



Commission des sanctions  
de la Haute autorité de l'audit

## Décision de la Commission des sanctions

N° CS 2024-11

Décision du 20 novembre 2025

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

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

et assistée de Mme Marclino, secrétaire de la commission, s'est réunie en séance publique le 7 octobre 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. Lionel Guibert, [...],  
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception  
Comparant, assisté de Me Grelon, avocat

La société Lionel Guibert, [...],  
Régulièrement convoquée par lettre recommandée avec accusé de réception  
Comparante, représentée par M. Guibert, gérant, assistée de Me Grelon, avocat

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

Vu l'article 40 de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 qui énonce que les procédures en cours devant 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 ;
- Me Grelon, en ses observations ;
- M. Guibert, qui a eu la parole en dernier.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 20 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. Guibert est inscrit, depuis 1978, en tant que commissaire aux comptes rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) de Paris, sous le numéro 66001779. En 2023, il était signataire de 96 mandats non EIP, représentant [...] euros d'honoraires, détenus par la société Lionel Guibert, mais également titulaire d'un mandat en nom propre, représentant [...] euros d'honoraires.
2. La société Lionel Guibert, dont M. Guibert est gérant et unique associé, est inscrite, depuis 1987, en tant que commissaire aux comptes rattaché à la CRCC de Paris, sous le numéro 66005960. En 2023, elle était titulaire des 96 mandats sus mentionnés.
3. Outre ses fonctions de commissaire aux comptes, M. Guibert est inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables et sur la liste des experts près la cour d'appel de Paris.
4. Le 27 janvier 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 de l'activité, réalisé au titre du programme 2020, de l'unité de contrôle de M. Guibert.
5. Le même jour, le rapporteur général a ouvert une enquête sur ces faits.
6. Le 4 juillet 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. Guibert et de la société Lionel Guibert et a arrêté les griefs suivants :

*« - d'avoir refusé sciemment, lors du contrôle périodique de leur activité de commissaire aux comptes au titre du programme 2020 :*

- de communiquer aux contrôleurs du H3C les informations et documents nécessaires à la vérification du respect des règles déontologiques relatives à l'indépendance et à l'impartialité, en lien avec l'exercice du commissariat aux comptes au sein d'un groupe pluridisciplinaire,*
- d'échanger avec l'un des contrôleurs du H3C, en charge de l'examen d'un mandat de commissaire aux comptes détenu par la société Lionel Guibert,*

*ce qui constituerait une violation des dispositions des art. L. 821-12 et R. 821-72 du code de commerce, applicables à l'époque des faits ;*

*- d'avoir manqué à leurs obligations professionnelles, dans le cadre de la certification des comptes annuels de Maisons & Cités Société anonyme d'HLM, société immatriculée sous le numéro RCS Douai n°334 654 035, 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 leur dossier d'audit, ils n'étaient pas en mesure de le faire, en l'absence de mise en œuvre de diligences suffisantes et appropriées pour l'audit des postes comptables très significatifs suivants :*

- chiffre d'affaires (307 millions d'euros, soit 90 fois le seuil de signification),*
- créances d'exploitation (40 millions d'euros, 12 fois le seuil de signification),*
- produits de cessions d'immeubles (17 millions d'euros, 4 fois le seuil de signification) et,*
- immobilisations (2 523 millions d'euros, 742 fois le seuil de signification).*

*La société Lionel Guibert et M. Lionel Guibert n'avaient donc pas obtenu l'assurance élevée que les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019 de Maisons & Cités Société anonyme d'HLM, 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 1er, L. 823-15, L. 821-13 I, A. 823-26 (NEP 700 §8, §11 et §14), A. 823-8 (NEP 330 §25 et §26), A. 823-13 (NEP 530 §7) et A. 823-3 (NEP 100 §12) 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° du code de commerce dans sa rédaction antérieure au 1er janvier 2024 et passibles des sanctions prévues à l'article L. 821-71 du code de commerce ».*

7. Le 23 juillet 2024, la présidente de la H2A a adressé les notifications de griefs à M. Guibert et à la société Lionel Guibert et les a informés de la mise à leur disposition du dossier de la procédure.
8. Le même jour, le rapport d'enquête, les notifications de griefs et le dossier de la procédure ont été adressés à la présidente de la commission des sanctions de la H2A.
9. Par lettres recommandées avec accusé de réception, la société Lionel Guibert et M. Guibert ont été invités à comparaître le 7 octobre 2025 devant la commission des sanctions sur la base des griefs notifiés. Ces convocations mentionnent la composition de la commission, la possibilité d'être entendus en personne ou représentés par un conseil de leur choix, ainsi que l'obligation de faire parvenir leurs observations écrites à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance.
10. Avisé par courrier du 3 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 de Paris n'a pas fait usage de ce droit.
11. Lors de la séance du 7 octobre 2025, la présidente de la commission a informé M. Guibert de son droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui lui seraient posées ou de garder le silence.
12. Au cours de cette séance, la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par la rapporteure générale, a demandé que soient prononcées à l'encontre de :
  - M. Guibert, une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de deux années et une sanction pécuniaire de 100 000 euros ;
  - la société Lionel Guibert, une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de deux années et une sanction pécuniaire de 200 000 euros.

### **Motifs de la décision**

13. Si dans leurs conclusions, la société Lionel Guibert et M. Guibert ont, dans des observations liminaires, soutenu que le principe du contradictoire et leurs droits de la défense n'avaient pas été respectés, ils n'en ont tiré aucune conséquence dans leur dispositif et ont précisé en séance qu'ils ne soulevaient pas la nullité de la procédure ou des poursuites.
14. Il leur en sera, dès lors, donné acte.

## Sur le bien-fondé des griefs

15. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1<sup>er</sup> 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* ».

### 1. Sur l'entrave au contrôle

#### 1.1. Textes applicables

14. L'article L. 821-12 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 applicable à l'époque des faits, dont les dispositions sont reprises, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, à l'article L. 820-17 du même code dispose : « *Pour la réalisation des contrôles, 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. Les commissaires aux comptes sont tenus de fournir tous les renseignements et documents qui leur sont demandés à l'occasion des contrôles, sans pouvoir opposer le secret professionnel* ».
15. L'article R. 821-72 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, repris en substance, depuis l'ordonnance n° 2023-1394 du 30 décembre 2023, l'article R. 820-46 du même code, prévoit notamment : « *Les contrôles prévus à l'article L. 821-9 sont effectués sur pièces ou sur place. Sans préjudice des dispositions de l'article L. 821-12, les contrôleurs peuvent se faire communiquer par le commissaire aux comptes et vérifier sur pièces ou sur place, quel qu'en soit le support, tous documents ou pièces. Ils peuvent également exiger toutes explications sur les dossiers et documents établis en application de l'article R. 823-10, sur les conditions d'exécution par le commissaire aux comptes de sa mission au sein des personnes et entités contrôlées, et sur l'organisation et l'activité globale de la structure d'exercice professionnel, du réseau auquel elle appartient et des personnes ou groupements qui lui sont liés. Le commissaire aux comptes justifie en outre des diligences accomplies en vue de garantir le respect des règles relatives à son indépendance et aux incompatibilités prévues par les dispositions de l'article L. 822-11-3 et du code de déontologie, et fournit tous renseignements permettant d'apprécier le respect des prescriptions de l'article L. 822-11-3, notamment à raison des prestations réalisées par un membre du réseau auquel il appartient. Les contrôleurs peuvent obtenir copie des pièces et documents mentionnés au présent article, quel qu'en soit le support. Un bordereau des copies des pièces et documents qui leur sont remis est établi. A l'issue des opérations de contrôle, les pièces et documents communiqués aux contrôleurs sont restitués* ».

#### 1.2. Examen du grief

16. Selon le rapport de contrôle du 5 octobre 2021, la société Lionel Guibert et M. Guibert ont refusé, lors du contrôle, de communiquer au H3C l'organigramme complet des structures

liées et les documents d'identification des sociétés dans lesquelles M. Guibert exerce des fonctions de direction, ainsi que les états de facturation, ces éléments étant nécessaires à la vérification de l'absence de clients communs entre les mis en cause et ces sociétés, et pouvant mettre en évidence d'éventuelles incompatibilités, notamment en matière d'indépendance.

17. Par ailleurs, le même rapport relève qu'au cours de l'intervention des contrôleurs sur les lieux du contrôle, durant la semaine du 15 février 2021, M. Guibert a refusé d'échanger avec l'un des contrôleurs, empêchant ce dernier de s'entretenir avec le signataire du mandat qu'il examinait.
18. Si ces constats ne sont pas contestés, la société Lionel Guibert et M. Guibert soutiennent d'une part, que les articles L. 821-12 et R. 823-10 n'autorisaient pas les contrôleurs à solliciter la communication de documents concernant des sociétés « *n'entrant pas dans le champ du commissariat aux comptes* », d'autre part, que le mode opératoire du contrôle a été « *traumatisant* ». Ils indiquent que celui-ci s'étant déroulé durant la période du Covid, la structure d'exercice manquait de moyens et M. Guibert n'avait pu se rendre disponible, le contrôle étant assuré par l'un de ses deux directeurs de mission, très expérimenté et en charge du mandat en cause. Ils précisent que M. Guibert étant alors très mobilisé par une expertise judiciaire et « *au redressement d'un des 5 premiers cabinets d'architecture français* », il avait été considéré, « *sans doute à tort* », que la présence de directeurs était suffisante. Ils ajoutent que l'indépendance de M. Guibert est reconnue, ce qu'en attestent les nombreuses missions que celui-ci a pu mener, notamment pour des services de l'État.
19. Ils arguent enfin que, les demandes d'organigrammes complets des structures liées et des documents d'identification des sociétés dans lesquelles M. Guibert exerce des fonctions de direction ou de leurs états de facturation, constituent une intrusion injustifiée dans la vie privée de ce dernier.
20. Sur ce,
21. D'une part, s'agissant du refus de M. Guibert d'échanger avec l'un des contrôleurs, la commission observe que les dispositions légales et réglementaires font obligation au commissaire aux comptes titulaire et signataire du mandat de répondre au contrôleur à toute demande de renseignement de sa part et que, quelles que soient les qualités de la personne ayant répondu pour son compte, celle-ci ne disposait pas d'un pouvoir de représentation. Par ailleurs, la société Lionel Guibert et M. Guibert n'apportent aucun élément de nature à établir l'indisponibilité de ce dernier lors du contrôle réalisé sur des mandats dont il était signataire et dont la société Lionel Guibert était titulaire.
22. D'autre part, s'agissant du refus par M. Guibert de communiquer certains documents, il est retenu que le commissaire aux comptes ne peut refuser de communiquer des documents qu'il estime « *sans lien* » avec ses activités de commissariat aux comptes dès lors que les contrôleurs peuvent, en application de l'article L. 821-12 du code de commerce, non seulement solliciter la production de documents concernant la mission de certification des comptes mais également toute prestation fournie par lui aux personnes ou entités dont il certifie les comptes, ce qui justifie que les contrôleurs puissent exiger la liste des clients de l'ensemble des sociétés dirigées ou détenues par le commissaire aux comptes afin de vérifier, notamment, l'absence de conflit d'intérêts.
23. De plus, l'article R. 821-72 du code de commerce devenu l'article R. 820-46 du même code, autorise les contrôleurs à exiger toutes explications sur les dossiers et documents établis en application de l'article R. 823-10, sur les conditions d'exécution par le commissaire aux comptes de sa mission au sein des personnes et entités contrôlées, et sur l'organisation et



l'activité globale de la structure d'exercice professionnel, du réseau auquel elle appartient et des personnes ou groupements qui lui sont liés.

24. Ainsi, M. Guibert, ne pouvait, pour refuser de transmettre des documents et informations nécessaires à la vérification du respect des règles déontologiques relatives à l'indépendance et à l'impartialité, opposer le secret professionnel, les demandes des contrôleurs visant à vérifier l'absence de conflit d'intérêts et le respect de l'obligation d'indépendance qui s'impose à lui vis-à-vis des entités contrôlées.
25. Dès lors, le grief est caractérisé tant à l'égard de M. Guibert que de la société Lionel Guibert.

## 2. Sur les griefs relatifs l'audit légal des comptes de Maisons & Cités Société anonyme d'HLM au titre de l'exercice 2019

### 2.1. Textes applicables

26. L'article L. 821-13, alinéa 1<sup>er</sup>, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 applicable à l'époque des faits, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-11 du même code dispose : *« Le commissaire aux comptes exerce sa mission conformément aux normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne dans les conditions définies par l'article 26 de la directive 2006/43/ CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/ CEE et 83/349/ CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/ CEE du Conseil, ainsi que, le cas échéant, aux normes françaises venant compléter ces normes adoptées selon les conditions fixées au troisième alinéa du présent article ».*
27. L'article L. 823-9, alinéa 1<sup>er</sup>, 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 ».*
28. 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 ».*
29. 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 ».*

30. 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 ».*
31. L'article A. 823-13 du code de commerce (NEP 530 relative à la sélection des éléments à contrôler), dans sa rédaction applicable depuis le 21 janvier 2009 et non modifiée depuis, devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce, l'article A. 821-78 du même code, prévoit notamment qu'*« un sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés. Les techniques de sélection d'échantillons dans le cadre de sondages peuvent être statistiques ou non statistiques ».*
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 du code 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 ».*

## 2.2. Présentation de l'entité

33. La société Maisons & Cités Société anonyme d'HLM (la société Maisons & Cités), première entreprise d'habitat social des Hauts-de-France, a pour activité la gestion d'un parc de près de 64 000 logements en région Hauts-de-France.
34. Le mandat a été détenu, entre 2016 et 2021, par la société Lionel Guibert. M. Guibert était le commissaire aux comptes signataire.
35. Les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019 ont été certifiés sans réserve, le 14 juin 2020, par la société Lionel Guibert, représentée par M. Guibert, et la société RSM Paris, représentée par M. Clément, co-commissaire aux comptes.
36. Les commissaires aux comptes ont fixé le seuil de signification à 3,4 millions d'euros pour cet exercice.

## 2.3 Sur les arguments généraux développés par la société Lionel Guibert et M. Guibert

37. En premier lieu, la société Lionel Guibert et M. Guibert soutiennent que l'audit de la société Maisons & Cités, qualifié de « *mandat rouge* » par les contrôleurs, a été mené de manière identique à celui nommé mandat M1 par les contrôleurs qui a été qualifié de « *mandat vert* » de sorte que les conclusions opposées auxquelles ils ont donné lieu ne sont pas justifiées.
38. Mais, il résulte du rapport de contrôle, à l'origine de la saisine du rapporteur général, que les contrôleurs ont conclu, s'agissant de l'audit de la société Maisons & Cités non pas que l'opinion d'audit était erronée mais que « *les diligences d'audit n'étaient pas l'opinion d'audit émise [...] ou ne justifient pas les conclusions* » du commissaire aux comptes et s'agissant de l'audit du mandat M1 que les « *diligences d'audit justifient les conclusions du commissaire aux comptes* ».
39. La commission des sanctions retient également que, d'une part, le mandat M1 ne portait pas sur une société HLM mais sur une société spécialisée dans la gestion de résidences de tourisme, d'autre part, que les contrôleurs ont relevé que les diligences d'audit devaient être améliorées notamment sur la mise en œuvre des normes d'exercice professionnel 100 et 240, 540 et 580, que certains tests de procédure devaient être complétés, que le changement de dispositif du contrôle interne n'était pas suffisamment documenté, de sorte que la démarche d'audit mise en œuvre n'était pas totalement satisfaisante et qu'il ne peut être soutenu qu'elle était totalement identique à celle mise en œuvre pour l'audit des comptes de la société Maisons & Cités.
40. En tout état de cause, les conclusions des contrôleurs, positives ou non, sont sans emport sur l'appréciation de la commission des sanctions, qui se prononce sur le dossier dont elle est saisie.
41. En second lieu, la société Lionel Guibert et M. Guibert soutiennent que tant la parfaite connaissance qu'ils ont du fonctionnement des sociétés d'HLM que les nombreux contrôles externes dont font l'objet les sociétés d'HLM et notamment les contrôles réalisés par l'Agence nationale du logement social (Ancols), leur permettaient de mettre en œuvre des diligences les autorisant à s'extraire de l'application stricte des normes d'exercice professionnel qui selon eux « *peuvent conduire à une dénaturation des phénomènes observationnels* » et « *font abstraction du jugement professionnel* ».



42. Mais d'une part, selon l'article L. 821-13 du code de commerce devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-11 du même code, en l'absence de norme d'audit internationale adoptée par la Commission européenne, le commissaire aux comptes exerce sa mission en se conformant aux normes adoptées par la Haute Autorité de l'Audit et homologuées par arrêté du ministre de la Justice, ces normes étant codifiées aux articles A. 821-62 à A. 821-93 du code de commerce et, pour nombre d'entre elles, faisant référence au jugement professionnel.
43. D'autre part, le paragraphe 19 de la norme d'exercice professionnel 315 dispose que lorsque « *le commissaire aux comptes utilise les informations qu'il a recueillies au cours des exercices précédents, il met en œuvre des procédures visant à détecter les changements survenus depuis et susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations* » et le paragraphe 14 de la norme 330 note que « *lorsque le commissaire aux comptes a l'intention d'utiliser des éléments collectés au cours des exercices précédents sur l'efficacité de certains contrôles de l'entité, il met en œuvre des procédures d'audit visant à détecter si des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces éléments sont survenus depuis. Il recourt pour ce faire à des demandes d'information en association avec des observations physiques ou des inspections pour confirmer sa connaissance des contrôles existants* ». Le paragraphe 27 de ladite norme précise que « *lorsque le commissaire aux comptes utilise des éléments sur l'efficacité des contrôles internes collectés lors d'audits précédents, il consigne dans son dossier ses conclusions sur le fait qu'il peut s'appuyer sur ces contrôles* ».
44. Il en résulte que, si le commissaire aux comptes peut utiliser sa connaissance de l'entité qu'il audite, il doit s'assurer de sa justesse et documenter dans son dossier d'audit les raisons pour lesquelles il s'appuie sur les audits précédents.
45. Enfin, s'agissant des contrôles ou audits externes réalisés, le paragraphe 12 de la norme d'exercice professionnel 620 indique que le commissaire aux comptes « *collecte les éléments suffisants et appropriés qui établissent que [...] les travaux réalisés par l'expert lui permettent de conclure sur le respect des assertions qu'il souhaite vérifier* » et le paragraphe 25 de la norme d'exercice professionnel 330 précise que « *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* ».
46. Il s'en déduit qu'aucune norme d'exercice professionnel n'empêche le commissaire aux comptes de recourir soit à la connaissance passée qu'il a de l'entité qu'il audite, soit à des expertises ou audits réalisés par des institutions ou sociétés extérieures à sa mission d'audit, à la condition qu'il vérifie et documente le bien-fondé des constats retenus.

## 2.4 Sur les diligences d'audit réalisées

### *2.4.1 Les diligences relatives au chiffre d'affaires et aux créances clients - mise en œuvre de la revue croisée*

47. En 2019, le chiffre d'affaires de la société Maisons & Cités s'élevait à 307 millions d'euros et les créances clients à 40 millions d'euros, soit respectivement 90 et 12 fois le seuil de signification. Ce cycle était audité par la société RSM Paris.
48. Concernant le chiffre d'affaires, le dossier d'audit de la société Lionel Guibert comprend :

- un extrait de comptes, pour les exercices 2018 et 2019, présentant les variations de soldes ainsi qu'une note récapitulative des faiblesses sur les certificats d'économie d'énergie ;
- une facture de vente de certificats d'économie d'énergie d'un montant de 3 millions d'euros ;
- une feuille de travail de RSM Paris sur la revue analytique du chiffre d'affaires, sans documentation des diligences réalisées ;
- un questionnaire standard de revue croisée, comprenant les réponses « oui », « non » ou « N/A », certaines assorties d'une brève observation.

49. Concernant les créances clients, il contient :

- un extrait de comptes, pour les exercices 2018 et 2019, présentant les variations de soldes ;
- une revue analytique de RSM Paris des créances clients et une revue des clients douteux, assortie de la méthode de dépréciation, comportant quelques commentaires et questionnements manuscrits, sans documentation d'éventuelles réponses ;
- un questionnaire standard de revue croisée, comprenant les réponses « oui », « non » ou « N/A », certaines assorties d'une brève observation.

50. La société Lionel Guibert et M. Guibert ont, dans un premier temps, allégué que la faiblesse de ces diligences était liée à la pandémie de covid-19 laquelle les avait contraints à la réalisation d'une revue croisée à distance. Ils ont, dans un second temps, reconnu en séance que la crise sanitaire n'avait pas eu d'incidence significative sur leurs travaux. Ils soutiennent que leurs travaux étaient suffisants et invoquent à cette fin la feuille maîtresse établie par la société RSM qui documentait les objectifs, les tests réalisés, le cadrage avec la gestion locative, la validation par rapport au budget, l'examen analytique et les conclusions retenues. Ils relèvent qu'il existait un faible risque d'anomalies sur ce cycle du fait, notamment, du contrôle externe réalisé par l'Ancols, d'un chiffre d'affaires « atomisé », de flux simples avec des loyers sécurisés, de l'existence d'actes notariés pour les ventes, de ce qu'un tiers des loyers étaient réglés par l'Agence nationale pour la garantie des droits des mineurs qui assure leur recouvrement et de ce que la direction ne percevait pas d'intéressement sur le chiffre d'affaires. Au cours de la séance, M. Guibert a soutenu qu'il ne lui appartenait pas de « vérifier » les travaux diligentés par la société RSM.

51. Sur ce,

52. 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 est tenu de s'assurer que les travaux réalisés par ses co-commissaires aux comptes sont suffisants et appropriés, et de documenter dans son dossier les éléments lui permettant d'étayer ainsi son appréciation. Il doit, en application de son paragraphe 12, 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 ».

53. En l'espèce, quelles que soient les diligences relatives au chiffre d'affaires et créances clients réalisées par la société RSM Paris, le dossier d'audit de la société Lionel Guibert ne documente aucun des éléments ayant servi de support à l'analyse du co-commissaire aux comptes, ni d'analyse quant aux conclusions de ce dernier ou à la fiabilité des données utilisées. A cet égard, alors que seule la revue analytique porte de brèves annotations et questionnements, aucun élément de réponse n'est documenté, les réponses aux

questionnaires telles qu'elles figurent au dossier ne pouvant être retenues comme respectant les règles posées en matière de revue croisée.

54. En outre, comme cela a été ci-dessus analysé, le rapport de l'Ancols ne peut, en soi, permettre au commissaire aux comptes de s'affranchir du respect de la norme d'exercice professionnel 100 et ce d'autant, que ce rapport a, d'une part, été établi en 2016, d'autre part, avait relevé que *« concernant les loyers, il s'agit de déployer un contrôle interne pour s'assurer du complet respect de la réglementation »*, ce dont il résulte que les diligences d'audit réalisées conformément aux normes d'exercice professionnel étaient indispensables.

#### 2.4.2 Sur les diligences relatives aux produits de cessions d'immeubles - recours aux sondages

55. Au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2019, les produits de cessions d'immeubles enregistrés en résultat exceptionnel s'élevaient à 17 millions d'euros, soit 5 fois le seuil de signification. Ce cycle était audité par la société Lionel Guibert.
56. Sur les produits de cessions d'immeubles, le dossier d'audit de la société Lionel Guibert comprend :
- un état récapitulatif des produits de cessions de logements par mois en 2019 ;
  - les états détaillés de cessions de immobilières pour janvier et mai 2019 ;
  - les actes notariés affichant les prix de vente concernant une transaction en janvier 2019, conclue en décembre 2018, et une en mai 2019 ;
  - une feuille de travail précisant : *« Compte tenu de la volumétrie nous avons sélectionnés la plus grosse vente ainsi qu'une aléatoire (en effet il y a beaucoup de ventes de logements « individuels », et il n'y a pas vraiment d'autres grosses ventes). Dès lors il devient compliqué de tester de manière satisfaisante ces postes compte tenu des ressources à notre disposition. (...) Nous avons sélectionné une vente sur le mois de janvier et une sur celui de mai »*.
57. La société Lionel Guibert et M. Guibert justifient n'avoir testé que 8% des produits de cessions d'immeubles par un faible risque d'anomalies en raison du caractère très encadré des ventes HLM, impliquant plusieurs validations, et par le contrôle externe par l'Ancols qui n'avait relevé aucune irrégularité.
58. Sur ce,
59. La norme d'exercice professionnel 530 énonce que *« lorsque, dans le cadre de l'audit des comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre des tests de procédures ou des tests de détail, il sélectionne les éléments sur lesquels portent ces procédures d'audit »*.
60. Elle dit à son point 7 qu'un *« sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés »* et que *« les techniques de sélection d'échantillons dans le cadre de sondages peuvent être statistiques ou non statistiques »* et, à son point 8, que, *« quelle que soit la méthode de sélection des éléments à contrôler qu'il retient, le commissaire aux comptes en fonction du résultat des procédures mises en œuvre, apprécie si l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, qu'il avait définie pour cette population, reste appropriée, conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés et tire les conséquences, sur sa mission, des anomalies identifiées conformément aux principes définis dans les normes d'exercice professionnel relatives aux anomalies significatives et au seuil de signification »*.

61. Elle précise, enfin, à son point 9 que *« lorsque le commissaire aux comptes a sélectionné des éléments d'une population par sondages, il tire du contrôle de ces éléments une conclusion sur toute la population »*.
62. Si le recours au sondage statistique n'est pas imposé par la norme d'exercice professionnel 530, il n'en reste pas moins qu'il appartient au commissaire aux comptes de justifier et de documenter la méthode qu'il a retenue.
63. Quant aux cessions d'immeubles, la société Lionel Guibert et M. Guibert se sont fondés sur les données produites par l'entité et n'ont testé que deux transactions, représentant 8% de leur ensemble, dont les critères de sélection ne respectent pas la norme d'exercice professionnel 530 précité. Le dossier d'audit lui-même documente que les commissaires aux comptes ont constaté la complexité à tester de manière satisfaisante ce poste compte tenu de sa volumétrie et des ressources à leur disposition, sans en tirer de conséquences. Le fait que l'entité évolue dans un cadre contraint ne permettait au commissaire aux comptes de conclure au caractère peu risqué du cycle dès lors qu'il n'avait pas testé les contrôles clés opérés par le conseil d'administration ou résultant d'actes notariés ou encore de validation publique et qu'il ne s'était pas assuré du fonctionnement et du respect dudit cadre au sein de l'entité. En tout état de cause, l'appréciation du risque estimé, en l'espèce, comme faible ne peut justifier l'absence de tests suffisants concernant un cycle significatif et ce, d'autant que l'Ancols avait relevé dans son rapport que *« les accès assez larges aux données et l'utilisation détournée de certains champs du logiciel de gestion s'avèrent aujourd'hui source de multiples difficultés. La recherche de données pour construire des indicateurs est devenue très complexe, accessibles aux seules personnes maîtrisant complètement la base. Certaines données sont même erronées, notamment sur le patrimoine, nécessitant un travail de mise à jour considérable qui doit se poursuivre. Lors du conventionnement, des erreurs sur les surfaces des logements ont été détectées, nécessitant un lourd processus de vérification et d'actualisation »*.

#### 2.4.3 Sur les diligences relatives aux immobilisations - tests du contrôle interne

64. Au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2019, les immobilisations nettes corporelles s'élevaient à 2,523 milliards d'euros, soit 742 fois le seuil de signification.
65. Concernant les immobilisations corporelles, le dossier d'audit de la société Lionel Guibert comprend :
  - un extrait de comptes pour les exercices 2019 et 2018 présentant les variations de soldes ;
  - des états réglementaires de comptabilité de programmes produits par l'entité ;
  - un rapprochement entre la valeur brute comptable des immobilisations corporelles (4,1 milliards d'euros) et l'estimation de la valeur vénale des 63 633 logements (près de 5 milliards d'euros), en considérant un prix de vente moyen de 78 000 euros par logement issu du rapport d'activité de la société ;
  - un cadrage entre les soldes comptables des comptes d'immobilisations corporelles et incorporelles et ceux du logiciel de gestion des immobilisations Salvia Patrimoine ;
  - une feuille de travail faisant état des écarts entre les durées d'amortissement pratiquées sur certaines immobilisations corporelles (travaux de réhabilitation, bâtiments administratifs et logements neufs) dans le logiciel Salvia Patrimoine et celles indiquées dans les annexes des comptes sociaux pour ces mêmes immobilisations. Ces durées ont été calculées globalement en divisant la valeur brute comptable au 1<sup>er</sup> janvier 2019 par la dotation aux amortissements de l'exercice ;

- des états d'analyse de la provision pour démolition (1,2 million d'euros) et de la provision pour dépréciation des terrains à Henin Beaumont (1,3 million d'euros).

66. Pour les immobilisations en cours, le dossier d'audit comprend :

- un extrait de comptes pour les exercices 2019 et 2018 présentant les variations de soldes ainsi que des états réglementaires sur opérations en cours et des états internes accompagnés de certaines factures fournisseurs ;
- une revue de cohérence sur le taux de maîtrise d'ouvrage de 4% appliqué sur la production immobilisée (5,8 millions d'euros) au regard d'une note interne fixant, notamment, les nouvelles règles de calcul des coûts internes de la maîtrise d'ouvrage ;
- un contrôle des intérêts de préfinancement sur 5 programmes (11 000 euros en 2019).

67. S'agissant des immobilisations incorporelles, le dossier d'audit contient un extrait de comptes pour les exercices 2019 et 2018 présentant les variations de soldes ainsi qu'un tableau de détail des amortissements.

68. La société Lionel Guibert et M. Guibert considèrent que ces diligences étaient suffisantes compte tenu d'un risque faible lié, d'abord, à la structure du poste pour lequel 92,8% du patrimoine était antérieur à 2004, ensuite aux audits externes effectués en 2015 et 2016 qui n'avaient pas relevé d'irrégularité, pas plus que les diligences postérieures à l'audit en cause, et enfin à l'important encadrement interne des procédures et à la fiabilité des données.

69. S'agissant de la fiabilité des données et du contrôle interne, ils indiquent qu'à la suite du contrôle de l'Ancols en 2017 sur l'exercice 2016 qui avait relevé, dans son rapport d'avril 2018, « *un système d'information devenu complexe, mal maîtrisé, avec une fiabilité incertaine des données, un suivi des investissements peu performant et une comptabilité de programmes qui manque de fiabilité, des procédures d'achats qui présentent quelques défaillances* », la société Maisons & Cités avait mené des travaux, entre 2019 et 2021, de « *remise en ordre* » de l'ERP Ikos ainsi que les progiciels développés par Salvia, qu'ils connaissaient bien pour être très largement utilisés dans le domaine du logement social. Ces travaux ont fait l'objet d'un diagnostic de contrôle interne mené par un cabinet indépendant en 2020.

70. Ils font, enfin, valoir l'existence d'une rotation de l'audit avec le co-commissaire aux comptes, leur permettant d'avoir une bonne connaissance des cycles audités par leur confrère et, M. Guibert a admis en séance qu'il n'y avait pas eu de tests réalisés pour l'exercice clos le 31 décembre 2019 car ceux-ci avaient été réalisés en 2017.

71. Sur ce,

72. Par application du 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* ».

73. Il est également 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 ».*

74. 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* ».
75. 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.
76. 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.
77. 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 (...)* ».
78. Cette norme 315 énonce, enfin, 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.
79. 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.
80. 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.
81. 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* ».

82. En l'espèce, s'agissant d'abord de la fiabilité des données produites par l'entité et du contrôle interne, les éléments décrits par la société Lionel Guibert et M. Guibert relèvent d'une prise de connaissance du contrôle interne et non pas de tests de procédures, alors même que le rapport de l'Ancols sur l'exercice 2016 avait relevé d'importantes faiblesses du système informatique. La mise en œuvre, par l'entité, de mesures de remédiation, notamment en adoptant des logiciels connus des auditeurs légaux, n'est pas de nature à dispenser ces derniers des diligences nécessaires à s'assurer de la fiabilité des données produites.
83. De la même manière, et comme cela a été ci-dessus exposé, les contrôles externes de l'entité par d'autres agences ou autorités ne dispensent pas le commissaire aux comptes de recueillir et analyser les éléments probants suffisants à l'établissement de l'assurance recherchée s'agissant des écritures comptables significatives. Tout au contraire, son audit doit être de nature à assurer les parties prenantes externes de la fiabilité des états produits par l'entité.
84. L'audit du cycle relatif aux immobilisations encourt les mêmes critiques que celles précédemment émises, à savoir notamment que la société Lionel Guibert et M. Guibert se sont fondés presque uniquement sur des données produites par l'entité sans s'être assurés de leur fiabilité, ainsi que sur quelques contrôles qui n'étaient pas de nature à assurer les assertions exhaustivité, valorisation ou dépréciation. Par ailleurs, le dossier d'audit ne documente aucune analyse ou justification quant aux méthodes de calcul utilisées, notamment pour contrôler les valorisations.
85. Enfin, la société Lionel Guibert et M. Guibert ne peuvent se retrancher derrière les tests réalisés en 2017 puisque, sauf à documenter une autre approche dans leur dossier d'audit, les diligences d'audit doivent être réalisées pour chaque exercice.

## 2.5 Conséquences de ces éléments au regard de l'application des normes d'exercice professionnel 700, 330 et 230

86. La société Lionel Guibert et M. Guibert soulignent, plus généralement, que les moyens mis en œuvre pour l'audit en cause dépassaient le budget fixé. Ils insistent sur l'importance à accorder au jugement professionnel et, ainsi, à la qualité du professionnel qui applique la norme, les personnes en charge de l'audit en cause étant particulièrement aguerries.
87. Sur ce,
88. Il résulte, d'une part, de l'article R. 823-10 du code de commerce, dans sa version applicable, que le dossier d'audit du commissaire aux comptes doit contenir la documentation de l'audit réalisé par le commissaire aux comptes et permettre d'étayer l'opinion figurant dans le rapport de certification des comptes, ainsi que, 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* ». Ainsi, 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.
89. La norme d'exercice professionnel 700 énonce qu'un commissaire aux comptes ne peut certifier les comptes d'une entité que lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable, que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.

90. Il ressort des constats opérés à partir du dossier d'audit de la société Lionel Guibert ainsi que du fait qu'il ne peut être retenu que celle-ci et Lionel Guibert pouvaient se fier uniquement au contrôle interne et se dispenser de réaliser des tests de procédure pour s'assurer de la fiabilité des états produits par l'entité, pour les motifs ci-dessus exposés, que M. Guibert et la société Lionel Guibert ne démontrent pas avoir obtenu l'assurance élevée recherchée sur les cycles significatifs retenus par la notification de griefs, peu important que, ainsi que l'a souligné M. Guibert, les honoraires correspondant à l'audit de la société Maisons & Cités ne permettaient pas d'accomplir des diligences plus importantes ou encore que la Caisse des Dépôts ait racheté des parts de la société Maisons & Cités sans procéder à un audit propre et en se fiant aux rapports des commissaires aux comptes.
91. Et, 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.
92. Par conséquent, le grief est caractérisé.

## **Sur les sanctions**

93. 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. Pour une personne morale, le montant de la sanction pécuniaire ne peut excéder la plus élevée des sommes suivantes : -un million d'euros ; -lorsque la faute intervient dans le cadre d'une mission de certification, la moyenne annuelle des honoraires facturés au titre de l'exercice durant lequel la faute a été commise et des deux exercices précédant celui-ci, par le commissaire aux comptes, à la personne ou à l'entité dont il est chargé de certifier les comptes ou, à défaut, le montant des honoraires facturés par le commissaire aux comptes à cette personne ou entité au titre de l'exercice au cours duquel la faute a été commise. 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. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2024, la sanction d'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, a été remplacée 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.

94. 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 ».*
95. 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.
96. Les faits reprochés à la société Lionel Guibert et à M. Guibert sont d'une particulière gravité en ce qu'ils sont contraires au comportement attendu d'un commissaire aux comptes bénéficiant d'une grande expérience dans le secteur des HLM, parfaitement aguerri tant aux techniques d'audit qu'au respect des procédures disciplinaires ou judiciaires, étant lui-même expert judiciaire près la cour d'appel de Paris.
97. Ils sont d'autant plus graves que M. Guibert n'a fourni aucune explication convaincante quant à son refus de communiquer des documents aux contrôleurs ou d'échanger avec un des contrôleurs. De plus, en certifiant sans réserve les comptes annuels d'une société d'HLM bénéficiant de fonds, pour partie publics, sans avoir mis en œuvre les diligences nécessaires pour formuler une telle appréciation, la société Lionel Guibert et M. Guibert ont porté atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes.
98. Si la société Lionel Guibert et M. Guibert n'ont, auparavant, pas fait l'objet de poursuite disciplinaires, il résulte du rapport de contrôle de 2020 qu'à l'issue d'un contrôle réalisé en 2014, ils avaient été destinataires de recommandations du H3C portant notamment sur « *la mise à disposition des documents liés à l'unité de contrôle* » et « *la documentation de l'approche d'audit et la mise en place de la détermination du seuil de planification* », recommandations qui, pour la plupart, n'ont pas été suivies d'effet.
99. M. Guibert a justifié percevoir un revenu annuel de [...] euros au cours de l'année 2022 et selon lui, ceux-ci n'ont pas évolué depuis. Il a refusé, au cours de la séance, de donner le moindre élément permettant d'apprécier le patrimoine dont il dispose.
100. La société Lionel Guibert a réalisé un résultat de [...] euros en 2023 et un chiffre d'affaires du même ordre.

101. Ces éléments justifient soient prononcées les sanctions suivantes :

- à l'encontre de M. Guibert, une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de deux années ainsi qu'une sanction pécuniaire de 150 000 euros ;
- à l'encontre de la société Lionel Guibert, une sanction une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de deux années ainsi qu'une sanction pécuniaire de 100 000 euros.

102. En application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A, à M. Guibert et à la société Lionel Guibert. 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. Guibert étant inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables.

**Par ces motifs**, la commission des sanctions,

DONNE acte à la société Lionel Guibert et à M. Guibert de ce qu'ils ne soulèvent pas la nullité de la procédure.

DIT que M. Guibert et la société Lionel Guibert ont commis des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1<sup>er</sup> décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, en ayant :

- refusé sciemment, lors du contrôle périodique de leur activité de commissaire aux comptes au titre du programme 2020 de communiquer aux contrôleurs du H3C les informations et documents nécessaires à la vérification du respect des règles déontologiques relatives à l'indépendance et à l'impartialité, en lien avec l'exercice du commissariat aux comptes au sein d'un groupe pluridisciplinaire et d'échanger avec l'un des contrôleurs du H3C, en charge de l'examen d'un mandat de commissaire aux comptes détenu par la société Lionel Guibert en violation des articles L. 821-12 et R. 821-72 du code de commerce, alors applicables ;

- manqué à leurs obligations professionnelles, dans le cadre de la certification des comptes annuels de la société d'HLM Maisons & Cités 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 sa situation financière et de son patrimoine à la fin de l'exercice, alors que, selon leur dossier d'audit, ils n'étaient pas en mesure de le faire, en l'absence de mise en œuvre de diligences suffisantes et appropriées pour l'audit des postes comptables très significatifs « *chiffre d'affaires, créances d'exploitation* », « *produits de cessions d'immeubles* » et « *immobilisations* ». La société Lionel Guibert et M. Guibert n'avaient donc pas obtenu l'assurance élevée que les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019 de Maisons & Cités Société anonyme d'HLM, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives en violation des articles L. 823-9 alinéa 1<sup>er</sup>, L. 823-15, L. 821-13 I, A. 823-26, A. 823-8, A. 823-13 et A. 823-3 du code de commerce, alors applicables.

PRONONCE à l'encontre de la société Lionel Guibert une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pendant une durée de deux années ;



PRONONCE à l'encontre de la société Lionel Guibert une sanction pécuniaire de 100 000 euros.

PRONONCE à l'encontre de M. Guibert une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pendant une durée de deux années ;

PRONONCE à l'encontre de M. Guibert une sanction pécuniaire de 150 000 euros.

DIT qu'en application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A, à M. Guibert et à la société Lionel Guibert. 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.

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 20 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.