



Commission des sanctions
de la Haute autorité de l'audit

Décision de la Commission des sanctions

N° FR 2023-47

Décision du 7 mars 2025

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

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

et assistée de M. Bocobza-Berlaud, secrétaire de la commission, s'est réunie en séance publique le 21 janvier 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. Jean-Paul Marie, [...]
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant, assisté de Me de Monjour

M. Jérôme Szlifke, [...]
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant, assisté de Me de Monjour.

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 la formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes sont poursuivies de plein droit devant la commission des sanctions de 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 de Monjour en ses observations.

MM. Marie et Szlifke, qui ont eu la parole en dernier.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 7 mars 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. Marie était inscrit en tant que commissaire aux comptes rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) de Paris de 1986 au 1^{er} janvier 2019. Il exerçait l'activité de commissaire aux comptes en son nom propre et au sein de la société Cabinet JPM, dont il détenait 10% du capital et était le gérant. En 2015, il était titulaire, en son nom propre de 35 mandats, dont deux portaient sur des entités d'intérêt public (EIP), ce qui représentait [...] euros d'honoraires, et signataire de 18 mandats non EIP au nom du Cabinet JPM, ce qui représentait [...] euros d'honoraires.
2. M. Szlifke est, depuis janvier 2002, inscrit sous le numéro 6605309 en tant que commissaire aux comptes rattaché à la CRCC de Paris. Il exerce l'activité de commissaire aux comptes en son nom propre et au sein de la société Audit et Communication, dont il détient 53% du capital. En 2022, il était titulaire d'un mandat non EIP : le Parti Communiste Français (PCF), ce qui représentait [...] euros d'honoraires, et était signataire de 12 mandats non EIP détenus par la société Audit et Communication, ce qui représentait [...] euros d'honoraires. Il est inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables.
3. En 2015, la société Audit Communication Scofi Sigma (ACS), détenue par M. Szlifke, Mme Brault et M. Marie, détenait 100% de la société Audit et Communication, 90% du Cabinet JPM et 75% de la société Progexa (les 25% restants appartenant à M. Szlifke). En 2023, la société ACS, désormais uniquement détenue par M. Szlifke et Mme Brault en raison du départ à la retraite de M. Marie, détenait 100% de la société Audit et Communication et du Cabinet JPM, et 75 % de la société Progexa.
4. Le 19 mars 2018, la présidente du Haut conseil au commissariat aux comptes (H3C) a saisi le rapporteur général de faits susceptibles de caractériser des fautes disciplinaires. Ces faits ont été constatés dans le rapport du contrôle périodique 2016 de la société ACS daté du 19 mai 2017.
5. Le 6 avril 2018, le rapporteur général a ouvert une enquête « *portant sur le respect (...) des obligations légales et réglementaires* » par MM. Marie et Szlifke.
6. Le 4 décembre 2023, à l'issue de l'enquête, la formation du collège du H3C statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de

a. M. Marie et a arrêté les griefs suivants :

« - d'avoir manqué, dans le cadre de sa mission de certification des comptes 2015 de la Solidarité Mutualiste, à ses obligations professionnelles, en certifiant que ces comptes 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 pas réalisé de diligences d'audit suffisantes et appropriées sur les cotisations acquises (10 209 000 euros, soit 785 fois le seuil) et les prestations payées (9 044 000 euros, soit 698 fois le seuil), postes comptables très significatifs. Il n'avait donc pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives et aurait donc dû certifier les comptes avec réserves ou refuser de les

certifier. Ces manquements sont susceptibles de constituer une violation des dispositions des articles L. 823-9, L. 821-13, al. 1er, A. 823-26 §11, §17 (NEP 700), A. 823-8 §25, §26 (NEP 330) et A. 823-13 §7 (NEP 530) du code de commerce, tels qu'applicables à l'époque des faits ; lesquels seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article R. 822-32 c. com. et passibles des sanctions énumérées à l'article L. 822-8 c. com. dans leurs rédactions applicables à l'époque des faits et seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa rédaction antérieure au 17 juin 2016 et passibles des sanctions énumérées à l'article L. 822-8 du code de commerce dans sa rédaction antérieure au 17 juin 2016, pour les faits antérieurs à cette date »

b. à l'encontre de M. Szlifke et a arrêté les griefs suivants :

« - d'avoir manqué, dans le cadre de sa mission de certification des comptes d'ensemble 2015 de l'association PARTI COMMUNISTE FRANÇAIS, à ses obligations professionnelles, en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères, alors que, selon son dossier d'audit, (i) il n'avait pas réalisé de diligences d'audit suffisantes et appropriées sur les produits d'exploitation (28 330 000 d'euros, soit 178 fois le seuil de signification) et les provisions pour campagnes électorales (1 002 000 d'euros, soit 6 fois le seuil de signification), postes comptables très significatifs, (ii) les comptes d'ensemble 2015 comprenaient une anomalie significative non corrigée, liée à la comptabilisation, en 2015, de 0,2 million d'euros de charges concernant 2016, en violation du principe comptable d'indépendance des exercices, prévu par l'avis CNC n° 95-02, applicable à l'époque des faits. M. SZLIFKE n'avait donc pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives et aurait donc dû certifier les comptes avec réserves ou refuser de les certifier.

Ces manquements sont susceptibles de constituer une violation des dispositions des articles L. 823-9, L. 821-13, L. 823-10, L. 823-15, A. 823-26 (NEP 700, §11, §12, §17), A. 823-8 (NEP 330, §25, §26) et A. 823-3 (NEP 100, §11, §12) du code de commerce, tels qu'applicables à l'époque des faits lesquels seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1 I 1° du code de commerce et passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du code de commerce. »

7. Le 20 décembre 2023, le rapporteur général du H3C a adressé la notification de griefs à MM. Marie et Szlifke, les informant de la mise à sa disposition de l'entier dossier.
8. Le rapport d'enquête, la notification de griefs et l'entier dossier ont été adressés au président de la formation restreinte du H3C.
9. Par lettres recommandées avec accusé de réception reçues le 14 novembre 2024, MM. Marie et Szlifke ont été invités à comparaître le 21 janvier 2025 devant la commission des sanctions sur la base des griefs notifiés. Cette convocation mentionne la composition de la commission, la possibilité d'être entendu en personne ou représenté 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 francs avant la séance.
10. Avisé par lettre du 7 novembre 2024 de la séance et de sa faculté de demander à être entendu, en application des articles L. 821-80 du code de commerce, le président de la CRCC de Paris a sollicité la communication de la notification de griefs et du rapport d'enquête.

11. Le 10 janvier 2025, le conseil de M. Marie a communiqué au rapporteur général ses observations sur les griefs notifiés.
12. Le même jour, le conseil de M. Szlifke a communiqué au rapporteur général ses observations sur les griefs notifiés.
13. Lors de la séance du 21 janvier 2025, la présidente de la Commission des sanctions a informé MM. Marie et Szlifke de leur droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui leur seraient posées ou de garder le silence.
14. Au cours de cette même séance, la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par la rapporteure générale, a demandé que soit prononcée à l'encontre de M. Marie sa radiation de la liste des commissaires aux comptes et, à l'encontre de M. Szlifke, une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pendant une durée d'une année assortie du sursis, ainsi qu'une sanction pécuniaire de 50 000 euros.

Motifs de la décision

I. S'agissant de M. Marie

1. Sur la nullité soulevée

15. M. Marie soulève la nullité de la procédure disciplinaire suivie à son encontre en faisant valoir que, par application de l'article 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial qui décidera du bien-fondé de l'accusation pénale dirigée contre elle.
16. M. Marie expose que le caractère raisonnable de la durée d'une procédure s'apprécie globalement selon les circonstances de la cause à l'aune des critères dégagés par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, à savoir la complexité de l'affaire, le comportement du requérant et des autorités compétentes, ainsi que l'enjeu du litige pour l'intéressé. Il précise, qu'en matière disciplinaire, ladite Cour a considéré irraisonnable le délai entre l'ouverture de l'enquête disciplinaire en 1996 et la condamnation par le Conseil de l'Ordre seulement en 2005, soit au bout de neuf ans et 11 mois de procédure.
17. M. Marie relève qu'en l'espèce, l'enquête a été ouverte en mars 2018 et qu'il a été entendu pour la première fois au mois d'octobre 2023, soit près de cinq ans après le début d'une enquête portant sur les travaux effectués sur les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2015 de la Solidarité Mutualiste. Il souligne qu'aucune diligence n'a été accomplie entre le courrier de saisine adressé le 19 mars 2018 par la Présidente du H3C au rapporteur général et le 20 mai 2022, date à laquelle une demande de pièces a été faite, soit pendant plus de 4 ans.
18. Il soutient que la durée de cette enquête a une incidence réelle dans le cadre de la présente procédure car il a fait valoir ses droits à la retraite à la fin de l'année 2018 et a demandé sa radiation des listes des commissaires aux comptes à compter du 1er janvier 2019 de sorte que, selon lui, cela porte atteinte au droit de la défense car il est très difficile pour un commissaire aux comptes de pouvoir répondre de manière précise à des questions qui lui sont posées, en l'occurrence près de neuf ans après sur les comptes visés par la notification des griefs et cinq ans après qu'il a pris sa retraite.

19. Sur ce, s'il est vrai que la durée excessive d'obtention d'une décision peut être à l'origine, pour la personne poursuivie, d'un préjudice moral résultant du sentiment d'incertitude et d'anxiété anormalement prolongé qu'elle subit dans l'attente de voir sa situation appréciée, aucun texte ne sanctionne par la nullité une durée qui pourrait être considérée comme excessive et, par conséquent, ne saurait entraîner la nullité de la procédure, étant précisé qu'en l'espèce, les faits reprochés à M. Marie ne sont pas prescrits.
20. L'exception de nullité sera dès lors rejetée et la Commission des sanctions dira la procédure régulière.

2. Sur le bien-fondé du grief (non-respect des dispositions encadrant l'audit légal des comptes pour le mandat La Solidarité Mutualiste au titre de l'exercice 2015)

2.1. Textes applicables

21. 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.* »
22. Les deux premiers alinéas de l'article L. 823-9 du code de commerce, dans leur rédaction issue de l'ordonnance n°2005-1126 du 8 septembre 2005, non modifiée par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, et transférés par ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023 à l'article L. 821-53 du même code, prévoient que « *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. Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation* ».

L'article L. 821-13 I. du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, reprenant en substance la rédaction issue de l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008, et transféré par ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023 à l'article L. 821-11 du même code, précise que : « *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. En l'absence de norme d'audit internationale adoptée par la Commission, il se conforme aux normes adoptées par le Haut conseil du commissariat aux comptes et homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la Justice* ».

23. 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, sous réserve du refus de certifier pour limitation devenu impossibilité de certifier, prévoit notamment que « *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. (...) Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour limitation : - Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour limitation : 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* ».

24. 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) 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 mentionne 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. (...) 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* ».
25. 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 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* ».

2.2. Examen du grief

26. La Solidarité Mutualiste, créée en 1999, est une mutuelle régie par les dispositions du Livre II du code de la mutualité. Elle est agréée pour pratiquer les opérations relevant des branches 1 (accidents) et 2 (maladies), visées à l'article R. 211-2 du même code. Elle commercialise des prestations de complémentaire santé dans le cadre d'adhésions individuelles et de contrats collectifs, à caractère obligatoire ou facultatif.
27. Une procédure d'alerte avait été déclenchée en 2012. Celle-ci a été levée dans le courant de l'exercice 2014, compte tenu des efforts de réduction de charges opérés par la mutuelle.
28. La mutuelle a fait l'objet d'un contrôle de l'ACPR, qui s'est déroulé entre mars et août 2013 et qui a révélé la vulnérabilité de la Mutuelle en termes de fonds propres et de trésorerie.
29. Le 1^{er} janvier 2014, Adréa Mutuelle, devenue Aésio Mutuelle en 2021 à la suite d'une fusion, s'est substituée à La Solidarité Mutualiste.
30. Le 9 juin 2016, M. Marie a certifié sans réserve les comptes de l'exercice 2015 de La Solidarité Mutualiste. Le seuil de signification a été fixé à 13 000 euros.

Sur les cotisations

31. Les cotisations acquises brutes se sont élevées à plus de 10 millions d'euros au 31 décembre 2015, soit 785 fois le seuil de signification.
32. Le dossier d'audit 2015 de M. Marie documente, notamment, les diligences suivantes : une prise de connaissance de l'entité et du contrôle interne ; une revue analytique ; un cadrage entre les états de gestion et les états comptables, étant souligné que M. Marie ne conteste pas que les états comptables étaient issus des états de gestion.
33. M. Marie fait valoir que, s'il a effectivement procédé à un contrôle interne et à une revue analytique avant de faire un cadrage entre les états de gestion et les états comptables, il s'est ensuite appuyé sur des éléments externes de contrôle, tels que des notes et des rapports établis par les prestataires externes comme la société Kadris, la création et l'intervention d'un comité d'audit, le regard de l'ACPR et les contrôles « très serrés » réalisés par la mutuelle substituante Adréa, à qui La Solidarité Mutualiste transmettait mensuellement ses données de gestion.
34. Il en résulte que, selon lui, le cadrage entre les états comptables et les états de gestion n'ont nullement été les seules diligences effectuées dans le cadre de l'audit des cotisations acquises. Néanmoins, lors du questionnaire qui lui a été adressé par le rapporteur général et au cours de son audition, M. Marie a admis qu'à la lecture de son dossier d'audit, seules les diligences ci-dessus décrites avaient été réalisées et que toutes ses diligences figuraient dans son dossier de travail.
35. Or, ces diligences sont insuffisantes au regard des paragraphes 25 et 26 de la NEP 330 en ce qu'aucun test de substance ou de procédures permettant de confirmer cette fiabilité n'a été réalisé par le commissaire aux comptes et que la seule connaissance extérieure que M. Marie pouvait avoir de l'entité contrôlée ne peut valoir diligence d'audit.

Sur les prestations

36. Les prestations brutes payées s'élevaient à plus de 9 millions d'euros au 31 décembre 2015, soit 698 fois le seuil de signification.
37. Le dossier d'audit 2015 de M. Marie documente, notamment, une prise de connaissance de l'entité et du contrôle interne ; une revue analytique ; un cadrage entre les états de gestion et les états comptables, dont M. Marie admet qu'ils étaient issus des états de gestion.
38. Des tests de détail, par sondages, ont été réalisés sur 22 prestations payées - concernant 22 adhérents sur un total de 12 160 adhérents – représentant 10 000 euros de prestations payées sur un total de plus de 9 millions d'euros au 31 décembre 2015, soit 0,001 % de ces prestations. Ces sondages ont porté sur deux jours de 2015, soit les 18 mai et 20 décembre.
39. Lors de l'enquête, M. Marie a confirmé avoir réalisé les diligences ci-dessus décrites. Il a ajouté que La Solidarité Mutualiste avait, en ayant eu recours aux services de la société Kadris, déployé un dispositif de contrôle interne et créé un comité d'audit, autant d'éléments qui n'étaient pas documentés dans son dossier d'audit. Sur ce point, M. Marie a produit le sommaire du rapport établi par Kadris à l'issue de sa mission et le rapport 2015 du comité d'audit de La Solidarité Mutualiste.
40. Il ressort toutefois du dossier d'audit des comptes de l'exercice 2015 de La Solidarité Mutualiste et de l'enquête que M. Marie n'a pas, au titre de 2015, décrit les contrôles mis en place par l'entité, ni réalisé de tests d'efficacité sur lesdits contrôles. À cet égard, il a, notamment, indiqué : « *En 2015, le contrôle interne était déjà opérationnel depuis 2-3 ans.* »

Le process est relativement répétitif et il y a peu de changement. Ce n'est pas une nouveauté de l'exercice. En 2015, sur le terrain, on le constate ». Par ailleurs, M. Marie a de nouveau insisté sur sa connaissance du dossier, sur l'audit réalisé par la mutuelle Adréa lors de la substitution et sur le contrôle opéré par l'ACPR sur La Solidarité Mutualiste. Il a rappelé, en outre, qu'étant retraité depuis six ans, il lui avait été difficile d'apporter des réponses précises aux questions posées lors de l'enquête.

41. Lors du questionnaire qu'il a transmis au rapporteur général, M. Marie a précisé que « *En conclusion de ce questionnaire qui porte sur une mission réalisée il y a plus de 7 ans, je souhaite rappeler que les cycles cotisations et prestations, de par leur volume, sont au cœur du fonctionnement de la mutuelle. Pour bien les maîtriser la Solidarité Mutualiste a déployé un dispositif de contrôle interne. Pour cela, elle s'est attachée les services d'un prestataire extérieur qui a modélisé les différents processus existants. Le principe de contrôle retenu est celui du mode opératoire quatre yeux. Il prévoit que pour toutes opérations de quelque nature qu'elles soient, les tâches liées à son exécution sont obligatoirement réalisées par un exécutant/professionnel (2 yeux), puis, pour finalisation de celles-ci suivant le type d'opérations, elles sont contrôlées, validées ou contre signées (2 yeux) soit par un tiers responsable du même périmètre ou par une personne externe au périmètre. »*
42. S'agissant du non-respect de la norme d'exercice professionnel 530 dont le paragraphe 7 énonce 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* », la faiblesse du nombre de prestations retenues ainsi que l'absence de pièce justificative des dépenses de santé testées ou de documentation ne de la sélection des échantillons ne permettent pas d'extrapoler les résultats à l'ensemble de la population.
43. Or, il résulte de la combinaison des normes d'exercice professionnel 330 et 700 que le commissaire aux comptes ne peut certifier que les comptes 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 lesdits comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.
44. En l'espèce, en ne respectant pas les termes impératifs de la norme d'exercice professionnel 330 et, ce, pour plusieurs postes significatifs, M. Marie ne pouvait obtenir l'assurance élevée exigée par la norme d'exercice professionnel 700 et certifier sans réserve les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2015.

Les griefs notifiés à M. Marie, qu'il ne conteste pas sérieusement, sont, en conséquence de ce qui précède, caractérisés.

II. S'agissant de M. Szlifke

1. Sur la nullité soulevée

45. M. Szlifke soulève la nullité de la procédure disciplinaire suivie à son encontre en faisant valoir que, par application de l'article 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial qui décidera du bien-fondé de l'accusation pénale dirigée contre elle.
46. Il expose que le caractère raisonnable de la durée d'une procédure s'apprécie globalement selon les circonstances de la cause à l'aune des critères dégagés par la jurisprudence de

la Cour européenne des droits de l'homme, à savoir la complexité de l'affaire, le comportement du requérant et des autorités compétentes, ainsi que l'enjeu du litige pour l'intéressé et précise, qu'en matière disciplinaire, ladite Cour a considéré irraisonnable le délai entre l'ouverture de l'enquête disciplinaire en 1996 et la condamnation par le Conseil de l'Ordre seulement en 2005, soit au bout de neuf ans et 11 mois de procédure.

47. M. Szlifke relève qu'en l'espèce, l'enquête a été ouverte en mars 2018, qu'il a été entendu pour la première fois au mois d'octobre 2023, soit près de cinq ans après le début d'une enquête portant sur les travaux effectués sur les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2015 du PCF et qu'aucune diligence n'a été accomplie entre le courrier de saisine adressé, le 19 mars 2018, par la Présidente du H3C au rapporteur général, et le 21 juillet 2021, date à laquelle une demande de pièces a été faite, soit pendant plus de 4 ans.
48. Il soutient que la durée de cette enquête a une incidence réelle dans le cadre de la présente procédure car il est très difficile pour un commissaire aux comptes de pouvoir répondre de manière précise à des questions qui lui sont posées en l'occurrence près de neuf ans après sur les comptes visés par la notification des griefs.
49. Sur ce, s'il est vrai que la durée excessive d'obtention d'une décision peut être à l'origine, pour la personne poursuivie, d'un préjudice moral résultant du sentiment d'incertitude et d'anxiété anormalement prolongé qu'il a subi dans l'attente de voir sa situation appréciée, aucun texte ne sanctionne par la nullité une durée qui pourrait être considérée comme excessive et, par conséquent, ne saurait entraîner la nullité de la procédure, étant précisé qu'en l'espèce, les faits reprochés à M. Szlifke ne sont pas prescrits.
50. L'exception de nullité sera dès lors rejetée et la commission dira la procédure régulière.

2. Sur le bien-fondé du grief (non-respect des dispositions encadrant l'audit légal des comptes pour le mandat du PCF au titre de l'exercice 2015)

2.1. Textes applicables

51. Les deux premiers alinéas de l'article L. 823-9 du code de commerce, dans leur rédaction issue de l'ordonnance n°2005-1126 du 8 septembre 2005, non modifiée par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, et transférés par ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023 à l'article L. 821-53 du même code, prévoient :

« 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.

Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation ».

52. L'article L. 821-13 I. du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, reprenant en substance la rédaction issue de l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008, et transféré par ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023 à l'article L. 821-11 du même code, énonce que :

« 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.

En l'absence de norme d'audit internationale adoptée par la Commission, il se conforme aux normes adoptées par le Haut conseil du commissariat aux comptes et homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la Justice ».

53. L'article L. 823-10 du code de commerce, dans sa version applicable au moment des faits, dispose que :

« Les commissaires aux comptes ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur.

Ils vérifient également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration, du directoire ou de tout organe de direction, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels. Ils attestent spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social.

Ils vérifient, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe. »

54. 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, sous réserve du refus de certifier pour limitation devenu impossibilité de certifier, prévoit notamment que *« 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. (...) 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. (...) Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour limitation : 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 ».*

55. 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) 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 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. (...) 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* ».

56. L'article A. 823-3 du code de commerce (NEP 100 relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes), dans sa rédaction applicable depuis le 4 août 2011 et non modifiée depuis et devenu depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-65 du même code, dispose en particulier que : « *10. Chaque commissaire aux comptes procède à une revue des travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes. 11. Cette revue lui permet d'apprécier si : - les travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes : -correspondent à ceux définis lors de la répartition ou décidés lors de la réévaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ; -ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés pour permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il pourra fonder son opinion sur les comptes ; -les conclusions auxquelles les co-commissaires aux comptes ont abouti sont pertinentes et cohérentes. 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. Examen du grief

L'association auditée

57. Fondé en 1920, le parti communiste français (PCF) est un parti politique, constitué sous forme d'association déclarée.
58. Le périmètre d'établissement de ses comptes d'ensemble était, en 2015, constitué par :
- les comptes du Conseil national du PCF (CNPCF), incluant ceux de l'association nationale pour le financement du PCF (ANF) ;
 - les comptes des 96 fédérations départementales, incluant les comptes des associations départementales de financement (ADF) ;
 - les comptes de la Société Immobilière du Carrefour Châteaudun (SICC), propriétaire des locaux utilisés par le CNPCF ;
 - les comptes de l'association Blanqui,
 - les comptes de sept sociétés détenues à plus de 50 % par les fédérations.
59. Le 29 juin 2016, les co-commissaires aux comptes, M. Szlifke et M. Campeas, ont certifié sans réserve les comptes d'ensemble du PCF pour l'exercice clos le 31 décembre 2015. Le seuil de signification a été fixé à 159 000 euros.
60. Les postes comptables « *produits et provisions pour risques* » ont été audités conjointement par MM. Szlifke et Campeas.
61. En application de l'article 11-7 de la loi n° 88-227 du 11 mars 1988 relative à la transparence financière de la vie politique, « *Les partis ou groupements bénéficiaires de tout ou partie des dispositions des articles 8 à 11-4 ont l'obligation de tenir une comptabilité. Cette comptabilité doit retracer tant les comptes du parti ou groupement politique que ceux de*

tous les organismes, sociétés ou entreprises dans lesquels le parti ou groupement détient la moitié du capital social ou des sièges de l'organe d'administration ou exerce un pouvoir prépondérant de décision ou de gestion » et que « les comptes des partis ou groupements [politiques] sont arrêtés chaque année [et] sont certifiés par deux commissaires aux comptes ».

62. La comptabilité des partis et groupements politiques doit respecter les prescriptions de l'avis n° 95-02 du Conseil national de la comptabilité relatif à la comptabilité de ces entités puisque la loi du 11 mars 1988 ne contient aucune disposition susceptible d'écarter les règles de droit commun applicables aux commissaires aux comptes.
63. Cet avis précise que les comptes des partis et groupements politiques, tels que définis par l'article 11-7, alinéa 1 de la loi n° 88-227 du 11 mars 1988, correspondent à des « *comptes d'ensemble* ». Il prévoit que ces comptes sont établis en respectant certains principes généraux, notamment celui de sincérité « *ce qui implique que les informations comptables doivent donner à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, évènements et situations* ».
64. Par lettre-circulaire du 7 février 1995, le président de la Commission nationale des comptes de campagne et des formations politiques (CNCCFP), a précisé que « *conformément aux dispositions de la loi..., il appartient aux formations politiques de définir elles-mêmes, sous le contrôle de leurs commissaires aux comptes, et sous réserve d'éventuelles observations de la Commission, les organismes dont les comptes doivent être "retracés" dans leur comptabilité* ».
65. Par un avis n° 2011-21, le H3C a précisé que « *la certification des « comptes d'ensemble » des partis et groupements politiques doit être réalisée en référence à l'avis n° 95-02 du Conseil national de la comptabilité. Aussi, dès lors qu'il est retenu que ce référentiel comptable n'intègre pas le principe d'image fidèle, l'opinion du commissaire aux comptes ne pourra pas être exprimée en référence à ce principe. Elle sera formulée en termes de conformité des comptes, dans tous leurs aspects significatifs, avec le référentiel défini par l'avis n° 95-02 du Conseil national de la comptabilité et pourra utilement faire référence, en particulier, au respect par les comptes du principe de sincérité, qui implique que les informations comptables donnent à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, évènements et situations.* » et que « *l'ensemble des normes d'exercice professionnel sont applicables aux commissaires aux comptes des partis et groupements politiques. En conséquence, le Haut Conseil estime qu'il n'y a pas lieu d'établir une norme d'exercice professionnel relative à la mission des commissaires aux comptes dans les partis et groupements politiques. En revanche, il considère qu'il serait opportun qu'un avis technique soit élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en vue, d'une part, d'explicitier les risques propres aux partis et groupements politiques et, d'autre part, de présenter les diligences appropriées qui en résultent pour les commissaires aux comptes qui contrôlent ce type d'organismes* ».
66. Selon un avis technique de la CNCC d'avril 2012, sur les financements, les commissaires aux comptes commissaires aux comptes peuvent concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit qui permettent notamment de vérifier :
- la mise en œuvre effective des procédures de contrôle interne existantes ;
 - le respect des dispositions légales et réglementaires concernant l'origine et la nature, publique ou privée, des financements de la formation politique comptabilisés en produits dans le compte de résultat d'ensemble de la formation politique ;

- l'absence de financement de la part de personnes morales autres que celles ayant la qualité de parti ou groupement politique au sens de la loi n° 88-227 du 11 mars 1988 modifiée ;
 - la concordance du montant du financement public inscrit dans le compte de résultat d'ensemble de la formation politique avec celui des décrets annuels d'attribution ;
 - le respect des dispositions légales et réglementaires concernant les limites relatives à l'acceptation et au versement de dons de personnes physiques ;
 - la cohérence entre les montants des dons et des cotisations encaissés par les mandataires financiers, le montant des reçus qu'ils ont délivrés à l'égard des donateurs et des cotisants et les produits correspondants comptabilisés dans le compte de résultat d'ensemble de la formation politique (cf. 6.3 du présent avis technique relatif à la délivrance irrégulière des reçus fiscaux par les mandataires financiers) ;
 - la réalité des flux financiers enregistrés dans le bilan des mandataires financiers;
 - le respect des dispositions légales et réglementaires concernant les legs consentis à la formation politique ;
 - le respect des dispositions légales et réglementaires concernant le solde du compte de campagne d'un candidat dévolu à la formation politique.
67. Selon ce même avis, s'agissant des dépenses, les commissaires aux comptes apprécient, selon leur jugement professionnel, l'étendue et la nature des procédures d'audit à mettre en œuvre pour vérifier la mise en œuvre effective des procédures de contrôle interne existantes, la réalité, la nature et le montant des dépenses de la formation politique, comptabilisées en charges dans le compte de résultat d'ensemble de la formation politique.
68. Le référentiel comptable applicable aux partis politiques est le plan comptable général, soit le règlement de l'Autorité des normes comptables (ANC) n°2014-03, sous réserve des dispositions spécifiques prévues par l'avis n° 95-02 du Conseil national de la comptabilité (CNC), applicable à l'époque des faits, puis le règlement ANC n° 2018-03 relatif aux comptes d'ensemble des partis ou groupements politiques, publié le 30 décembre 2018 au journal officiel et applicable pour la première fois au titre de l'exercice 2018.
69. L'avis n° 95-02 du CNC précise enfin que : « (...) *les principes généraux suivants doivent être respectés* : - *le principe de la sincérité, ce qui implique que les informations comptables doivent donner à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, événements et situations (...)* - *le principe de l'indépendance des exercices, ce qui implique que doivent être rattachés à chaque exercice toutes les charges et tous les produits le concernant, et ceux-ci seulement (...)* - *le principe de prudence, ce qui implique que seuls les produits acquis et les dépenses engagées affectent le compte de résultat, que toute dépréciation irréversible ou non, toute charge ou risque probable soient constatés (...)* ».

Sur les produits d'exploitation d'ensemble

70. Au titre de 2015, les produits d'exploitation d'ensemble s'élevaient à plus de 28 millions d'euros, soit 178 fois le seuil de signification.
71. Le dossier d'audit 2015 de M. Szlifke documente, en particulier, les diligences suivantes :
- une prise de connaissance des entités constituant le périmètre des comptes d'ensemble ;
 - une revue analytique succincte ;

- un cadrage entre les états comptables d'ensemble et les états de gestion de l'ANF et des ADF pour les dons et les cotisations, les états de gestion du PCF pour les contributions des élus ;
- un cadrage entre l'aide publique comptabilisée et les décrets d'octroi ;
- une vérification de l'absence de dons de personnes morales et de dons de personnes physiques supérieurs à 7 500 euros ;
- une revue succincte des comptes de quatre fédérations et quatre SCI, intégrées dans les comptes d'ensemble du PCF, incluant, notamment, une prise de connaissance des entités susvisées. Cette revue succincte, qui ne correspond pas à un audit, ne permet pas d'obtenir une assurance élevée sur les comptes de ces huit entités. En outre, les produits d'exploitation de ces huit entités représentaient, en cumulé, plus d'un million d'euros, soit 5 % des produits d'exploitation d'ensemble 2015 ;
- une revue croisée des travaux du co-commissaire aux comptes, qui ne documente ni la nature ni l'étendue de ces travaux, qui concerneraient huit fédérations et deux SCI, représentant, en cumulé, plus de 5 millions d'euros, soit 19 % des produits d'exploitation d'ensemble 2015. En outre, le dossier d'audit ne comprend aucune analyse du caractère approprié et suffisant des éventuels travaux du co-commissaire aux comptes.

72. M. Szlifke soutient qu'il a procédé à des diligences de contrôles en prenant en compte, comme cela était clairement formalisé dans son dossier de travail, l'intervention d'organismes extérieurs, tels que l'ANF ou les ADF, et l'intervention de la CNCCFP.
73. Bien que le poste « produits » soit identifié comme un poste à risques, M. Szlifke a considéré que l'intervention d'organismes extérieurs comme l'ANF ou l'ADF permettait d'avoir une assurance élevée quant à l'exhaustivité des produits d'exploitation puisque les financements par des subventions de l'Etat, ainsi que les cotisations, les dons des particuliers et les indemnités d'élus transitaient par l'ANF et les ADF, soumises au contrôle d'une autorité administrative indépendante, la Commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques (CNCCFP), ayant pour objet, outre le contrôle des comptes de campagne, de s'assurer du respect de leurs obligations comptables par les partis politiques. Il souligne que le fait que la CNCCFP réalise ce contrôle, donnait aux co-commissaires aux comptes une assurance importante sur ces flux, et notamment sur l'exhaustivité des produits.
74. Il fait valoir que ses diligences d'audit ont également consisté, outre le rapprochement des cotisations, dons et indemnités d'élus avec les comptabilités des ADF/ANF, à la vérifier la concordance du montant du financement public avec celui des décrets annuels d'attribution, et à contrôler le respect des dispositions légales et réglementaires concernant les limites relatives au versement des dons des personnes physiques, ainsi qu'à la vérification, par l'intermédiaire de recherche sur le nom des adhérents cotisants dans les fichiers Excel, de l'absence de financement de la part de personnes morales.
75. Il souligne que M. Housseau, expert près la cour d'Appel de Paris, confirme dans son rapport qui a été communiqué à la Commission des sanctions que les contrôles réalisés par les ADF et ANF, eux-mêmes contrôlés par la CNCCFP, permettaient de s'assurer de l'exhaustivité des produits d'exploitation sans qu'il soit nécessaire de réaliser des tests de substance ou de procédure.
76. S'agissant de la mise en œuvre d'une revue croisée, M. Szlifke relève que son co-commissaire aux comptes a contrôlé huit fédérations et deux SCI et qu'ainsi, l'échantillon

revu par les deux co-commissaires aux comptes concernant les fédérations et les SCI s'élevait pour 2015 à 24 %.

77. Toutefois, en rapprochant les états comptables et de gestion de l'ANF et des ADF sur les dons et les cotisations et du PCF sur la contribution des élus, M. Szlifke a retenu que les états transmis par l'ANF, les ADF et le PCF étaient fiables sans avoir réalisé aucun test de substance ou de procédures permettant de confirmer cette fiabilité, ce qui ne lui a pas permis d'obtenir l'assurance élevée recherchée sur les comptes de contributions des élus, dons et cotisations des adhérents.
78. En outre, M. Szlifke ne peut s'abriter derrière les contrôles réalisés par la CNCCFP qui n'ont pas le même objet que les éléments qu'il peut être amené à contrôler, l'avis technique de la CNCC, ci-dessus cité, prescrivant au commissaire aux comptes de vérifier la cohérence entre les montants des dons et des cotisations encaissés par les mandataires financiers, le montant des reçus qu'ils ont délivrés à l'égard des donateurs et des cotisants et les produits correspondants comptabilisés dans le compte de résultat d'ensemble de la formation politique, afin d'écartier toute délivrance irrégulière de reçus fiscaux par les mandataires financiers des formations politiques à l'égard des donateurs et des cotisants.
79. De plus, la revue croisée constitue un élément clé de la mise en œuvre du co-commissariat aux comptes. Ainsi, selon le paragraphe 4 de la NEP 100, chaque commissaire aux comptes doit être en mesure de formuler son opinion sur les comptes et de s'appuyer, pour ce faire, sur les travaux réalisés par le ou les co-commissaires de l'entité contrôlée. Il doit s'assurer que les travaux réalisés par ses co-commissaires aux comptes sont suffisants et appropriés, et documenter dans son dossier les éléments lui permettant d'étayer son appréciation.
80. En l'espèce, si M. Szlifke soutient que la revue croisée a été effective, son dossier d'audit, d'une part, ne présente ni la nature, ni l'étendue des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes, au niveau des comptes d'ensemble, sur les produits d'exploitation et les provisions pour risques et, d'autre part, ne contient aucune analyse du caractère approprié et suffisant de ces éventuels travaux.

Sur les provisions pour campagnes électorales

81. Les provisions pour campagnes électorales s'élevaient à près d'un million d'euros au 31 décembre 2015, soit six fois le seuil de signification. Les provisions pour risques s'élevaient à 206 000 euros, soit 1,3 fois le seuil de signification.
82. Le dossier d'audit 2015 de M. Szlifke documente une revue analytique, qui se limite dans la note de synthèse au constat suivant : « *Vu provision pour élection, augmentation de 500 000 € sur l'exercice. Elle correspond au coût prévisionnel des élections présidentielles et législatives conformément à l'Avis 95-02 du CNC. Vu provision pour risque 200 000 € correspondant au congrès 2016* ».
83. M. Szlifke a expliqué que, bien que ces diligences n'aient pas été formalisées dans le dossier d'audit, les montants de ces provisions avaient été appréciés au regard de sa connaissance de la formation politique, des coûts des élections ou congrès précédents, ainsi que des échanges avec le trésorier national et le directeur financier du PCF.
84. M. Szlifke souligne que, pour apprécier le bien-fondé du montant de la provision pour élection, il s'est appuyé notamment sur l'historique du coût des nombreuses campagnes du PCF, qui ont rythmé la vie politique française depuis quinze ans et sur les échanges qu'il a eus avec le trésorier national du PCF, qui faisait partie intégrante de l'équipe de campagne sur les questions financières. Il soutient que la formalisation de ses diligences et leur référence dans son dossier de travail ont été transmises aux enquêteurs.

85. En dépit de ses observations, il est retenu que le dossier d'audit de M. Szlifke, dont le contenu a été ci-dessus repris, ne documente aucune diligence concernant l'évaluation des provisions pour campagnes électorales, et aucun travail du co-commissaire aux comptes sur les provisions pour risques et charges. Ce dossier ne documente pas davantage la revue croisée qui aurait été réalisée.

Sur l'anomalie significative non corrigée

86. L'avis n° 95-02 du Conseil national de la comptabilité relatif à la comptabilité des partis et groupements politiques par lequel le Conseil s'est déclaré favorable à l'établissement des comptes d'ensemble de ces entités et applicable à la date des faits, énonce, en particulier, que « *le principe général de l'indépendance des exercices doit être respecté ce qui implique que doivent être rattachés à chaque exercice toutes les charges et tous les produits le concernant et ceux-ci seulement* ».
87. Ainsi, la comptabilisation, en 2015, en « *provision pour risque* », d'une charge de 200 000 euros, « *liée à l'organisation du congrès de juin 2016* », peut être regardée comme une anomalie significative.
88. Selon l'expertise produite par M. Szlifke, « *l'étude comptable CNCC-OEC relative aux provisions pour frais de congrès, qui rejette la possibilité de constituer une provision pour congrès selon leur analyse de l'avis 95-02, date de 2018. Avant cette date, il était concevable d'avoir une analyse différente, par analogie à celle portant sur l'autorisation de constituer une provision pour campagnes électorales. C'est cette position qui était retenue par les commissaires aux comptes de certains partis politiques, et notamment ceux de l'association PCF* ».
89. Cependant, M. Szlifke ne pouvait considérer que n'était pas une anomalie le fait de comptabiliser l'organisation d'un congrès comme provision pour charges puisque le fait générateur se situait en 2016, de sorte qu'il ne présentait pas un caractère pluriannuel et ne devait pas être regardé comme une charge pouvant être répartie sur plusieurs exercices comptables.
90. Le grief est ainsi caractérisé dans toutes ses composantes puisqu'il résulte de la combinaison des normes d'exercice professionnel 330 et 700 que le commissaire aux comptes ne peut certifier que les comptes 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 lesdits comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

Sur les sanctions

91. Il résulte de l'article L. 822-8 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 alors applicable, 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. 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.
92. Ces dispositions ont été reprises à l'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction applicable aux faits concernant M. Szlifke, en vigueur à compter du 17 juin 2016, 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. 821-71 du même code et prévoyant, en sus des sanctions précédentes, 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 1er 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 pouvant 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 pouvant également être ordonnée.

93. L'article L. 822-8 de ce code, dans sa rédaction abrogée par l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016, prévoyait des sanctions identiques à l'exception de la sanction pécuniaire et de la publication d'une déclaration.

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 1er du titre VI du livre V du code monétaire et financier, elle est en outre déterminée en tenant compte, le cas échéant, de l'importance du préjudice subi par les tiers. »*

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.

S'agissant de M. Marie

96. M. Marie sollicite de la Commission des sanctions qu'elle ne prononce pas de sanction à son égard relevant que, tout au long de sa carrière professionnelle, il n'a jamais été sanctionné et que s'il a pu « *reconnaitre parfois un défaut de formalisme dans son dossier de travail, ses opinions et démarches d'audit ont parfaitement été justifiées, de sorte qu'il était parfaitement fondé à certifier sans réserve les comptes de la Solidarité Mutualiste au titre de l'exercice 2015* ».

97. Cependant, les faits reprochés à M. Marie sont graves en ce que les manquements reprochés portent sur l'audit des comptes d'une société EIP évoluant dans le secteur de la mutualité. Ils sont, en conséquence, de nature à porter atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes.

98. En conséquence, la radiation de M. Marie de la liste des commissaires aux comptes sera prononcée.
99. En application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la Haute autorité de l'audit et à M. Marie. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la CNCC et à la CRCC de Paris.

S'agissant de M. Szlifke

100. M. Szlifke soutient que les démarches d'audit qu'il a réalisées étaient parfaitement justifiées, de sorte qu'il était fondé à certifier sans réserve les comptes d'ensemble 2015 du PCF. Il soutient n'avoir jamais fait l'objet de sanctions disciplinaires, avoir fait preuve d'une parfaite coopération pendant l'enquête et avoir tenu compte des observations formulées dans le cadre des contrôles, des améliorations ayant été apportées.
101. Toutefois, les faits reprochés à M. Szlifke sont graves en ce qu'ils portent sur l'audit d'un parti politique qui bénéficie pour partie de ressources publiques et que la rigueur de l'audit réalisé atteste de son financement régulier. Si M. Szlifke n'a pas fait, jusqu'alors, l'objet de sanction disciplinaire, la Commission des sanctions observe que le rapport définitif de contrôle du 28 février 2023, de l'unité de contrôle « *Mme Véronique Brault Cabinet JPM - ACS Sigma - Audit et Communication* », établi à la suite d'un contrôle réalisé par la CRCC de Paris en 2021, a, notamment, mis en évidence, s'agissant du mandat PCF, au titre de l'exercice 2020, une opinion d'audit non étayée, au regard des diligences d'audit insuffisantes sur certains cycles clés, de sorte qu'il peut être déduit que M. Szlifke n'a pas tiré tous les enseignements du contrôle objet de la présente procédure.
102. M. Szlifke a déclaré devant la Commission des sanctions avoir perçu des revenus de l'ordre de [...] euros au cours de l'année 2023.
103. L'ensemble de ces éléments justifient qu'une interdiction d'exercer pendant une année, intégralement assortie du sursis, ainsi qu'une sanction de 25 000 euros soient prononcées à son encontre.
104. M. Szlifke sollicite que la décision qui sera rendue par la Commission des sanctions soit anonymisée car sa publication lui causerait un préjudice grave et disproportionné, puisqu'elle le concerne, d'une part, à titre personnel et, d'autre part, aurait nécessairement une incidence négative sur son activité professionnelle.
105. Mais, en l'espèce, M. Szlifke ne démontre pas que la publication de la présente décision serait susceptible de lui causer un préjudice spécifique grave et disproportionné ou serait de nature à perturber gravement la stabilité du système financier ou encore le déroulement d'une enquête ou d'un contrôle en cours. La publication sera, en conséquence, ordonnée de manière non anonymisée.
106. 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. Marie. 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.

Par ces motifs, la Commission des sanctions,

REJETTE les exceptions de nullité soulevées par M. Marie et M. Szlifke ;

DIT la procédure régulière ;

DIT que M. Marie a commis des fautes disciplinaires au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, et de 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, en ayant manqué, dans le cadre de sa mission de certification des comptes 2015 de la mutuelle La Solidarité Mutualiste, à ses obligations professionnelles, en certifiant que ces comptes 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 pas réalisé de diligences d'audit suffisantes et appropriées sur les cotisations acquises et les prestations payées, postes comptables très significatifs et qu'il n'avait pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives et aurait dû certifier les comptes avec réserves ou refuser de les certifier, en violation des articles L. 823-9, L. 821-13, A. 823-26 §11, §17 (NEP 700), A. 823-8 §25, §26 (NEP 330) et A. 823-13 §7 (NEP 530) du code de commerce alors applicables ;

PRONONCE la radiation de M. Marie 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 ;

DIT que M. Szlifke a commis des fautes disciplinaires au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, et de 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, en ayant manqué, dans le cadre de sa mission de certification des comptes d'ensemble 2015 du Parti Communiste Français, à ses obligations professionnelles, en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères, alors que, selon son dossier d'audit, il n'avait pas réalisé de diligences d'audit suffisantes et appropriées sur les produits d'exploitation et les provisions pour campagnes électorales, postes comptables très significatifs et que les comptes d'ensemble 2015 comprenaient une anomalie significative non corrigée, liée à la comptabilisation, en 2015 de charges concernant l'exercice 2016 et qu'il n'avait donc pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives et aurait donc dû certifier les comptes avec réserves ou refuser de les certifier, en violation des dispositions des articles L. 823-9, L. 821-13 §I, L. 823-10, al. 1^{er}, L. 823-15, A. 823-26 §11, §12, §17 (NEP 700), A. 823-8 §25, §26 (NEP 330) et A. 823-3 §11, §12 (NEP 100) du code de commerce, alors applicables ;

PRONONCE à l'encontre de M. Szlifke une sanction d'interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de douze mois.

DIT que cette interdiction sera intégralement assortie du sursis ;

PRONONCE à l'encontre de M. Szlifke une sanction pécuniaire de 25 000 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. Marie et à M. Szlifke. 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 à compter de sa notification à la présidente de la Haute autorité de l'audit.

Fait à Paris-La-Défense, le 7 mars 2025.

Le 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.