



Commission des sanctions
de la Haute autorité de l'audit

Décision de la Commission des sanctions

N° CS 2024-06

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 10 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. Salomon Sellam, [...],
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant.

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

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

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 22 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. Sellam est inscrit, depuis 1984, en tant que commissaire aux comptes rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) de Paris, sous le numéro

66002482. Il exerce 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 2 juin 2022, la présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) a saisi le rapporteur général du H3C de faits constatés à l'occasion du contrôle d'activité, réalisé au titre du programme 2020, de M. Sellam relatifs au non-respect de ses obligations de formation et de ses obligations déclaratives ainsi que de carences dans la réalisation de l'audit de l'association Réseau pour la prise en charge et la prévention de l'obésité pédiatrique Ile-de-France (l'association REPOP).
3. Le 9 juin 2022, le rapporteur général a ouvert une enquête sur ces faits.
4. Le 30 mai 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. Sellam et a arrêté les griefs suivants :

« - d'avoir manqué, dans le cadre de sa mission de certification des comptes de l'association Réseau pour la Prise en charge et la Prévention de l'Obésité Pédiatrique Ile-de-France, à ses obligations professionnelles, en certifiant que ces 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 son dossier d'audit, il n'avait réalisé quasiment aucune diligence d'audit sur les postes comptables significatifs suivants :

- produits d'exploitation (909.553 euros),*
- achats (255.502 euros),*
- dettes fournisseurs (43.418 euros) et,*
- créances (42.395 euros).*

Monsieur Salomon Sellam n'avait donc manifestement pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives.

Ces manquements sont susceptibles de constituer une violation des dispositions des articles L. 823-9 al. 1^{er}, L. 821-13 I, A. 823-26 (NEP 700 §8, §14), A. 823-8 (NEP 330 §25, §26), A. 823-7 (NEP 315 §15), A. 823-5 (NEP 300 §1, §8, §10, §11), A.823-6 (NEP 320 §14, §24) et A. 823-4 (NEP 230 §4) du code de commerce, applicables à l'époque des faits ;

- de ne pas avoir satisfait à son obligation de formation durant la période allant de 2016 à 2022, ce qui constituerait une violation des dispositions des articles L. 822-4 I et A. 822-28-2 du code de commerce et 7 alinéa 1^{er} du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;

- de ne pas avoir effectué, en temps utile, ses déclarations d'activité au titre des années 2017 à 2021, ce qui constituerait une violation des dispositions de l'article R. 823-10 V du code de commerce, applicable à l'époque des faits.

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

5. Le 15 juillet 2024, la présidente de la H2A a adressé une notification de griefs à M. Sellam, l'informant de la mise à sa disposition du dossier de la procédure.
6. Le 18 juillet 2024, le rapport d'enquête, la notification de griefs et le dossier de la procédure ont été adressés à la présidente de la commission des sanctions de la H2A.
7. Par lettre recommandée avec accusé de réception, M. Sellam a été invité à comparaître le 10 juillet 2025 devant la commission des sanctions sur la base des griefs notifiés. Cette convocation mentionne la composition de la commission, l'informe de la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil de son choix et de ce que ses observations écrites doivent parvenir à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance.
8. Avisé par courrier du 24 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 10 juillet 2025, la présidente de la commission a informé M. Sellam 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 la radiation de la liste des commissaires aux comptes de M. Sellam ainsi qu'une sanction pécuniaire de 50 000 euros.

Motifs de la décision

Sur le bien-fondé des griefs

11. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 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* ».
 1. Sur l'audit légal des comptes de l'exercice 2019 de l'association Réseau pour la prise en charge et la prévention de l'obésité pédiatrique Ile-de-France (REPOP IDF)
 - 1.1. Textes applicables
12. L'article L. 821-13, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-11 du même code, dispose : « *Les commissaires aux comptes exercent leur mission conformément aux normes internationales d'audit adoptées par la Commission européenne (...), ainsi que, le cas échéant, aux normes françaises venant compléter ces normes adoptées selon les conditions fixées au troisième alinéa du présent article. En l'absence de norme internationale d'audit adoptée par la Commission, ils se conforment aux normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et homologuées par le garde des sceaux, ministre de la justice, après avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes* ».

13. L'article L. 823-9, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-53 du même code, dispose: *« Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ».*
14. L'article A. 823-26 du code de commerce (NEP 700 relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés), dans sa rédaction applicable au moment des faits et reprise en substance dans les différentes versions depuis lors et devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII 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 ».*
15. L'article A. 823-8 du code de commerce (NEP 330 relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques) dans sa rédaction applicable au moment des faits non modifiée depuis et devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-73 du même code, prévoit notamment : *« Le commissaire aux comptes conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. Pour ce faire le commissaire aux comptes tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions. (...) Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier ».*
16. L'article A. 823-7 du code de commerce (NEP 315 relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes), dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, reprise à l'article A. 821-72 du même code à compter du 1^{er} janvier 2024, prévoit notamment : *« 15. Lors de sa prise de connaissance, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives : - au niveau des comptes pris dans leur ensemble ; et - au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe des comptes. L'évaluation des risques au niveau des assertions est basée sur les éléments collectés par le commissaire aux comptes lors de la prise de connaissance de l'entité, mais elle peut être remise en cause et modifiée au cours de l'audit en fonction des autres éléments collectés au cours de la mission ».*
17. L'article A. 823-5 du code de commerce (NEP 300 relative la planification de l'audit), dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, reprise par l'arrêté du 27 juillet 2023 et transférée à l'article A. 821-69 du même code par l'arrêté du 27 novembre 2024, prévoit

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

18. L'article A. 823-6 du code de commerce (NEP 320 relative à l'application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit), dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, reprise à l'article A. 821-70 du même code à compter du 1^{er} janvier 2024, prévoit notamment : « Lors de la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble. (...) Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier le ou les seuils de signification et le ou les seuils de planification qu'il a retenus ainsi que les critères pris en compte pour les déterminer. Il fait également figurer dans son dossier toute modification apportée à ces montants au cours de l'audit et les explications y afférentes ».
19. L'article A. 823-4 du code de commerce (NEP 230 relative à la documentation de l'audit des comptes), dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, reprise à l'article A. 821-66 du même code à compter du 1^{er} janvier 2024, prévoit notamment : « 04. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments qui permettent à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre : -la planification de l'audit dont les principaux éléments sont formalisés dans le plan de mission et le programme de travail ; -la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées ; -les caractéristiques qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en œuvre ; -les résultats de ces procédures et les éléments collectés ; -les problématiques concernant les éléments significatifs des comptes qui ont été relevées au cours de l'audit et les conclusions du commissaire aux comptes sur ces problématiques ».

1.2. Présentation de l'entité auditée

20. L'association REPOP, créée en 2002, prévient et prend en charge l'obésité pédiatrique sur le territoire francilien, par l'intermédiaire d'un réseau de professionnels de santé.
21. Au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2019, le total du bilan de l'association s'élevait à 820 000 euros et les produits d'exploitation à 910 000 euros.
22. Les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019 ont été certifiés sans réserve par M. Sellam le 3 juin 2020.

1.3. Examen du grief

23. Il est constaté que le dossier d'audit de M. Sellam ne comprend ni plan de mission, ni programme de travail, ni seuil de signification, ni note de synthèse, contrairement à ce que prévoient les normes d'exercice professionnel 300 et 320.
24. Or, l'établissement du plan de mission, du programme de travail et la détermination d'un seuil de signification permettent au commissaire aux comptes de s'interroger sur les risques inhérents à l'entité et à sa mission, ainsi que sur l'étendue des diligences pertinentes et exigées au regard, notamment, de ces risques et des éléments significatifs. Ils sont les seuls à même de lui permettre d'obtenir l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalie significative permettant de justifier les conclusions émises sur les postes significatifs à partir desquelles le commissaire aux comptes fonde son opinion. Cette démarche demeure essentielle, quelle que soit la connaissance de l'entité acquise antérieurement par ce dernier. Ils permettent également à un tiers avisé de comprendre la planification de l'audit, la nature et l'étendue des diligences d'audit effectuées, les éléments collectés et testés, et ainsi d'apprécier le résultat des procédures d'audit.
25. M. Sellam a expliqué ces carences par sa connaissance de l'entité et la taille de celle-ci. Cependant, son dossier d'audit ne documente pas l'utilisation d'informations recueillies au cours des exercices précédents et il ne justifie pas avoir mis « *en œuvre des procédures visant à détecter les changements survenus depuis et susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations* » comme l'énonce le point 19 de la norme d'exercice professionnel 315.

1.3.1. Sur l'audit des produits d'exploitation et des créances

26. S'agissant des produits d'exploitation, le dossier d'audit communiqué par M. Sellam comporte les éléments suivants :
- une feuille mentionnant le solde comptable « *subventions* » et indiquant « *objectifs : cohérence des montants par rapport aux informations recueillies par ailleurs* ». Les cases « *moyens mis en œuvre* » et « *conclusion* » ne sont pas remplies ;
 - un extrait du grand livre sur lequel figurent des annotations manuscrites ;
 - des documents relatifs aux subventions de l'agence régionale de santé (ARS) et de la caisse primaire d'assurance maladie (CPAM), notamment la convention de subventionnement avec l'ARS pour l'année 2019 (763 900 euros), la convention de subvention conclue avec la CPAM des Yvelines en 2019 (1 040 euros) et la convention d'objectifs et de moyens 2018 conclue avec l'ARS, dont le solde de 20% a été versé en 2019 (10 700 euros).
27. Si, sur 910 000 euros de produits d'exploitation, M. Sellam avait réuni les conventions de subvention représentant 85% de ce poste, son dossier d'audit ne documente aucune diligence sur ces conventions et leurs modalités de comptabilisation. En outre, il demeurerait plus de 134 000 euros de produits d'exploitation qui n'avaient fait l'objet d'aucune vérification, ce montant étant significatif au regard des comptes de l'entité.
28. Concernant les créances, le dossier d'audit comporte des extraits du grand livre sur lequel figurent des annotations manuscrites, ainsi que quelques factures. Cependant, les très brèves annotations, constituées essentiellement de tirets et d'un total, ne permettent pas d'établir les diligences réalisées par M. Sellam, ni ses appréciations des éléments collectés.

1.3.2. Sur l'audit des achats et des dettes fournisseurs

29. Concernant les achats et dettes fournisseurs, le dossier d'audit de M. Sellam comporte :
- une feuille mentionnant le solde comptable « *fournisseurs* » et indiquant des objectifs généraux (étude de la variation, évolution de l'en-cours, évolution des marges et non-compensation des soldes), ainsi que le total du passif fournisseurs pour l'exercice examiné et le précédent. Les cases « *moyens mis en œuvre* » et « *conclusion* » ne sont pas renseignées ;
 - des extraits du grand livre et plusieurs tableaux issus de la comptabilité de l'entité ;
 - un document retraçant les « *indemnisations 2018 à payer* », avec un calcul manuscrit correspondant au solde du tableau, soit 2 040 euros ;
 - quelques factures, sans référence croisée.
30. Ces éléments ne permettent pas d'établir la nature et le contenu des diligences réalisées et ne mettent pas le lecteur avisé en mesure de comprendre la démarche d'audit mise en œuvre par M. Sellam.
31. Contestant ces manquements, M. Sellam soutient avoir réalisé de nombreuses diligences au siège de l'association où il se rendait chaque année, ce qu'il a justifié par l'échange de messages pour convenir de rendez-vous. Il admet néanmoins ne pas avoir formalisé ses diligences dans son dossier d'audit.
32. Or, 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 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.
33. 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.
34. De l'ensemble de ces éléments, il résulte que le grief notifié est caractérisé.

2. Sur les obligations de formation

2.1. Textes applicables

35. L'article A. 822-28-2 du code de commerce, dans sa rédaction applicable depuis le 15 mai 2009, devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-45 de ce code, précise que la durée de la formation professionnelle est de cent vingt heures au cours de trois années consécutives et que vingt heures au moins sont accomplies au cours d'une même année. L'article A. 822-28-9, dans sa rédaction issue d'un arrêté du 20 février 2018, prévoyait par ailleurs : « *Les commissaires aux comptes déclarent annuellement, au plus tard le 31 mars, auprès du Haut Conseil du commissariat aux comptes ou de son délégataire, les conditions dans lesquelles ils ont satisfait à leur obligation de formation professionnelle continue au cours de l'année civile*

écoulée. Les modalités de cette déclaration sont définies par le Haut Conseil. Les justificatifs utiles à la vérification du respect de cette obligation sont joints à la déclaration et conservés pour être, le cas échéant, produits lors des contrôles ou des enquêtes. Leur durée de conservation est fixée à six années ». Les dispositions de l'article A. 822-28-9 sont reprises à l'article R. 821-70 du même code dans sa rédaction issue du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié. Jusqu'au 20 février 2018, cette déclaration annuelle devait être effectuée auprès de la CRCC, en application de l'article A. 822-28-17 de ce code.

36. Pour l'année 2019, le délai de déclaration a été prorogé au 25 août 2020 en application de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période.
37. Enfin, l'article 7, alinéa 1^{er}, du code de déontologie, dans sa rédaction codifiée par le décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, reprise à l'annexe 8-1 de la partie réglementaire du code de commerce dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2023-1142 précitée, énonce que : *« Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation (...) ».*

2.2. Examen du grief

38. Il résulte des textes ci-dessus cités que la durée annuelle minimum de formation d'un commissaire aux comptes est de 20 heures et qu'elle est de 120 heures sur une période de trois ans.
39. Selon le relevé adressé par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) aux enquêteurs le 24 mai 2023, M. Sellam avait déclaré et justifié, pour la période allant de 2016 à 2022, 14 heures de formation effectuées en 2016. Au cours de l'enquête, M. Sellam a communiqué des attestations de présence justifiant de sa participation à 2 heures de formation en 2016, 1 heure en 2022 et 4 heures en 2023, ainsi qu'une facture justifiant de son inscription à un « *club fiscal* » au titre de 2022. Ce dernier propose des actions d'information et de formation en matière fiscale à destination des experts-comptables.
40. M. Sellam a expliqué se former sur les lois de finances et les nouveautés réglementaires, notamment en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, à travers la lecture de documents divers et la consultation de sites internet. Il a ajouté que son absence de déclaration relevait d'un formalisme « *un peu lourd* », surtout en étant titulaire d'un seul mandat.
41. Il a admis, devant la commission des sanctions, ne pas avoir respecté ses obligations de formation professionnelle.
42. Ainsi, M. Sellam n'a pas suivi un minimum de 120 heures de formation sur trois ans entre 2016 et 2022, pas plus que 20 heures par an sur la même période, de telle sorte que le manquement est caractérisé.

3. Sur le grief relatif à l'obligation de déclaration d'activité

3.1. Texte applicable

43. L'article R. 823-10, V, du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, devenu, depuis le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023

modifié, l'article R. 821-186 de ce code, dispose : « *Le commissaire aux comptes établit chaque année une déclaration d'activité comportant les informations mentionnées aux alinéas 2 à 6 du IV et les informations suivantes : 1° Les personnes et entités dont il est commissaire aux comptes ; 2° Le total du bilan, des produits d'exploitation et des produits financiers de ces personnes et, ainsi que le nombre d'heures de travail correspondant ; 3° La liste de ses salariés, leurs mandats, les missions auxquelles ils participent, ainsi que le nombre d'heures qu'ils ont effectuées et, s'agissant des personnes morales, la liste de leurs associés. Il adresse la déclaration d'activité, le cas échéant par voie électronique, à la compagnie régionale, laquelle transmet un exemplaire à la Compagnie nationale (...)* ». Les dispositions du V de l'article R. 823-10 sont reprises au VI de l'article D. 821-186 du code de commerce dans sa rédaction issue du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié.

3.2. Examen du grief

44. M. Sellam a effectué ses déclarations d'activité s'agissant du mandat de l'association REPOP, dont il est commissaire aux comptes depuis 2013, le 27 octobre 2020 au titre des exercices 2017 à 2019, le 14 janvier 2022 au titre de l'exercice 2020 et le 11 mai 2023 au titre de l'exercice 2021.
45. Ces constats ont été confirmés au cours de l'enquête par M. Sellam, qui a reconnu un problème de formalisme ou un oubli.
46. Devant la commission des sanctions, il a soutenu avoir réalisé cette déclaration. Il n'a cependant aucunement justifié cette affirmation.
47. Dès lors, le grief est caractérisé.

Sur les sanctions

48. 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.
49. 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 ».

50. 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.
51. Les faits reprochés à M. Sellam sont graves en ce que d'importants manquements aux fondements de l'audit légal des comptes ont été mis en évidence alors même que l'entité auditée était une association bénéficiant de fonds publics et de dons ; que l'enquête a également mis en évidence qu'il n'avait suivi quasiment aucune formation pendant de nombreuses années, la lecture de la presse spécialisée ne pouvant être assimilée à des sessions de formation, alors que l'obligation de formation des commissaires aux comptes a justement pour objet d'assurer la qualité de leur mission d'audit ; et, enfin, que l'obligation de déclaration d'activité a notamment pour objet de permettre au régulateur d'exercer son contrôle sur l'activité des commissaires aux comptes.
52. M. Sellam a justifié que le revenu fiscal de son foyer était de l'ordre de [...] euros et a évalué son patrimoine à [...] euros.
53. Ces éléments justifient que soient prononcées la radiation de M. Sellam de la liste des commissaires aux comptes ainsi qu'une sanction pécuniaire de 20 000 euros.
54. 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. Sellam. 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. Sellam étant inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables.

Par ces motifs, la commission des sanctions,

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

- en ayant manqué, dans le cadre de sa mission de certification des comptes de l'association Réseau pour la Prise en charge et la Prévention de l'Obésité Pédiatrique Ile-de-France, à ses obligations professionnelles, 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'association à la fin de l'exercice, alors que, selon son dossier d'audit, il n'avait réalisé quasiment aucune diligence d'audit sur les postes comptables significatifs « *produits d'exploitation* », « *achats* », « *dettes fournisseurs* » et « *créances* ». Il ne justifiait donc pas avoir obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives, en violation des articles L. 823-9 al. 1^{er}, L. 821-13 I, A. 823-26, A. 823-8, A. 823-7, A. 823-5, A.823-6 et A. 823-4 du code de commerce, applicables à l'époque des faits ;
- en n'ayant pas satisfait à son obligation de formation entre 2016 à 2022, en violation des articles L. 822-4 I et A. 822-28-2 du code de commerce et 7 alinéa 1^{er} du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;
- en n'ayant pas effectué, en temps utile, ses déclarations d'activité au titre des années 2017 à 2021, en violation des dispositions de l'article R. 823-10 V du code de commerce, applicable à l'époque des faits.

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

PRONONCE à l'encontre de M. Sellam une sanction pécuniaire de 20 000 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. Sellam. 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.