à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance.

8. Avisé par courrier du 15 avril 2025 de la séance et de sa faculté de demander à être entendu, en application de l'article L. 821-80 du code de commerce, le président de la CRCC de Paris n'a pas fait usage de ce droit.
9. Lors de la séance du 1^{er} juillet 2025, la présidente de la commission des sanctions a informé M. Baeckeroot de son droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui lui seraient posées ou de garder le silence.
10. Au cours de cette séance, la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par la rapporteure générale, a demandé que soient prononcées à la radiation de M. Baeckeroot ainsi qu'une sanction pécuniaire de 30 000 euros.

Motifs de la décision

Sur les moyens de procédure

1. Sur la nullité de la demande de communication des dossiers de travail du commissaire aux comptes et des actes subséquents

11. M. Baeckeroot rappelle que sur le fondement de L. 824-5 du code de commerce applicable à l'époque des faits, le rapporteur général peut, lors de l'enquête, désigner des enquêteurs pour l'assister, qui pourront notamment obtenir du commissaire aux comptes, sans que celui-ci puisse opposer le secret professionnel, tout document ou information, sous quelque forme que ce soit, et que l'article R. 824-2 du code de commerce applicable à l'époque des faits prévoyait que le rapporteur général délivrât un ordre de mission aux enquêteurs désignés pour effectuer une enquête. L'ordre de mission devait indiquer l'identité de l'enquêteur et l'objet de sa mission.
12. M. Baeckeroot fait observer que les ordres de mission figurant en procédures désignent deux enquêteurs, mais non M. Mourre, directeur des enquêtes, alors que les demandes de documents des 25 mai et 14 juin 2022 émanaient de M. Mourre.
13. Néanmoins, il résulte de l'enquête que M. Mourre a sollicité de M. Baeckeroot les dossiers d'audit de la société NJJ Holding pour les exercices 2018 et 2020, soit pour des exercices non visés par la notification de griefs.
14. Il s'en déduit que cette demande, à supposer qu'elle ne soit pas régulière, est sans influence sur les poursuites exercées dans la présente procédure.
15. Inopérante, l'exception de nullité sera en conséquence rejetée.

2. Sur la nullité de la poursuite pour violation des droits de la défense et du principe de loyauté de l'enquête

16. M. Baeckeroot expose que l'article L. 821-77 du code de commerce impose que le mis en cause soit mis en mesure de faire valoir ses observations sur les faits exposés dans le rapport d'enquête avant la notification des griefs, afin de lui permettre de s'expliquer sur les faits susceptibles de lui être reprochés. Il précise que l'article R. 821-210 du même code dispose que « *la formation plénière du collège de la Haute autorité est saisie par le*

rapporteur général du rapport d'enquête et des éventuelles observations écrites de la personne intéressée ».

17. M. Baeckeroot fait valoir qu'alors qu'il avait formulé des observations écrites le 24 avril 2024, à la suite du rapport d'enquête, la décision de poursuite du collège de la H2A n'en fait pas état et ne les vise pas. Au surplus, cette décision indique avoir fondé les poursuites *« exclusivement sur les pièces du dossier d'audit et non sur l'audition de M. Guy Baeckeroot »*. Il en déduit que ses observations n'ont pas été transmises au collège, qui n'a pas été valablement saisi, et qu' *« il est en tous les cas, incontestable, comme le souligne expressément la Haute Autorité elle-même, que ces observations n'ont pas été prises en compte dans sa décision de poursuivre »*. Il en conclut que la décision de poursuivre et subséquemment la notification des griefs doivent être annulées, en raison de la violation des droits de la défense et du principe de loyauté de l'enquête.
18. La rapporteure générale expose qu'elle produit, pour démontrer la transmission aux membres du collège des observations de M. Baeckeroot, le procès-verbal de la séance du collège ayant délibéré sur ces poursuites. M. Baeckeroot s'oppose à la prise en compte de ce document en faisant valoir d'une part, que la présidente de la H2A, en l'espèce représentée par la rapporteure générale, ne peut produire de pièce à la commission des sanctions et, d'autre part, que ce procès-verbal a été très largement occulté, de sorte qu'il ne peut être regardé comme un élément de preuve.
19. Sur ce,
20. Il doit, en premier lieu, être relevé que la phrase issue de la décision de poursuite FP-E n° 2024-15 du 27 juin 2024 selon laquelle *« la formation plénière a décidé, en se fondant exclusivement sur les pièces du dossier d'audit et non sur l'audition de M. Guy Baeckeroot »* ne permet pas de présumer des éléments qui avaient été soumis à la formation plénière du collège en amont de sa décision. En particulier, aucun élément ne permet de douter de ce que la formation plénière du collège a été destinataire de l'entier dossier de la procédure qui comprenait nécessairement les observations en cause.
21. En deuxième lieu, les dispositions légales et réglementaires visées ne sont pas prescrites à peine de nullité et M. Baeckeroot ne soutient aucun grief à l'appui de sa demande résultant de leur éventuelle violation.
22. En troisième lieu, si les dispositions légales ne prévoient pas explicitement la possibilité pour la présidente de produire des pièces, elle ne l'écarte pas non plus explicitement.
23. En l'espèce, le procès-verbal de délibération du collège de la H2A a été produit à seule fin de répondre à un argument soulevé par la défense et il paraît légitime, et conforme au respect du principe du contradictoire, de permettre à l'autorité de poursuite de répondre aux arguments soulevés par la défense sans pour autant modifier le périmètre de saisine de la commission des sanctions.
24. Pour regrettable que soit le fait que des éléments de la pièce en cause soient noircis, il n'en reste pas moins que celle-ci démontre que le collège a eu connaissance des observations de M. Baeckeroot et rend ainsi le moyen de nullité inopérant.
25. En troisième lieu, M. Baeckeroot a pu, en tout état de cause, faire valoir ses observations par écrit avant la séance de la commission des sanctions, puis lors de la séance, de telle sorte qu'il n'est démontré aucune atteinte irrémédiable aux droits de la défense.

Sur le bien-fondé du grief

1. Textes applicables

26. 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* ».
27. 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* ».
28. 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* ».
29. L'article L. 823-15 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-62 du même code, dispose : « *Lorsque la personne ou l'entité est astreinte à désigner deux commissaires aux comptes, ceux-ci se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes, selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel (...). Une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission* ».
30. L'article A. 823-26 du code de commerce (NEP 700 relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés), dans sa rédaction applicable au moment des faits et reprise en substance dans les différentes versions depuis lors et devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-92 du même code, 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. (...) 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 ».

31. L'article A. 823-8 du code de commerce (NEP 330 relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques) dans sa rédaction applicable au moment des faits non modifiée depuis, et devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-73 du même code, prévoit notamment : *« Le commissaire aux comptes conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. Pour ce faire le commissaire aux comptes tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions. (...) Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier ».*
32. L'article A. 823-3 du code de commerce (NEP 100 relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes), dans sa rédaction applicable depuis le 4 août 2011 et non modifiée depuis et devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-65 du même code, prévoit notamment : *« 12. Chaque commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments de la revue qui permettent d'étayer son appréciation des travaux effectués par les co-commissaires aux comptes ».*
33. L'article A. 823-2-1 du code de commerce (NEP 600 relative aux principes spécifiques applicable à l'audit des comptes consolidés), dans sa rédaction applicable depuis le 4 août 2011 et non modifiée depuis et devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-64 du même code, prévoit notamment : *« 28. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés sur la base : -des procédures d'audit réalisées sur le processus d'établissement des comptes consolidés ; -des travaux réalisés par lui-même et par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités sur l'information comptable de ces dernières. (...) 29. Le commissaire aux comptes : -apprécie la pertinence des éléments transmis par les professionnels chargés du contrôle des comptes (...) ; -évalue la nécessité de revoir d'autres éléments de la documentation des travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ; -conçoit, dès lors que les travaux mis en œuvre au niveau des entités sont estimés insuffisants, les procédures complémentaires à mettre en œuvre par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ou par le commissaire aux comptes. 30. Le commissaire aux comptes évalue l'incidence sur son opinion d'audit de : - l'ensemble des anomalies non corrigées autres que celles manifestement insignifiantes ; - toute situation où il n'a pas été possible de collecter des éléments suffisants et appropriés ».*
34. 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 applicable depuis le 21 janvier 2009 et non modifiée depuis, et devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-91 du même code, précise : *« 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 ».*

2. Présentation de l'entité auditée

35. La société NJJ Holding (la société NJJ), créée en 2010, est la holding personnelle de M. Niel dont il détient l'intégralité des parts et dont il est le président. La société détient des participations principalement patrimoniales et dans le domaine des télécommunications.
36. Le périmètre de consolidation de la société NJJ comprenait 80 sociétés. M. Baeckeroot et la société Fid Sud Audit, co-commissaire aux comptes, ont certifié sans réserve les comptes consolidés de la société NJJ Holding, le 20 décembre 2018.
37. Au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2017, la société NJJ a réalisé un chiffre d'affaires de 178 millions d'euros et un résultat de 32 millions d'euros. Le total de son bilan s'est élevé à 1,6 milliard d'euros.
38. Le seuil de signification, pour les comptes consolidés, a été fixé par les commissaires aux comptes à 53 millions d'euros.
39. M. Baeckeroot était plus particulièrement en charge de l'audit de la revue des retraitements de consolidation, de la revue des éliminations de consolidation, de l'analyse des écarts d'acquisition et de la revue du rapport de gestion.

3. Examen du grief

40. Le dossier d'audit communiqué par M. Baeckeroot le 16 juin 2022 à la demande des enquêteurs comporte les éléments suivants :
 - une feuille de travail sur les opérations intragroupes, qui mentionne : « *réalisation des travaux* » : « *Vérification de l'élimination des titres pour les sociétés en consolidation Solde à 0 OK* » et « *Vérification des éliminations intragroupes sur les CC -Sondage sur les montants importants pour vérifier le bon retraitement des opérations OK* » ;
 - des états comptables relatifs aux flux inter-compagnies ;
 - les comptes consolidés au 31 décembre 2017 ;
 - le dossier de travail de l'expert-comptable.
41. M. Baeckeroot fait valoir que si son dossier n'est peut-être pas assez étayé, il ne peut être retenu que son opinion soit erronée et qu'il n'aurait réalisé quasiment aucune diligence.
42. Ainsi soutient-il avoir pris connaissance de l'entité auditée conformément au paragraphe 14 de la norme d'exercice professionnel 315, fixé conjointement avec le co-commissaire aux comptes les seuils de planification et de signification en application du paragraphe 12 de la norme d'exercice professionnel 600, et eu recours aux travaux de l'expert-comptable comme cela est prévu par le premier paragraphe de la norme d'exercice professionnel 630.
43. M. Baeckeroot argue, en outre, qu'il a réalisé plus de diligences que celles exposées ci-avant en se rapportant aux documents qu'il a communiqués au rapporteur général à la suite de son audition.
44. Lors de la séance devant la commission des sanctions, il a admis que, lors du contrôle, le dossier concernant les comptes consolidés de 2017 n'était pas satisfaisant et « *avoir commis une erreur en ne gelant pas la clé USB contenant ses travaux avant de la rouvrir* ». Il a reconnu, s'agissant de la revue croisée, ne pas avoir examiné les travaux de son co-

commissaire aux comptes et a qualifié ses diligences de « *limitées* » notamment parce qu'il « *se sentait serein car la consolidation étant assurée par PwC* ».

45. Sur ce,
46. L'article R.823-10 du code de commerce, dans sa version en vigueur du 29 juillet 2016 au 25 mars 2020, énonce que « *le commissaire aux comptes constitue pour chaque mission de certification des comptes un dossier de travail (...). Ce dossier est clôturé au plus tard 60 jours après la signature du rapport prévu à l'article R.823* ».
47. La norme d'exercice professionnel 230 fait, par ailleurs, à son paragraphe 9, obligation aux commissaires aux comptes de documenter « *ses travaux au fur et à mesure de leur réalisation et dans des délais compatibles avec leur revue* ».
48. En l'espèce, M. Baeckeroot a communiqué aux enquêteurs des documents comprenant, selon lui, des diligences complémentaires d'audit telles que décrites dans ses conclusions, le 7 mars 2024, soit plus de cinq ans après la signature de son rapport, 21 mois après l'envoi de son dossier d'audit au rapporteur général et trois jours après son audition devant eux. Ces documents n'avaient pas été communiqués lors du contrôle de ses travaux alors même que le contrôleur avait conclu à une opinion non étayée.
49. Ces documents, qui ne sont pas référencés et dont la date n'est pas clairement établie, ne peuvent être considérés comme faisant partie dudit dossier d'audit et être regardés comme la preuve des diligences accomplies.
50. En outre, la commission des sanctions retient qu'il résulte, d'une part, de l'article R. 823-10 du code de commerce, dans sa version alors applicable, que le dossier d'audit du commissaire aux comptes doit contenir la documentation de l'audit réalisé par le commissaire aux comptes et permettre d'étayer l'opinion figurant dans le rapport de certification des comptes et, d'autre part, du paragraphe 2 de la norme d'exercice professionnel 230 que le commissaire aux comptes doit faire figurer dans son dossier d'audit « *les documents qui permettent d'étayer l'opinion formulée dans son rapport et qui permettent d'établir que l'audit des comptes a été réalisé dans le respect des textes légaux et réglementaires et conformément aux normes d'exercice professionnel* ». Faute de trouver dans le dossier d'audit les diligences ayant permis au commissaire aux comptes d'étayer son opinion, celles-ci sont réputées ne pas avoir été exécutées.
51. Or, d'une part, sur la base des éléments contenus dans le dossier d'audit et ci-dessus repris, il apparaît que M. Baeckeroot s'est très largement fondé sur les travaux de l'expert-comptable, ce qu'il ne conteste pas tout en soulignant que le premier paragraphe de la norme d'exercice professionnel 630 peut lui éviter de refaire les travaux réalisés par ce dernier.
52. Si le premier paragraphe de la norme d'exercice professionnel 630 permet au commissaire aux comptes de se fonder sur les travaux de l'expert-comptable, c'est à la condition, ainsi que le précise le paragraphe 5 de ladite norme, qu'il « *apprécie s'ils constituent des éléments suffisants et appropriés pour contribuer à la formation de son opinion sur les comptes* », ce qui, selon le dossier d'audit, n'a pas été le cas en l'espèce.
53. D'une deuxième part, il ressort du dossier d'audit de M. Baeckeroot que n'ont pas été réalisées de diligences relatives à la vérification du périmètre de consolidation, au cadrage des comptes individuels audités avec les liasses de consolidation, à l'analyse des

retraitements de consolidation, à l'audit des filiales importantes, à la vérification de l'annexe aux comptes consolidés, alors que celles-ci sont imposées par la norme d'exercice professionnelle 600 susvisée.

54. D'une troisième part, le dossier d'audit ne formalise aucune revue croisée des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes.
55. Or, la revue croisée constitue un élément clé de la mise en œuvre du co-commissariat aux comptes. Selon le paragraphe 4 de la norme d'exercice professionnel 100, chaque commissaire aux comptes doit être en mesure de formuler son opinion sur les comptes et de s'appuyer, pour ce faire, sur les travaux réalisés par le ou les co-commissaires de l'entité contrôlée. Il doit s'assurer que les travaux réalisés par ses co-commissaires aux comptes sont suffisants et appropriés et documenter dans son dossier les éléments lui permettant ainsi d'étayer son appréciation. Ces travaux doivent être réalisés avant le dépôt du rapport des commissaires aux comptes.
56. D'une quatrième part, il résulte de la combinaison des normes d'exercice professionnel 330 et 700 que le commissaire aux comptes ne peut certifier que les comptes d'une entité sont réguliers et sincères et en donnent une image fidèle que lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée que ceux-ci, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.
57. Cependant, au lieu de retenir, comme cela résulte du grief notifié, que M. Baeckeroot, n'ayant pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives, aurait dû émettre une impossibilité de certifier, la commission des sanctions retient que celui-ci n'était pas en mesure de justifier du caractère suffisant et approprié des travaux que lui-même et son co-commissaire aux comptes ont mis en œuvre, ce qui constitue un manquement aux exigences posées par les normes d'exercice professionnel 100, 600 et 630, et de leur certification des comptes sans réserve puisqu'il n'avait pas justifié avoir obtenu l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives, comme cela résulte en particulier de la norme d'exercice professionnel 700.
58. De l'ensemble de ces éléments, il résulte que le grief notifié est caractérisé.

Sur les sanctions

59. 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

60. 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 ».

61. 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.
62. Les faits reprochés à M. Baeckeroot sont d'une gravité certaine en ce que l'audit qu'il a réalisé était particulièrement défaillant alors même qu'il concernait une holding composée de plus de 80 sociétés intervenant dans différents secteurs économiques.
63. Il doit néanmoins être pris en considération que M. Baeckeroot a pleinement participé à l'enquête menée par le rapporteur général et qu'il n'avait jusqu'alors pas fait l'objet de quelque remarque que ce soit de son régulateur ni de poursuite disciplinaire.
64. M. Baeckeroot a justifié que le revenu fiscal annuel de son foyer était de l'ordre de [...] euros et a estimé son patrimoine à [...] euros.
65. Ces éléments justifient qu'une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée d'une année soient prononcées à l'encontre de M. Baeckeroot ainsi qu'une sanction pécuniaire de 15 000 euros.
66. 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. Baeckeroot. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la CNCC, à la CRCC de Paris et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, M. Baeckeroot étant inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables.

Par ces motifs, la commission des sanctions,

REJETTE les exceptions de nullité soulevées ;

DIT la procédure régulière ;

DIT que M. Baeckeroot a commis une faute disciplinaire 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, pour avoir manqué à ses obligations professionnelles, dans le cadre de sa mission de certification des comptes de la société NJJ Holding, en certifiant que les comptes consolidés de l'exercice clos le 31 décembre 2017 étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation, à la fin de l'exercice, alors que, selon la documentation de son dossier d'audit, il n'était pas en mesure de le faire car il n'avait réalisé quasiment aucune diligence d'audit sur ces comptes. M. Baeckeroot n'avait donc pas obtenu l'assurance élevée que ces comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives, en violation des dispositions des articles L.823-9 alinéa 2, L. 821-13 I, L. 823-15, A. 823-26, A. 823-8, A. 823-3, A. 823-2-1 et A. 823-25 du code de commerce, applicables à l'époque des faits.

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

PRONONCE à l'encontre de M. Baeckeroot une sanction pécuniaire de 15 000 euros.

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

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

Fait à Paris-La-Défense, le 25 septembre 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.

