



Commission des sanctions  
de la Haute autorité de l'audit

# VADEMECUM

# COMMISSION DES SANCTIONS



*2021 – juin 2026*

Ce recueil rassemble les principes essentiels dégagés par la jurisprudence de la Formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) devenue la Commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit (H2A) et des juridictions de recours (Conseil d'Etat et Cour de justice de l'Union Européenne), à compter du 1er janvier 2021.

Les décisions dont les références sont mentionnées en italique font l'objet d'un recours pendant devant la Conseil d'Etat à la date de publication du Vademecum.

Les décisions de la Commission des sanctions peuvent être consultées sur le site Internet de la H2A (<https://h2a-france.org/>), dans la rubrique Commission des sanctions, ou en flashant le QR Code ci-dessous.



## **PARTIE I – LA PROCEDURE** **6**

<b>1.</b>	<b>La procédure d'enquête</b>	<b>6</b>
1.1.	Saisine du rapporteur général _____	6
1.2.	Délai d'instruction et délai raisonnable _____	8
1.3.	Loyauté de l'enquête _____	8
1.4.	Droit au silence _____	17
1.5.	Qualification de « faux » d'un acte de procédure _____	18
1.6.	Valeur juridique d'une jonction de procédure / d'un ordre de mission _____	19
1.7.	Prescription _____	19
<b>2.</b>	<b>La procédure devant la commission des sanctions</b>	<b>19</b>
2.1.	Compétence de la commission des sanctions _____	21
2.2.	Saisine de la commission des sanctions _____	22
2.3.	Contenu de la notification des griefs _____	24
2.4.	Recevabilité d'une question préjudicielle _____	25
2.5.	Principe de légalité des délits et des peines _____	26
2.6.	Application de la règle <i>non bis in idem</i> _____	26
2.7.	Application de la loi dans le temps _____	28
2.8.	Obligation de garantir l'application du droit de l'Union _____	29
2.9.	Production de pièces et d'observations _____	30
2.10.	Comparution du commissaire aux comptes _____	33
2.11.	Sursis à statuer _____	33
<b>3.</b>	<b>Le recours devant le Conseil d'Etat</b>	<b>35</b>

## **PARTIE II – LES MANQUEMENTS** **35**

<b>1.</b>	<b>Les obligations réglementaires et de formation</b>	<b>35</b>
1.1.	Obligations déclaratives et règlement des cotisations _____	36
1.1.1.	Déclaration d'activité _____	36
1.1.2.	Déclaration d'honoraires _____	36
1.2.	Obligations de formation _____	37
1.3.	Mandat du commissaire aux comptes _____	38
1.3.1.	Nomination du commissaire aux comptes _____	38
1.3.2.	Temps consacré à la mission de certification des comptes _____	41
1.3.3.	Démission du commissaire aux comptes _____	42
1.3.4.	Obligations de rotation du commissaire aux comptes _____	46
1.4.	Obligation de se soumettre aux contrôles et enquêtes (l'entrave) _____	47
1.4.1.	Entrave aux contrôles _____	47
1.4.2.	Entrave à l'enquête _____	48
<b>2.</b>	<b>Les obligations déontologiques</b>	<b>49</b>
2.1.	Indépendance et impartialité _____	49
2.1.1.	Exercice d'une activité commerciale (fondement légal) _____	49
2.1.2.	Conflit d'intérêts _____	51
2.1.3.	Exercice sous forme de société en participation _____	66
2.1.4.	Indépendance des co-commissaires aux comptes _____	67

2.2.	Négligence grave _____	68
2.3.	Honneur et probité _____	69
2.4.	Confraternité _____	73
<b>3.</b>	<b>Les obligations des structures d'exercice professionnel</b>	<b>75</b>
3.1.	Obligation de disposer de moyens et de procédures _____	75
3.2.	Mise en œuvre d'un dispositif de contrôle de qualité interne _____	77
3.3.	Mise en œuvre de procédures propres à assurer le respect des obligations de formation _____	78
3.4.	Procédures et mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme _____	80
<b>4.</b>	<b>Les manquements à l'audit légal des comptes</b>	<b>82</b>
4.1.	Imputabilité des manquements _____	82
4.2.	Principes généraux et principes transversaux de l'audit _____	83
4.2.1.	Application des normes d'exercice professionnel _____	83
4.2.2.	Esprit critique et jugement professionnel _____	85
4.2.2.1.	Principes applicables à l'audit des comptes (NEP 200) _____	85
4.2.2.2.	Jugement professionnel _____	85
4.2.3.	Documentation de l'audit des comptes (NEP 230) _____	86
4.2.4.	Dossier d'audit : son intégrité et son archivage _____	87
4.2.5.	Charge de la preuve des diligences accomplies _____	90
4.3.	Démarche d'audit et les manquements associés _____	91
4.3.1.	Planification de l'audit (NEP 300) _____	91
4.3.2.	Prise de connaissance de l'entité et de son environnement _____	92
4.3.2.1.	Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives (NEP 315) _____	92
4.3.3.	La notion de caractère significatif _____	95
4.3.3.1.	Application de la notion de caractère significatif (NEP 320) _____	95
4.3.4.	Mise en œuvre des procédures d'audit _____	96
4.3.4.1.	Tests sur les contrôles de substance - Procédures d'audit mises en œuvre en réponse aux risques (NEP 330) _____	96
4.3.4.2.	Méthodes de sélection des éléments à contrôler (NEP 530) _____	102
4.3.5.	Collecte des éléments probants _____	105
4.3.5.1.	Caractère probant des éléments collectés (NEP 500) _____	105
4.3.5.2.	Caractère probant des éléments collectés – applications spécifiques (NEP 501) _____	107
4.3.5.3.	Déclarations de la direction (NEP 580) _____	107
4.3.6.	Recours à des tiers (audit interne, experts) _____	107
4.3.6.1.	Utilisation des travaux de l'audit interne (NEP 610) _____	107
4.3.6.2.	Intervention d'un expert (NEP 620) _____	108
4.3.6.3.	Utilisation des travaux d'un expert-comptable (NEP 630) _____	109
4.3.7.	Domaines d'audit spécifiques _____	111
4.3.7.1.	Prise en considération de la possibilité de fraudes (NEP 240) _____	111
4.3.7.2.	Continuité d'exploitation (NEP 570) _____	111
4.3.7.3.	Événements postérieurs à la clôture (NEP 560) _____	115
4.4.	Modalités particulières d'exercice de l'audit _____	116
4.4.1.	Co-commissariat aux comptes et la revue croisée (NEP 100) _____	116
4.4.2.	Audit des comptes de groupe (NEP 600) _____	120

4.5.	Expression de l'opinion et les manquements associés _____	121
4.5.1.	Certification des comptes (NEP 700) _____	121
4.5.2.	Rapport du commissaire aux comptes _____	128
4.6.	Obligations spécifiques du commissaire aux comptes _____	128
4.6.1.	Révélation de faits délictueux _____	128
4.6.2.	Procédure d'alerte _____	130
4.6.3.	Lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme (NEP 9605) _____	132
4.7.	Situations particulières d'audit _____	132
4.7.1.	Certification des comptes des entités d'intérêt public _____	132
<b>5.</b>	<b>Les autres interventions du commissaire aux comptes</b>	<b>133</b>
5.1.	Commissaire aux apports _____	133
5.2.	Commissaire à la transformation _____	135

## **PARTIE III – LES SANCTIONS** **136**

---

<b>1.</b>	<b>L'application de la loi dans le temps</b>	<b>137</b>
<b>2.</b>	<b>La gravité du manquement</b>	<b>138</b>
<b>3.</b>	<b>La personnalisation</b>	<b>156</b>
3.1.	Prise en compte des comportements antérieurs _____	156
3.2.	Prise en compte des comportement postérieurs _____	162
3.3.	Prise en compte de la situation personnelle _____	165
<b>4.</b>	<b>La publication de la décision</b>	<b>167</b>
<b>5.</b>	<b>Le recours de plein contentieux devant le Conseil d'État</b>	<b>167</b>

# PARTIE I – LA PROCEDURE

## 1. La procédure d'enquête

### 1.1. Saisine du rapporteur général

#### Régularité de la saisine du rapporteur général – absence de mention des commissaires aux comptes concernés (oui)

Le rapporteur général a été saisi, par une lettre du président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, d'une demande d'enquête sur des faits relatifs aux comptes du groupe audité. Dès lors que la lettre indiquait les faits en cause, elle n'avait pas à préciser les commissaires aux comptes concernés.

**CE, 18 décembre 2023, n°451785**

#### Validité de la saisine du rapporteur général – conciliation devant la compagnie régionale des commissaires aux comptes

En droit, l'article 8 du code de déontologie énonce que « *dans le respect des obligations attachées à leur activité professionnelle, les commissaires aux comptes entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession. Ils s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différends professionnels. Si nécessaire, ils recourent à la conciliation du président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, des présidents de leur compagnie respective* ». En fait, il résulte de la saisine du rapporteur général par le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes qu'une tentative de conciliation a eu lieu entre les parties en vue « *de favoriser, dans l'intérêt des clients du cabinet, la poursuite de la mission d'audit légal des comptes des sociétés dont [le commissaire aux comptes] est en charge au sein du Cabinet* ». A la suite de cette tentative de conciliation, « *de nombreux échanges ont eu lieu* » dont il ressort que « *des comportements pourraient être qualifiés de contraires aux règles de déontologie* ». La commission des sanctions est saisie d'un de ces comportements. Il en résulte que les faits reprochés au commissaire aux comptes ne trouvent pas leur origine dans la tentative de conciliation mais d'éléments dont le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes a eu connaissance après l'échec de cette tentative.

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-19**  
**H2A, 17 décembre 2025, CS 2024-18**

### Investigations complémentaires demandées par la formation du Haut Conseil statuant sur les cas individuels – déloyauté (non) – atteinte irrémédiable aux droits de la défense (non)

Lorsqu'elle estime que les éléments recueillis au cours de l'enquête ne lui permettent pas de déterminer si les faits qui lui sont soumis justifient l'engagement d'une procédure de sanction, rien n'interdit à la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels de demander au rapporteur général de poursuivre ses investigations. Dès lors que le premier rapport d'enquête figure au dossier de la procédure, le commissaire aux comptes ne justifie d'aucune déloyauté de la part du rapporteur général, pas plus qu'il ne démontre qu'il aurait été porté irrémédiablement atteinte à ses droits de la défense.

**H3C, 12 octobre 2023, FR 2023-01 S**

### Auto-saisine (non) – détermination du périmètre de l'enquête par le rapporteur général (oui)

Il résulte de la combinaison des articles L. 824-4 du code de commerce, dans sa version applicable du 11 décembre 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, et L. 824-5 du même code, dans sa version applicable du 24 mai 2019 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, que, si le rapporteur général ne peut pas s'auto-saisir, il détermine librement le périmètre de l'enquête qu'il ouvre à partir des signalements qu'il reçoit. Il ne ressort pas de ces textes, ni d'aucun autre, qu'un signalement aurait pour effet de saisir le rapporteur général in rem et in personam. Celui-ci reste libre des faits et des personnes sur lesquelles il entend enquêter et choisit librement la nature et l'étendue des investigations auxquelles il décide de procéder.

**H3C, 16 juin 2022, FR 2020-08 S**

Il résulte de l'article L. 824-4 du code de commerce, dans sa version en vigueur du 11 décembre 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, que le rapporteur général est saisi de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction, notamment, par le président du H3C, et qu'il peut également se saisir des signalements dont il est destinataire. Il s'en déduit que le rapporteur général ne peut enquêter et, en tout état de cause, établir un pré-rapport, sur des faits dont il n'aurait pas été valablement saisi par l'autorité compétente. Il en résulte que le rapporteur général n'était saisi que de faits s'étendant sur la période du contrôle d'activité dont il était saisi, et les griefs notifiés aux commissaires aux comptes ne pouvaient être antérieurs ou postérieurs à cette période. En conséquence, les griefs ne seront examinés que pour cette période, la Commission des sanctions écartant les griefs reprochés pour les périodes antérieure et postérieure au contrôle d'activité.

**H2A, 5 juin 2025, CS 2024-08**

## 1.2. Délai d'instruction et délai raisonnable

### Non-respect du délai raisonnable – cause de nullité (non)

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 de nullité un délai qui pourrait être considéré comme excessif et par conséquent, ne peut entraîner la nullité de la procédure, étant précisé qu'en l'espèce, les faits reprochés au commissaire aux comptes ne sont pas prescrits.

**H2A, 19 juin 2025, FR 2023-50 S**

## 1.3. Loyauté de l'enquête

### Principe

Dès lors qu'il n'est pas allégué que l'enquête menée par le rapporteur général se serait déroulée dans des conditions qui auraient porté une atteinte irrémédiable aux droits de la défense du commissaire aux comptes, le moyen tiré de l'atteinte aux droits de la défense, de la méconnaissance de l'article 30 sexies de la directive du 17 mai 2006 et, en tout état de cause, de la méconnaissance du règlement n° 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public doit, sans qu'il y ait lieu de transmettre de question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne en l'absence de doute raisonnable quant à l'interprétation des règles invoquées, être écarté.

**CE, 24 juillet 2025, n°471654**

Voir aussi, **CE, 18 décembre 2023, n°451785**

Les enquêtes réalisées par les agents du Haut Conseil doivent se dérouler dans des conditions garantissant qu'il ne soit pas porté une atteinte irrémédiable aux droits de la défense des personnes auxquelles des griefs sont ensuite notifiés. (...) La personne contrôlée peut toujours, dans le cadre de la procédure disciplinaire ouverte par la notification des griefs, consulter l'entier dossier de la procédure et faire valoir ses observations en réponse, comme le prévoit l'article R. 824-11 du code de commerce cité au point 6. Par suite, le moyen tiré de ce que la procédure suivie au stade de l'enquête aurait méconnu le principe du respect des droits de la défense, ou les exigences du principe de l'égalité des armes, ne peut, sans qu'il y ait lieu, en l'absence de difficulté sérieuse, de saisir la Cour de justice de l'Union Européenne d'une question préjudicielle, qu'être écarté.

**CE, 18 décembre 2023, n°451866**

La phase d'enquête doit être loyale et ne doit pas compromettre irrémédiablement les droits de la défense.

[H2A, 11 septembre 2025, CS 2024-16](#)

Voir aussi [H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S](#)

#### [Application des droits de la défense \(non\)](#)

Le principe des droits de la défense, rappelé par l'article 6, paragraphe 1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, lequel s'applique seulement à la procédure de sanction ouverte par la notification de griefs et par la saisine de l'instance en charge du prononcé des sanctions, et non à la phase préalable des enquêtes et contrôles, ni *a fortiori* aux étapes antérieures à cette phase d'enquête et de contrôle.

[CE, 18 décembre 2023, n°451785, 451866, 451947](#)

#### [Loyauté dans la recherche de la preuve – comportement déloyal du rapporteur général \(définition\)](#)

Le principe de loyauté dans la recherche de la preuve se rattache à la notion de procès équitable découlant de l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CESDH). Le rapporteur général est libre de produire toutes sortes de preuve, à la condition toutefois que celles-ci aient été recueillies dans le respect de la loi et sans recours à des procédés déloyaux. Un comportement déloyal du rapporteur général dans la recherche de la preuve pourrait résulter soit d'un contournement des règles de procédure, soit d'un détournement de celles-ci. Le contournement des règles de procédure consiste à se placer hors du cadre procédural prévu pour l'accomplissement d'un acte afin de recueillir des éléments d'information qui n'auraient pu être obtenus en respectant les exigences légales, quand le détournement des règles de procédure consiste pour les enquêteurs à utiliser un cadre procédural à d'autres fins que celles pour lesquelles il a été conçu. Ces procédés sont jugés déloyaux car ils éludent les règles de procédure ou les détournent à d'autres fins. Dans les deux cas, ils compromettent les droits de la défense.

[H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S](#)

La manifestation d'un parti pris, la conduite d'une enquête à charge, l'accumulation de manquements, un nombre limité d'auditions ou encore des questions orientées ne sauraient à eux seuls, en l'absence de tout contournement ou détournement des règles de procédure, constituer une atteinte au principe de loyauté. Le rapporteur général est libre du choix des personnes qu'il entend et des actes qu'il accomplit. S'il n'a pas accompli des actes qui apparaîtraient nécessaires à l'enquête, la conséquence

pourra en être tirée lors de l'examen au fond des griefs. Un manque de preuve ne saurait être assimilé à un acte de déloyal. Le fait que le rapporteur général n'ait pas fait état dans son rapport final d'une audition à décharge ne constitue pas, en soi, un procédé déloyal. Cette audition se trouve au dossier et la défense a pu en prendre connaissance et en faire état, de sorte qu'elle ne subit aucun préjudice à ce titre.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

#### Loyauté du rapporteur général – conditions d'appréciation

La loyauté du rapporteur général doit s'apprécier par rapport à la procédure disciplinaire dont est saisie la formation restreinte et non par rapport à la procédure pénale en cours qui relève de l'autorité judiciaire et pour laquelle la formation restreinte n'a aucune compétence.

**H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S**

#### Impartialité de l'autorité de poursuite et du rapporteur général

Le principe général d'impartialité, qui impose à tous les organes administratifs, exige que l'autorité se prononçant sur l'opportunité des poursuites, ne manifeste, dans son pouvoir d'appréciation, ni partialité, ni animosité personnelle à l'égard de la personne poursuivie. La simple circonstance que le directeur d'enquête, qui a représenté le rapporteur général lors de l'audience devant la formation restreinte, aurait travaillé dans le cabinet d'audit et de conseil où le commissaire aux comptes était associé, n'est pas de nature à méconnaître le principe d'impartialité dès lors que le directeur d'enquête, dont il ne résulte pas de l'instruction qu'il aurait fait preuve d'animosité à l'égard du commissaire aux comptes, exerçait ses fonctions dans ce cabinet à une période antérieure de plus de dix ans à l'ouverture de l'enquête et, au surplus, au sein d'un autre secteur du cabinet que celui dont le commissaire aux comptes était responsable.

**CE, 3 mars 2025, n°475195**

Les dispositions [des articles L. 821-3-1, L. 824-8, alinéa 1 et 3, L. 824-11, alinéa 7 et 8, L. 824-2 et L. 824-3] font du rapporteur général, qui est nommé par le président du Haut conseil et dirige un service spécifique du Haut conseil, l'organe en charge de l'instruction. A ce titre, il lui revient d'établir le rapport d'enquête transmis au Haut conseil et sur le fondement duquel ce dernier, statuant hors la présence des membres de la formation restreinte, arrête les griefs. Il lui revient également d'établir le rapport final, transmis à la formation restreinte avec les observations de la personne intéressée, laquelle peut consulter le dossier, présenter ses observations et se faire assister par un conseil à toutes les étapes de la procédure. Il peut assister à l'audience où il expose ses conclusions mais ne participe pas au délibéré. Dans ces conditions,

l'organisation de la procédure de sanction devant le Haut conseil du commissariat aux comptes n'opère pas de confusion entre, d'une part, les fonctions de poursuite et d'instruction et, d'autre part, les pouvoirs de sanction.

**[CE, 15 octobre 2021, n°451835](#)**

Il ne peut être exigé du rapporteur général qu'il soit impartial au sens de l'article 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

**[H2A, 5 juin 2025, CS 2024-08](#)**

Les organes exerçant les poursuites ne sont pas tenus à une obligation d'impartialité et n'ont pas vocation à opérer un préjugement de l'affaire.

**[H2A, 5 juin 2025, CS 2024-08](#)**

Le principe d'impartialité, applicable à toute formation disciplinaire, ne l'est pas en revanche à l'autorité administrative qui poursuit. Dans ces conditions, peu important qu'un collaborateur du Haut conseil soit passé du service des contrôles au service des enquêtes à une époque où ces deux services examinaient le mandat de commissariat aux comptes en cause et qu'il soit ou non intervenu dans l'enquête. Pour les mêmes raisons, il est indifférent que la présidente du Haut conseil préside également la formation statuant sur les cas individuels et tienne de l'article L. 824-4 du code de commerce, dans sa version applicable du 11 décembre 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, le pouvoir de saisir le rapporteur général de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction.

**[H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S](#)**

Il ne saurait être sérieusement reproché au rapporteur général de ne pas enquêter à charge et à décharge dès lors que les exigences d'impartialité et d'indépendance édictées par l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme sont applicables aux seules autorités de jugement, ce qui n'est pas le cas du rapporteur général qui est chargé de conduire l'enquête et d'élaborer un rapport final (notamment CE, 2<sup>o</sup> et 7<sup>o</sup> ch. réunies, 21 avr. 2021, n° 443043). L'enquête doit seulement être loyale afin de ne pas compromettre irrémédiablement les droits de la défense.

**[H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S](#)**

### **[Atteinte aux droits de la défense](#)**

La commission des sanctions constate que les arguments développés par les commissaires aux comptes au cours de l'enquête ont été pris en compte, ceux-ci étant notamment repris dans le rapport d'enquête et la lettre de notification de griefs. S'ils

n'ont pas convaincu les enquêteurs, le rapporteur général ou le collège, ce qui relève de l'examen au fond de la procédure, ils ont pu être exposés et le sont à nouveau devant la commission des sanctions, de sorte qu'il n'est pas établi d'atteinte aux droits de la défense.

**H2A, 5 juin 2025, CS 2024-08**

#### **Etendue de la saisine du rapporteur général**

Dès les premières demandes des enquêteurs, le commissaire aux comptes était informé de ce que l'enquête portait notamment sur des mandats détenus par la société dont il était le représentant légal et le commissaire aux comptes signataire. Il n'ignorait pas que cette dernière qualité engage sa responsabilité, notamment au regard du respect des dispositions légales et réglementaires régissant le commissariat aux comptes.

**H2A, 11 septembre 2025, 2024-16**

#### **Application du principe du contradictoire avant la notification de griefs (non)**

Le principe des droits de la défense, qui implique celui de la contradiction, est sans application aux enquêtes préalables à la notification des griefs. Il importe seulement que l'enquête se soit déroulée dans des conditions garantissant qu'il n'ait pas été porté une atteinte irrémédiable aux droits de la défense des personnes auxquelles des griefs ont ensuite été notifiés. A partir de la notification des griefs, la personne visée par la procédure doit avoir accès à l'intégralité des pièces soumises à la formation appelée à se prononcer sur la caractérisation des griefs et à prononcer, le cas échéant, des sanctions.

**H3C, 7 avril 2022, FR 2020-07 S**

#### **Communication d'un pré-rapport d'enquête – phase non-contradictoire de la procédure - atteinte aux droits de la défense (non)**

La communication d'un pré-rapport d'enquête aux personnes mises en cause et la faculté qui leur est offerte de présenter des observations sur son contenu ne paraît pas susceptible, par principe, de porter irrémédiablement atteinte aux droits de la défense, dans la mesure où, d'abord, ces personnes ont ainsi la possibilité, en dépit du caractère non-contradictoire de cette phase de la procédure, de compléter, au regard des éléments que le rapporteur envisage de soumettre à la formation statuant sur les cas individuels, les déclarations faites au cours des auditions prévues par les dispositions de l'article L. 824-8 du code de commerce, dans sa version issue de l'ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016, en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2024, et

où, ensuite, elles peuvent réserver leurs observations jusqu'à l'ouverture de la phase contradictoire, si elles l'estiment préférable pour la défense de leurs intérêts.

### **H3C, 26 octobre 2023, FR 2023-08 S**

#### **Rapport d'enquête – caractère déloyal des notes de bas de page (non)**

Le fait que, dans son rapport d'enquête, le rapporteur général mentionne des éléments dans des notes en bas de page ne peut être retenu comme constituant un acte déloyal causant une atteinte irrémédiable aux droits de la défense puisque ce rapport est transmis à la formation du collège du H3C statuant sur les cas individuels dont les membres ont disposé d'une information complète des éléments recueillis au cours de l'enquête, que ce soit à travers le corps du texte ou les notes de bas de page. Il appartiendra, par ailleurs, à la commission des sanctions, statuant au fond, d'apprécier la portée desdits éléments.

### **H2A, 19 juin 2025, FR 2023-50 S**

#### **Absence de prise en compte des pièces communiquées par les commissaires aux comptes mis en cause par le rapporteur général – nullité de la décision de poursuivre prise par la formation statuant sur les cas individuels sur la base du rapport d'enquête (non)**

Les documents remis par les commissaires aux comptes mis en cause après leur audition se trouvent au dossier de la procédure soumise à l'appréciation de la formation restreinte qui pourra, si elle le juge utile, en apprécier la valeur probante, de sorte que les mis en cause ne subissent aucun préjudice à ce titre. Aucun contournement ou détournement des règles applicables à la procédure de sanction ne peut être caractérisé. Les articles L. 824-8, dans sa version applicable du 24 mai 2019 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, et R. 824-10 du code de commerce ne prescrivent nullement ce que doit contenir le rapport d'enquête qui n'est encadré par aucun formalisme particulier, de sorte qu'aucune violation ne peut être tirée de ces textes.

### **H3C, 16 juin 2022, FR 2020-08 S**

#### **Rapport final du rapporteur général – mention d'éléments de contexte non retenus par la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels comme constitutifs des griefs – procédé déloyal (non)**

Rien n'interdisait au rapporteur général, dans son rapport final, de faire état d'éléments de contexte qui n'avaient pas été retenus par la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels comme constitutifs des griefs que celle-ci a arrêtés. Et s'il est possible de regretter que, dans ce rapport, le rapporteur général ait repris l'analyse qu'il avait présentée dans son rapport d'enquête, la conclusion de ce rapport reprend

la formulation du grief précisément retenue par les décisions de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels.

**[H3C, 15 décembre 2022, FR 2022-03 S](#)**

**[Invalidation du rapport final reprenant partiellement les observations du commissaire aux comptes mis en cause \(non\)](#)**

Le rapporteur général n'était pas tenu d'exposer de manière exhaustive dans son rapport final les observations du commissaire aux comptes, lequel a été mis en mesure de critiquer ce rapport devant la formation restreinte.

**[H3C, 15 décembre 2022, FR 2022-03 S](#)**

**[Transmission de pièces entre un service de la H2A et le rapporteur général – exigence de procédure – contrôle du respect du contradictoire, de la loyauté de l'enquête et des droits de la défense \(oui\)](#)**

Si le rapport de contrôle dont ont fait l'objet les commissaires aux comptes a été obtenu par le rapporteur général en ne respectant pas les formes de communication de pièces entre la direction des contrôles du H3C et les services du rapporteur général, il résulte des pièces versées au dossier que les commissaires aux comptes avaient eu connaissance du rapport de contrôle dès l'enquête par le rapporteur général et avaient pu produire des observations, que celui-ci a été régulièrement communiqué à la procédure avant la transmission du rapport d'enquête aux parties de sorte qu'il était loisible aux commissaires aux comptes de porter toute appréciation quant aux éléments y figurant. La régularisation de cette transmission et le moment où celle-ci a été réalisée permettent de s'assurer qu'il n'a été porté atteinte ni aux principes du respect du contradictoire et des droits de la défense ni à la loyauté de l'enquête.

**[H2A, 2 octobre 2024, FR 2023-23 S](#)**

**[Audition du commissaire aux comptes – condition préalable aux poursuites \(oui\)](#)**

Il résulte de l'article L. 824-8, alinéa 1<sup>er</sup>, du code de commerce, dans sa version issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 alors applicable, que le rapporteur général doit procéder avant l'établissement du rapport d'enquête à l'audition de la personne mise en cause, afin de permettre à celle-ci de s'expliquer sur les faits susceptibles de lui être reprochés et de convaincre, le cas échéant, le rapporteur général puis la formation statuant sur les cas individuels qu'il n'y a pas lieu de la poursuivre.

**[H3C, 22 décembre 2023, FR 2022-04 S](#)**

**[H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-18 S](#)**

Il résulte de l'article L. 824-8 du code de commerce, dans sa version issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 alors applicable, que le rapporteur général doit procéder avant l'établissement du rapport d'enquête à l'audition de la personne mise en cause, afin de permettre à celle-ci de s'expliquer sur les faits susceptibles de lui être reprochés, et qu'il doit ensuite indiquer dans la lettre de notification des griefs les principaux éléments de droit et de fait permettant de fonder ceux-ci, afin de mettre la personne mise en cause en mesure de présenter utilement sa défense.

**H3C, 9 février 2023, 2022-07 S**

Il résulte de l'article L. 824-8 du code de commerce, dans sa version issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 alors applicable, une obligation pour le rapporteur général de procéder à l'audition de la personne mise en cause avant l'établissement du rapport d'enquête. Il importe peu, au regard des droits de la défense, que la personne mise en cause ait pu ensuite faire valoir ses observations utiles sur les griefs qui lui ont été notifiés, tant dans sa réponse écrite qu'au cours de sa comparution devant la formation restreinte. En conséquence, le grief ne peut qu'être écarté.

**H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S**

#### **Nécessité d'apporter une qualification aux faits au cours de l'audition (non)**

Il importe peu que le commissaire aux comptes n'ait pas été invité à s'expliquer, lors de son audition, sur les textes susceptibles de fonder les griefs qui pourraient lui être reprochés au regard des faits sur lesquels il était entendu, dès lors que ce n'est qu'à l'issue de l'enquête que le rapporteur général, puis la formation statuant sur les cas individuels, doivent qualifier les griefs reprochés aux personnes poursuivies et que ce n'est que par la lettre de notification de griefs que ces dernières ont vocation à être informées de cette qualification.

**H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-18 S**

Il importe peu que le commissaire aux comptes n'ait pas été invité à s'expliquer, lors de son audition, sur l'existence d'un conflit d'intérêts ou d'une situation susceptible de compromettre son impartialité, dès lors que ce n'est qu'à l'issue de l'enquête que les faits reprochés au commissaire aux comptes mis en cause doivent recevoir une qualification.

**H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-16 S**

#### **Possibilité d'entendre le mis en cause à n'importe quel moment de la procédure d'enquête (oui)**

L'article L. 824-8 du code de commerce, dans sa rédaction en vigueur du 17 juin 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, n'impose pas que l'audition de la personne poursuivie constitue le

dernier acte d'enquête, précédant immédiatement l'établissement du rapport, de sorte qu'il ne peut être utilement soutenu que cette audition relèverait d'une phase finale de l'enquête dont la réalisation incomberait exclusivement au rapporteur général.

**H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-18 S**

**Possibilité pour le rapporteur général de déléguer à un enquêteur l'audition du mis en cause (oui)**

Le caractère obligatoire de l'audition de la personne poursuivie n'interdit pas au rapporteur général d'en déléguer la réalisation à un enquêteur désigné pour l'assister et dès lors autorisé, en application des articles L. 824-5 et R. 824-5 du code de commerce, en vigueur du 17 juin 2016 et 1er janvier 2024, à convoquer et entendre toute personne susceptible de fournir des informations, en ce compris le commissaire aux comptes visé par l'enquête.

**H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-18 S**

**Absence de question sur les faits fondant les griefs au cours de l'enquête – mise hors de cause des commissaires aux comptes pour ces griefs (oui)**

Sans que cela ne caractérise une déloyauté de l'enquête, il convient de constater qu'en l'absence de toute question au cours des auditions prévues par les dispositions de l'article L. 824-8 du code de commerce, dans sa version issue de l'ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 alors applicable, sur la volonté qu'auraient eue les dirigeants de l'entité audité de dissimuler la véritable situation de cette société en présentant des comptes dont ils auraient eu conscience qu'ils étaient inexacts, et sur l'obligation de révéler ces faits au procureur de la République qui aurait incombé, dès lors, aux commissaires aux comptes, ceux-ci n'ont pas été mis en mesure de s'expliquer sur les faits qui fondent ce grief. L'ensemble des commissaires aux comptes sera donc mis hors de cause du chef de ce grief.

**H3C, 22 décembre 2023, 2022-04 S**

**Charge de la preuve de la violation du devoir de loyauté**

Il appartient aux personnes qui se prévalent d'une violation du devoir de loyauté d'en rapporter la preuve.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

La déloyauté du rapporteur général et son service ne se présume pas et il appartient au mis en cause qui s'en prévaut d'en rapporter la preuve.

**H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S**

## 1.4. Droit au silence

### Respect du droit au silence lors de l'enquête – application du droit interne (non)

Les exigences découlant de l'article 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 impliquent qu'une personne à l'encontre de laquelle est engagée une procédure susceptible d'aboutir au prononcé d'une sanction administrative ne peut être entendue sur les manquements qui lui sont reprochés sans avoir été préalablement informée du droit qu'elle a de se taire. Elle doit être avisée, avant d'être entendue pour la première fois, qu'elle dispose de ce droit pour l'ensemble de la procédure de sanction. Le droit de se taire ne s'applique pas lors des enquêtes, telles que, s'agissant du Haut conseil du commissariat aux comptes, celles prévues à l'article L. 824-5 du code de commerce et, s'agissant de la Haute autorité de l'audit, à l'article L. 821-74 du même code, diligentées antérieurement à la notification des griefs.

**CE, 23 mars 2026, n°502357** (rendue sur recours c/ **H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S**)

**CE, 24 juillet 2025, n°471654**

Le code de commerce ne fait pas obligation au rapporteur général de signifier à la personne auditionnée qu'elle a le droit de se taire lors de son audition. En tout état de cause, la personne auditionnée ne peut être contrainte et son audition repose sur son bon vouloir.

**H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S**

### Respect du droit au silence dès l'audition devant le rapporteur général – application du droit de l'Union (oui)

Seuls le rapporteur général et les enquêteurs sont susceptibles de procéder à l'audition du commissaire aux comptes mis en cause avant sa comparution devant la commission des sanctions, la décision du collège d'engager une procédure de sanction à son encontre étant, par application de l'article L. 821-77 du code de commerce, l'acte de saisine de la commission des sanctions, qui ne dispose pas d'un pouvoir d'instruction, de sorte que les droits garantis par l'article 47, deuxième alinéa, et l'article 48 de la Charte et, ainsi, par l'article 6 de la Convention, doivent trouver application devant eux. Il s'en déduit que sur le seul fondement invoqué de l'article 47, deuxième alinéa, et de l'article 48 de la Charte et, ainsi, de l'article 6 de la Convention, le commissaire aux comptes faisant l'objet de poursuites disciplinaires ne devrait pas être entendu par le rapporteur général ou les enquêteurs procédant à une enquête sur des manquements susceptibles de lui être reprochés sans avoir été préalablement

informé du droit qu'il a de se taire.

**H2A, 11 septembre 2025, CS 2024-16**  
**H2A, 2 octobre 2024, FR 2023-23 S**

**Non-respect du droit au silence – effets – nullité si nécessité de recourir à l'audition pour démontrer le grief**

Dans le cas où un commissaire aux comptes sanctionné n'a pas été informé du droit qu'il a de se taire alors que cette information était requise en vertu des exigences découlant de l'article 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789, cette irrégularité n'est susceptible d'entraîner l'annulation de la sanction prononcée que lorsque, eu égard à la teneur des déclarations de l'intéressé et aux autres éléments fondant la sanction, il résulte de l'instruction que la sanction infligée repose de manière déterminante sur des propos tenus alors que le commissaire aux comptes n'avait pas été informé de ce droit.

**CE, 24 juillet 2025, n°471654**

Le non-respect du droit au silence n'est susceptible d'entraîner l'annulation de la sanction prononcée que lorsque, eu égard à la teneur des déclarations du mis en cause et aux autres éléments fondant la sanction, la sanction infligée repose de manière déterminante sur des propos tenus alors que l'intéressé n'avait pas été informé de ce droit, de sorte que la commission appréciera la constitution des griefs reprochés aux commissaires aux comptes sans se référer auxdites auditions.

**H2A, 11 septembre 2025, CS 2024-16**  
**H2A, 21 février 2025, FR 2023-42 S**

**Absence de notification du droit au silence - assistance d'un avocat lors de l'audition devant le rapporteur général – nullité (non)**

Le commissaire aux comptes ne saurait sérieusement invoquer son droit au silence pour justifier de fausses déclarations faites lors de son audition par le rapporteur général alors que, assisté de son avocat, il a choisi de répondre volontairement aux questions posées par le rapporteur général.

**H3C, 7 avril 2022, FR 2020-07 S**

## 1.5. Qualification de « faux » d'un acte de procédure

Faute d'avoir introduit une instance afin de faire reconnaître, par le juge judiciaire, la fausseté de ce document, la commission des sanctions retiendra que ce n'est que par une erreur purement matérielle - aussi regrettable fût-elle - que l'acte de jonction ne

supporte pas la date exacte de sa création, cette erreur de date n'étant pas remise en cause par la rapporteure générale.

**H2A, 19 juin 2025, FR 2023-50**

## 1.6. Valeur juridique d'une jonction de procédure / d'un ordre de mission

### Nullité d'un acte de jonction – absence de grief

L'acte par lequel le rapporteur général décide de joindre deux enquêtes, régulièrement ouvertes, n'est pas un acte qui fait grief aux mis en cause puisqu'il est sans emport sur les manquements objets de l'enquête. Il ne peut, en conséquence, en être demandé la nullité.

**H2A, 19 juin 2025, FR 2023-50**

## 1.7. Prescription

### Acte interruptif de prescription – décision d'ouverture d'enquête (oui)

Dès lors que sa saisine permettait au rapporteur général d'enquêter sur le respect par le commissaire aux comptes des obligations, générales, encadrant l'exercice de son activité de commissariat aux comptes, et en particulier le respect des obligations relatives à la formation continue et aux déclarations d'activité, cette décision d'ouverture d'enquête a nécessairement interrompu la prescription concernant d'éventuels manquements à ces obligations.

**H3C, 6 juillet 2023 FR 2023-09 S**

## 2. La procédure devant la commission des sanctions

### Cumul du pouvoir d'élaboration des normes et de sanction de leur méconnaissance – conformité au droit à un procès équitable (oui)

L'attribution par la loi à une autorité administrative du pouvoir de fixer les règles dans un domaine déterminé et d'en assurer elle-même le respect, par l'exercice d'un pouvoir de contrôle des activités exercées et de sanction des manquements constatés, ne contrevient pas aux exigences rappelées par l'article 6, paragraphe 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales dès lors que ce pouvoir de sanction est aménagé de telle façon que soient assurés le respect des droits de la défense, le caractère contradictoire de la procédure et

l'impartialité de la décision.

**[CE, 18 décembre 2023, n°451785, n°451835 et 451878](#)**

Voir aussi, **[CE, 15 octobre 2021, n°451835](#)**

Le principe du cumul au sein du Haut conseil d'un pouvoir d'élaboration de normes et de sanction de leur méconnaissance n'est pas, par lui-même, de nature à méconnaître les exigences découlant du premier paragraphe de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ou de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne, le pouvoir de sanction confié à cette autorité étant organisé dans des conditions qui assurent le respect des droits de la défense, du caractère contradictoire de la procédure et des principes d'indépendance et d'impartialité.

**[CE, 18 décembre 2023, n°451785, n°451835 et n°451878](#)**

Le fait qu'aucune disposition du code de commerce ne fasse obstacle à ce que des membres de la formation restreinte du collège du Haut conseil aient par ailleurs siégé dans les instances de ce Haut conseil chargées d'élaborer ou d'adopter les normes dont la formation restreinte est amenée à faire application lorsqu'elle se prononce sur les procédures individuelles dont elle est saisie n'est pas non plus, par lui-même, de nature à méconnaître les exigences découlant du premier paragraphe de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

**[CE, 18 décembre 2023, n°451785, n°451835 et n°451878](#)**

Voir aussi **[CE, 15 octobre 2021, n°451835 et n°451866](#)**

**[Respect du droit à être jugé par un tribunal indépendant et impartial – nécessité d'une séparation des organes de jugement et de poursuite \(oui\)](#)**

Le fait qu'une autorité publique indépendante dotée d'un pouvoir de sanction pour assurer la discipline d'une profession, tel le Haut conseil en vertu du 7° de l'article L. 821-1, I, du code de commerce dans sa version en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2024, comprenne, en son sein, deux organes chargés, pour l'un, d'engager des poursuites disciplinaires et, pour l'autre, de statuer sur ces poursuites n'est pas de nature, à lui seul, à compromettre l'indépendance et l'impartialité objectives de cet organe de jugement, dès lors qu'est assurée une stricte séparation fonctionnelle entre celui-ci et l'organe de poursuite.

**[H3C, 22 décembre 2023, FR 2022-04 S](#)**

L'organisation du Haut conseil est conçue de telle sorte qu'indépendamment de l'engagement d'éventuelles poursuites disciplinaires, toute question impliquant

l'appréciation de la situation particulière d'un commissaire aux comptes n'a vocation à être soumise qu'à une formation du Haut conseil ne comprenant aucun des membres de la formation restreinte. Cette séparation fonctionnelle permet de garantir l'impartialité objective de la formation restreinte, peu important que les membres de celle-ci et les membres de la formation statuant sur les cas individuels soient amenés, par ailleurs, à se réunir pour constituer la formation plénière du collège du Haut conseil, afin d'exercer les missions, autres que disciplinaires, confiées à cette autorité par l'article L. 821-1 du code de commerce dans sa version en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2024, lors de délibérations ne portant pas sur des situations individuelles. Par ailleurs, au-delà des dispositions procédurales applicables au Haut conseil et des modalités de fonctionnement mises en œuvre au sein de celui-ci, l'indépendance de la formation restreinte est également garantie par le statut dont relèvent ses membres, en tant que membres du collège du Haut conseil, en vertu de la loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 portant statut général des autorités administratives indépendantes et des autorités publiques indépendantes, dont il résulte notamment que leur mandat n'est pas révocable et qu'ils sont soumis à des règles déontologiques prévoyant diverses incompatibilités et leur imposant d'exercer leurs fonctions avec dignité, probité et intégrité, de faire cesser immédiatement tout conflit d'intérêts et de ne recevoir ni solliciter d'instruction d'aucune autorité dans l'exercice de leurs attributions. Il s'en déduit que le pouvoir de sanction confié au Haut conseil est organisé dans des conditions qui n'opèrent aucune confusion entre, d'une part, la fonction de poursuivre et, d'autre part, la fonction de juger et qui permettent d'assurer l'indépendance et l'impartialité de la formation restreinte.

### **[H3C, 22 décembre 2023, FR 2022-04 S](#)**

#### **[Présidence – cessation des fonctions de magistrat de l'ordre judiciaire – indifférence sur le mandat de président de la formation restreinte \(non\)](#)**

La circonstance que le président de la formation restreinte, magistrat de l'ordre judiciaire nommé membre du collège du Haut conseil du commissariat aux comptes et président de la formation restreinte par un décret du 17 juin 2016, a été admis à cesser ses fonctions, en raison de la limite d'âge, à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2016 n'a pas eu pour effet d'interrompre son mandat.

### **[CE, 18 décembre 2023, n°451866](#)**

## **2.1. Compétence de la commission des sanctions**

#### **[Qualité de commissaire aux comptes – appréciation à la date de commission des manquements](#)**

Il résulte de l'article L. 824-10 du code de commerce [dans sa version en vigueur du 17 juin 2016 au 24 mai 2019] que la formation restreinte du Haut conseil du

commissariat des comptes est compétente pour connaître de faits reprochés à un commissaire aux comptes qui se sont produits alors que l'intéressé était inscrit sur la liste des commissaires aux comptes, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance que l'intéressé ne serait plus inscrit sur cette liste à la date à laquelle elle se prononce.

**[CE, 24 juillet 2025, n°471654](#)**

## 2.2. Saisine de la commission des sanctions

### [Preuve de la transmission de la notification de griefs et du dossier d'enquête à la commission des sanctions – formalité prescrite à peine de nullité \(non\)](#)

Les prescriptions des articles L. 824-8 et R. 824-13 du code de commerce, dans leur version en vigueur du 24 mai 2019 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, ne sont pas prescrites à peine de nullité et pour regrettable que soit le fait que les parties n'aient pas eu communication du courriel de transmission de l'entier dossier et du rapport final du rapporteur général au président de la formation restreinte, cela n'entache en rien la régularité de la saisine de la commission des sanctions.

**[H2A, 4 avril 2025, FR 2023-35 S](#)**  
**[H2A, 21 février 2025, FR 2023-43 S](#)**

### [Preuve de la transmission de l'entier dossier à la formation plénière du collège \(présomption suffisante\)](#)

La phrase issue de la décision de poursuite selon laquelle « *la formation plénière a décidé, en se fondant exclusivement sur les pièces du dossier d'audit et non sur l'audition* [du commissaire aux comptes] » ne permet pas de présumer des éléments qui avaient été soumis à la formation plénière du collège en amont de sa décision. En particulier, aucun élément ne permet de douter de ce que la formation plénière du collège a été destinataire de l'entier dossier de la procédure qui comprenait nécessairement les observations en cause.

**[H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-14](#)**

### [Absence de mention des observations du mis en cause dans la décision de poursuite – absence de nullité en l'absence de démonstration d'un grief](#)

Les dispositions des articles L. 821-77 et R. 821-210 du code de commerce ne sont pas prescrites à peine de nullité et le commissaire aux comptes ne soutient aucun grief à l'appui de sa demande résultant de leur éventuelle violation. Le commissaire aux comptes a pu, en tout état de cause, faire valoir ses observations par écrit avant la

séance de la commission des sanctions, puis lors de la séance, de telle sorte qu'il n'est démontré aucune atteinte irrémédiable aux droits de la défense.

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-14**

**Existence de deux décisions de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels – validité de la première décision notifiée au commissaire aux comptes poursuivi et saisine régulière de la formation restreinte (oui)**

L'existence de deux décisions de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels, quelles que soient les conditions dans lesquelles la seconde a été signée, est sans incidence sur la validité de la première d'entre elles, dont une copie a été notifiée au commissaire aux comptes poursuivi. Et, dès lors que la formation restreinte ne statuera que sur le grief ainsi formulé, dont elle a été valablement saisie, la régularité de la procédure n'est pas affectée par la formulation du grief figurant dans la lettre de notification de grief et dans la convocation, dont il n'est résulté aucune atteinte aux droits de la défense du commissaire aux comptes.

**H3C, 15 décembre 2022, FR 2022-03 S**

**Notification des griefs – faculté de requalification des faits par la FCI (oui)**

Il résulte de l'article L. 824-8 du code de commerce, dans sa version issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 alors applicable, que lorsque les faits justifient l'engagement d'une procédure de sanction, le H3C arrête les griefs qui sont notifiés par le rapporteur général à la personne intéressée, de sorte que la formation statuant sur les cas individuels n'est pas liée par la qualification des faits qui lui est proposée par le rapporteur général.

**H2A, 8 janvier 2025, FR 2023-22 S**

**Pouvoir de requalification des faits dont la commission est saisie (oui)**

La commission a été valablement saisie, par la formation statuant sur les cas individuels, de faits auxquels il lui appartient de donner leur exacte qualification. Aucune disposition n'interdit à l'autorité qui sanctionne de retenir une incrimination générale sur une incrimination spéciale, à supposer que les deux incriminations reprennent en l'espèce les mêmes manquements. Il ne serait, en revanche, pas possible de retenir les deux incriminations et/ou de sanctionner les deux manquements.

**H2A, 8 janvier 2025, FR 2023-22 S**

## Opportunité des poursuites – pouvoir du rapporteur général (non)

Il n'appartient au rapporteur général ni de se prononcer sur les suites à donner à une enquête menée en application de l'article L. 824-5 du code de commerce, dans sa version issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 alors applicable, ni, dans l'hypothèse où la formation statuant sur les cas individuels a décidé de l'engagement d'une procédure de sanction et arrêté des griefs, d'abandonner tout ou partie de ces griefs. Dès lors, pour regrettable qu'elle soit, l'ambiguïté résultant des envois successifs au commissaire aux comptes des lettres l'informant que la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels avait décidé de ne pas engager de procédure disciplinaire à son encontre est sans incidence sur la régularité, d'abord, de la décision de la formation statuant sur les cas individuels d'engager des poursuites disciplinaires, et, ensuite, de la notification de griefs et de la saisine de la formation restreinte concernant ces faits.

**H3C, 9 février 2023, FR 2022-01 S**

## 2.3. Contenu de la notification des griefs

### Motivation en fait et en droit

La notification des griefs contient les motifs de fait et de droit ayant conduit le collège de la H2A à statuer comme il l'a fait et ce moyen ne tend, en réalité, qu'à remettre en cause les poursuites exercées, ce qui relève de l'appréciation de la commission des sanctions.

**H2A, 5 juin 2025, CS 2024-08**

Il n'est pas possible de reprocher au co-commissaire aux comptes une violation de l'obligation de documentation sur le fondement de la NEP 230 sans que soit visé un manquement aux obligations spécifiques de documentation dans le cadre de la revue croisée prévues par la NEP 100 § 12. Or, ce dernier texte n'est pas visé dans les notifications de griefs qui leur ont été adressées, ce qui permet de déduire que les co-commissaires aux comptes ont convenablement documenté la revue croisée.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

L'atteinte au principe de confraternité reprochée au commissaire aux comptes ne peut être retenue contre lui dès lors que les textes prévoyant un tel manquement, soit l'article L. 824-1, I, 1°, du code de commerce, dans sa version applicable du 3 décembre 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, et l'article 8 du code de déontologie des commissaires aux comptes, n'étaient pas mentionnés dans le grief arrêté aux termes

de la décision de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels annexé à la notification adressée au commissaire aux comptes poursuivi.

**H3C, 15 décembre 2022, FR 2022-03 S**

**Visa de la période de prévention dans la notification des griefs – période mentionnée dans la notification des griefs et le rapport – Atteinte aux droits de la défense (non)**

La notification de griefs a pour objet d'énoncer l'accusation portée contre la personne mise en cause afin de lui permettre de se défendre et d'ouvrir la phase contradictoire de la procédure de sanction. Peu importe le temps utilisé pour la rédaction de la notification de griefs dès lors que celle-ci indique clairement les faits qui fondent les charges portées contre la personne mise en cause et la qualification envisagée.

**H3C, 7 avril 2022, FR 2020-07 S**

**Notification de griefs par renvoi au rapport d'enquête – irrégularité (oui)**

La notification des griefs, qui ouvre la procédure disciplinaire et en délimite les contours, doit indiquer les principaux agissements qui sont reprochés à la personne mise en cause, ainsi que la nature des obligations méconnues, afin de lui permettre de se défendre en présentant ses observations. Il en découle que si la notification des griefs peut renvoyer au rapport d'enquête pour des développements relatifs aux faits et aux différents travaux réalisés par la personne poursuivie, la démonstration, en droit et en fait, de l'existence du grief doit, en revanche, apparaître dans la notification des griefs, de sorte qu'il ne saurait y avoir de notification des griefs par renvoi.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

## 2.4. Recevabilité d'une question préjudicielle

La formation restreinte du H3C exerce, dans le contexte normatif particulier dans lequel elle est appelée à saisir la Cour, des fonctions de nature non pas juridictionnelle, mais administrative. Partant, elle ne saurait être regardée comme étant une « *juridiction* », au sens de l'article 267 TFUE, de telle sorte que la demande de décision préjudicielle qu'elle a introduite est irrecevable.

**CJUE, 1ère Chambre, 26 septembre 2024, C-368/23**

## 2.5. Principe de légalité des délits et des peines

### Application aux sanctions administratives (oui)

Le principe de légalité des délits et des peines, qui s'étend à toute sanction ayant le caractère d'une punition, fait obstacle à ce que l'administration inflige une sanction si, à la date des faits litigieux, la règle en cause n'est pas suffisamment claire, de sorte qu'il n'apparaît pas de façon raisonnablement prévisible par les professionnels concernés que le comportement litigieux est susceptible d'être sanctionné.

**CE, 18 décembre 2023, n°451866**

### Conditions

Le principe de légalité des délits et des peines, lorsqu'il est appliqué à des sanctions qui n'ont pas le caractère de sanctions pénales, ne fait pas obstacle à ce que les infractions soient définies par référence aux obligations auxquelles est soumise une personne en raison de l'activité qu'elle exerce, de la profession à laquelle elle appartient ou de l'institution dont elle relève. Il suit de là que, en ce qui concerne les sanctions susceptibles d'être infligées aux membres des professions réglementées, y compris celles revêtant un caractère disciplinaire, le principe de légalité des délits et des peines est satisfait dès lors que les textes applicables font référence aux obligations auxquelles les intéressés sont soumis à ce titre.

**CE, 12 mai 2025, n°476302**

## 2.6. Application de la règle *non bis in idem*

### Action disciplinaire - cumul de qualification pour les mêmes faits

Lorsqu'une action disciplinaire fait l'objet d'une poursuite unique sous plusieurs qualifications, comme c'est le cas dans l'affaire soumise, la règle « *non bis in idem* » exclut le cumul de celles-ci chaque fois qu'elles présentent un caractère redondant. En pareil cas, le cumul des qualifications apparaît inutile et donc disproportionné.

**H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-03 S**

Le cumul des qualifications ne heurte pas le principe « *non bis in idem* » dès lors qu'il permet seul de saisir le comportement global de l'intéressé en faisant apparaître la pluralité des interdits méconnus.

**H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-03 S**

## Non bis idem – cumul des poursuites pénales et disciplinaires pour des faits similaires (oui)

Le Conseil d'Etat a jugé que « *le principe de nécessité des délits et des peines garanti par l'article 8 de la Déclaration de 1789 ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature disciplinaire, administrative ou pénale en application de corps de règles distincts* » et que les sanctions prononcées par le H3C, devenu la H2A, sont « *d'une nature spécifique et ne sauraient être prononcées par d'autres autorités disciplinaires ou juridictions pénales ou administratives* » et que « *les dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce soumettent les commissaires aux comptes à l'obligation de respecter un ensemble d'obligations légales, réglementaires et déontologiques qui constitue un corps de règles propre à la profession* » ; que le H3C devenu la H2A « *autorité publique indépendante, a pour mission d'assurer la surveillance de cette profession et de veiller, au regard de ce corps de règles, au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes* » et que les sanctions prononcées ; que les sanctions disciplinaires prononcées à visent à protéger les intérêts sociaux propres à la profession » (CE 22 juillet 2016, req. 400 655). Le Conseil constitutionnel a décidé que « *des dispositions législatives ne proscrivant pas, comme les dispositions critiquées, le cumul de sanctions prononcées par diverses juridictions disciplinaires, une juridiction administrative et une juridiction pénale ne sont pas, de ce seul fait, contraires au principe de nécessité des délits et des peines dès lors, notamment, qu'il appartient aux autorités juridictionnelles et disciplinaires compétentes de veiller au respect de l'exigence selon laquelle, lorsque plusieurs sanctions de même nature prononcées pour un même fait sont susceptibles de se cumuler, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* ». (C. Cons, 24 juin 2016, QPC 2016-54 et 25 mars 2022, QPC 2021-984). Ainsi, le moyen tiré de la violation de la règle non bis in idem sera rejeté.

### **H2A, 13 mai 2026, CS 2025-12**

Il est de jurisprudence constante que le principe de nécessité des délits et des peines ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature différente en application de corps de règles distincts, sous réserve que le montant global des sanctions prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues (C.E., 27 janvier 2016, n° 383514 ; C.E., 3 octobre 2018, n° 422290 ; C.E., 18 mars 2019, n° 424610 et 426458 ; C. cass., 1° Civ., 11 avril 2019, n° 19-40.006).

### **H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S**

### **H3C, 8 juillet 2021, FR 2020-05 S**

Il est possible de prononcer une sanction disciplinaire malgré la peine complémentaire d'interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de trois ans prononcée dans le cadre de la procédure pénale à raison des mêmes faits, à la condition de veiller au respect du principe de proportionnalité.

**H3C, 8 juillet 2021, FR 2020-05 S**

## 2.7. Application de la loi dans le temps

### Règles de procédure – application immédiate de la règle nouvelle (oui)

Si, en matière d'édition de sanctions administratives, sont seuls punissables les faits constitutifs d'un manquement à des obligations définies par des dispositions législatives ou réglementaires en vigueur à la date où ces faits ont été commis, en revanche, et réserve faite du cas où il en serait disposé autrement, s'appliquent immédiatement les textes fixant les modalités des poursuites et les formes de la procédure à suivre, alors même qu'ils conduisent à réprimer des manquements commis avant leur entrée en vigueur. Toutefois, les actes de procédure régulièrement intervenus n'ont pas à être réitérés.

**CE, 18 décembre 2023, n°451947**

Si les faits reprochés doivent être examinés au regard des textes alors applicables, sous réserve de l'application rétroactive de dispositions moins sévères entrées en vigueur postérieurement, ont en revanche un effet immédiat les lois fixant les modalités de poursuite et les formes de la procédure qui, sauf dispositions contraires expresses, entrent en vigueur le lendemain de leur publication, conformément à l'article 1er du code civil, sauf pour les dispositions qu'elles contiennent dont l'exécution nécessite des mesures d'application.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

### Règles de procédure – application immédiate de l'article L. 824-8 du code de commerce dans sa rédaction issue la loi du 22 mai 2019 – absence d'atteinte au principe de sécurité juridique et de confiance légitime

La nouvelle rédaction du dernier alinéa de l'article L. 824-8 du code de commerce issue de la loi du 22 mai 2019 tire les conséquences de la suppression, par cette même loi, des commissions régionales de discipline en prévoyant la saisine directe de la formation restreinte du Haut conseil, qui est désormais la seule entité compétente pour connaître des actions disciplinaires, par le rapporteur général ayant établi un rapport final. Si, s'agissant d'une règle de procédure, celle-ci a vocation à s'appliquer dès l'entrée en vigueur de la loi, qui contrairement à ce que soutiennent les requérants ne nécessitait pas de mesures réglementaires d'application, y compris à des procédures

en cours, cette évolution est sans incidence d'une part sur la possibilité, pour le rapporteur général, d'abandonner tout ou partie des griefs et, d'autre part, sur les droits reconnus par l'article L. 824-8 du code de commerce aux personnes poursuivies, d'avoir accès au dossier, de présenter leurs observations et de se faire assister par un conseil de leur choix à toutes les étapes de la procédure. Par suite, l'application immédiate de cette disposition ne porte pas atteinte au principe de sécurité juridique ni, en tout état de cause, au principe de confiance légitime.

**[CE, 18 décembre 2023, n°451785](#) et [n°451947](#)**

Voir aussi **[CE, 15 octobre 2021, n°451785](#)** et **[n°451866](#)**

## 2.8. Obligation de garantir l'application du droit de l'Union

### [Application des dispositions du droit de l'Union dotées d'un effet direct](#)

À supposer que la commission des sanctions de la H2A, qui n'obéit pas aux mêmes règles que la formation restreinte du H3C, ne soit pas une juridiction, cela ne la dispense pas, ainsi que l'a jugé la Cour de justice, de l'obligation de garantir l'application du droit de l'Union lors de l'adoption de ses décisions et de laisser inappliquées, au besoin, les dispositions nationales qui apparaîtraient contraires à des dispositions du droit de l'Union dotées d'un effet direct, de telles obligations pesant sur l'ensemble des autorités nationales compétentes et non pas uniquement sur les autorités juridictionnelles (arrêt du 21 janvier 2020, Banco de Santander, C-274/14, point 78).

**[H2A, 11 septembre 2025, FR 2023-24 S](#)**

**[H2A, 11 septembre 2025, FR 2023-07 S](#)**

### [Règlement européen – fondement possible de la responsabilité disciplinaire](#)

Le règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, par application de la primauté du droit de l'Union, a une valeur juridique supérieure à la loi, qui est obligatoire et s'impose dans toutes ses dispositions. Dès lors, l'obligation qui trouve sa source dans un règlement européen, peut fonder la responsabilité disciplinaire d'un commissaire aux comptes.

**[H2A, 11 septembre 2025, CS 2024-16](#)**

## 2.9. Production de pièces et d'observations

### Délai imparti au commissaire aux comptes pour faire valoir ses observations – appréciation du caractère suffisant

Un délai de quatre mois, à compter de la réception de la lettre notifiant les griefs, a été laissé au commissaire aux comptes pour réagir à cette notification. Un tel délai est suffisant pour lui permettre de faire utilement valoir ses observations.

**CE, 18 décembre 2023, n°451835**

### Recevabilité de pièces nouvelles produites par la présidente de la H2A (oui)

Si les dispositions légales ne prévoient pas explicitement la possibilité pour la présidente de produire des pièces, elle ne l'écarte pas non plus explicitement.

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-14**

### Rapport de contrôle de la Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) couvert par le secret (non) – confidentialité du rapport (oui)

Il ressort des éléments communiqués par le commissaire aux comptes poursuivi que les parties II et III du rapport de contrôle du PCAOB que le rapporteur général a joint à son rapport final sont confidentielles et que le PCAOB a publié sur son site internet une version expurgée du rapport. D'autre part, le protocole d'accord entre le Haut conseil et le PCAOB, en date du 13 décembre 2016, prévoit, dans son article IV, que « *sauf stipulation contraires ci-après, chaque partie devra conserver confidentielles toutes les informations non destinées au public reçues dans le cadre de la coopération* ». Aucune des exceptions visées par ce protocole ne s'applique au rapport de contrôle du PCAOB. En conséquence, les parties II et III du rapport du PCAOB ont été écartées des débats.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

### Observations en réplique du rapporteur général communiquées dans le respect du principe du contradictoire – recevabilité (oui)

Les observations complémentaires du rapporteur général après le dépôt de son rapport final ne relèvent pas d'une bonne pratique en l'absence d'éléments vraiment nouveaux et majeurs. Pour autant, si l'article L. 824-11 du code de commerce, dans sa version applicable du 24 mai 2019 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, prévoit que le rapporteur général expose à l'audience ses conclusions oralement, aucun texte, ni aucun principe de droit n'interdisent à celui-ci de répondre aux mémoires écrits des avocats en défense, dès lors qu'il le fait sans violation du principe de la contradiction. Au cas particulier, la réplique du rapporteur général ne constitue pas une atteinte à ce principe

dans la mesure où la défense a disposé de huit jours utiles pour répondre, ce qu'elle a d'ailleurs fait de manière argumentée dans des mémoires complémentaires. En tout état de cause, les derniers écrits du rapporteur général sont sans effet sur la saisine de la formation restreinte, qui reste déterminée par les griefs tels qu'ils ont été notifiés. Enfin, écarter ce mémoire complémentaire aurait été inopérant dans la mesure où le rapporteur général aurait pu en reprendre le raisonnement dans ses conclusions orales lors des débats, conformément à l'article L. 824-11 précité.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

#### Valeur probante des conclusions d'un contrôle

Les conclusions des contrôleurs, positives ou non, sont sans emport sur l'appréciation de la commission des sanctions, qui se prononce sur le dossier dont elle est saisie.

**H2A, 20 novembre 2025, CS 2024-11**  
voir aussi, **H2A, 5 juin 2025, CS 2024-08**

#### Valeur probante des avis de la compagnie nationale des commissaires aux comptes

Les avis du comité des normes professionnelles de la CNCC, tout comme toute autre position doctrinale de la CNCC, ne sont pas une source de droit utilement opposable par les mis en cause devant la formation restreinte.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

#### Défaut de communication aux commissaires aux comptes poursuivis de pièces remises aux enquêteurs – absence d'utilisation de ces pièces dans le cadre de l'enquête – atteinte irrémédiable aux droits de la défense (non)

Il ressort du dossier de la procédure de sanction que, lors de son audition, l'ancien responsable du pôle audit de la société de commissariat aux comptes mise en cause a remis aux enquêteurs « *une clé USB comprenant le back up de sa boîte professionnelle et tous les dossiers « revis audit » de tous les mandats de [la société de commissariat aux comptes]* ». Cette clé USB a été versée dans la procédure par le rapporteur général dans la rubrique « *documents communiqués mais non produits car non utilisés dans le cadre de l'enquête* ». Dès lors que le contenu de cette clé n'a pas été utilisé et ne fonde aucun des griefs retenus contre les commissaires aux comptes mis en cause, ceux-ci ne sauraient sérieusement invoquer un préjudice découlant de la violation d'une règle ou d'un principe procédural et notamment une atteinte irrémédiable aux droits de la défense.

**H3C, 16 juin 2022, FR 2020-08 S**

### [Droit à la communication du procès-verbal de la formation statuant sur les cas individuels ayant arrêté les griefs avant le prononcé de la décision de la formation restreinte du H3C \(non\)](#)

Le moyen de procédure soulevé par les commissaires aux comptes mis en cause relatif à leur demande de communication du procès-verbal de la formation statuant sur les cas individuels n'apparaît pas fondé au regard de l'avis n° 20205492 du 21 janvier 2021 rendu par la Commission d'accès aux documents administratifs (CADA) sur une saisine émanant des mis en cause. A cette occasion, la CADA a, s'agissant de la procédure de sanction du Haut conseil, d'abord relevé que les dispositions du code de commerce qui organisent la procédure de sanction régissent entièrement, tant que le processus de sanction n'est pas achevé, les relations entre le Haut conseil et les personnes visées par la procédure de sanction et font ainsi temporairement obstacle à l'application des dispositions du livre III du code des relations entre le public et l'administration. Elle a ensuite retenu que la décision par laquelle la formation du Haut conseil statue sur les cas individuels, qui arrête les griefs à l'encontre des personnes visées, ne constitue qu'une étape de la procédure de sanction, qui ne prend fin qu'avec la publication de la décision prise par la formation restreinte du Haut conseil dans les conditions prévues par l'article L. 824-13 du code de commerce alors applicables. Revenant sur sa position antérieure, la CADA en a déduit que les personnes mises en cause devant le Haut conseil ne peuvent se prévaloir du droit d'accès aux documents administratifs garanti par le livre III du code des relations entre le public et l'administration avant l'intervention de cette décision lorsqu'une procédure de sanction est engagée à leur encontre.

**[H3C, 16 juin 2022, FR 2020-08 S](#)**

### [Compétence du président de la formation restreinte pour écarter des pièces des débats \(non\)](#)

Aucune disposition du code de commerce n'attribuant au président de la formation restreinte le pouvoir d'écarter un document des débats, la demande formée par le commissaire aux comptes poursuivi a été examinée par la formation restreinte.

**[H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S](#)**

### [Traduction des documents et pièces en langue française](#)

La langue française est, selon les termes de l'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 94-665 du 4 août 1994, « *la langue de l'enseignement, du travail, des échanges et des services publics* », auxquels appartient le Haut conseil en tant qu'autorité publique indépendante.

**[H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S](#)**

## 2.10. Comparution du commissaire aux comptes

### Absence du commissaire aux comptes lors de la séance – effet sur la régularité de la procédure (non)

Dès lors que les dispositions des articles L. 824-11 et R. 824-19 du code de commerce [dans leur version applicable jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2024] prévoient que la formation restreinte peut siéger en l'absence de la personne mise en cause, le commissaire aux comptes n'est pas fondé à soutenir que la procédure suivie par la formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes aurait été irrégulière du fait de son absence lors de la séance, ni qu'elle aurait, pour ce même motif, porté atteinte au respect des droits de la défense, garanti par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 et par le paragraphe 2 de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

**CE, 22 juin 2023, n°466794**

### Droit au silence – légalité de la procédure devant la commission des sanctions (non) – Nullité couverte par la notification du droit par la commission (oui)

Les dispositions des articles R. 824-11, R. 821-217 et R. 821-220 du code de commerce ne prévoient pas que le commissaire aux comptes poursuivi est informé de son droit de se taire avant d'être entendu par la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit. Dès lors, ainsi qu'il est soutenu par le requérant, ces dispositions réglementaires méconnaissent les exigences de l'article 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789. Il résulte des mentions non contestées du compte-rendu de la séance [...] de la commission des sanctions que la présidente de cette instance a informé le commissaire aux comptes de son droit à garder le silence. L'illégalité des dispositions des articles R. 824-11, R. 821-217 et R. 821-220 du code de commerce, applicables au litige, est ainsi restée, en l'espèce, sans incidence, de sorte que le commissaire aux comptes n'est pas fondé à s'en prévaloir au soutien de son moyen contestant la régularité de la procédure de sanction conduite à son égard.

**CE, 23 mars 2026, n°502357** (rendue sur recours c/ **H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S**)

## 2.11. Sursis à statuer

### Procédure pénale en cours concernant les mêmes faits – faculté de sursoir à statuer (oui)

S'il appartient en principe au juge disciplinaire de statuer sur une plainte dont il est saisi sans attendre l'issue d'une procédure pénale en cours concernant les mêmes

faits, il peut, sans qu'il soit besoin pour le législateur de le préciser, décider de surseoir à statuer jusqu'à la décision du juge pénal lorsque cela paraît utile à la qualité de l'instruction ou à la bonne administration de la justice.

**CE, 18 décembre 2023, n°451866**

**CE, 15 octobre 2021, n°451866**

Aucune disposition législative ou réglementaire, ni aucun principe général de droit ne prévoit les conditions dans lesquelles la formation restreinte serait tenue de surseoir à statuer, dans l'attente d'une décision du juge pénal. Un sursis à statuer peut toutefois être ordonné lorsque cela paraît utile à la qualité de l'instruction de l'instance dont elle est saisie ou à la bonne administration de la justice.

**H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S**

#### **Caractère facultatif du sursis en cas de procédure pénale en cours – violation des droits de la défense (non)**

Rien n'interdit à la personne faisant l'objet de poursuites disciplinaires et pénales de choisir de rester silencieuse dans le cadre de la procédure disciplinaire comme dans celui de la procédure pénale. Au demeurant, s'il appartient en principe au juge disciplinaire de statuer sur une plainte dont il est saisi sans attendre l'issue d'une procédure pénale en cours concernant les mêmes faits, il peut, sans qu'il soit besoin pour le législateur de le préciser, décider de surseoir à statuer jusqu'à la décision du juge pénal lorsque cela paraît utile à la qualité de l'instruction ou à la bonne administration de la justice. Le législateur n'a pas suite pas méconnu l'étendue de sa compétence ni porté atteinte aux droits de la défense en ne prévoyant pas un tel mécanisme de sursis à statuer de la formation restreinte en cas de concomitance avec une procédure pénale pendante relative aux mêmes faits.

**CE, 15 octobre 2021, n°451866**

#### **Irrecevabilité de l'appel immédiat contre la décision implicite de rejet de la demande de sursis à statuer**

La requête [des commissaires aux comptes] est dirigée contre les décisions implicites qui résulteraient du silence gardé [...] par le président de la formation restreinte pour le compte de cette formation sur leur demande de suspension des poursuites et de la procédure disciplinaire les concernant. Ces actes, qui ne sont pas détachables de la décision qui sera prise à l'issue de la procédure disciplinaire et ne pourront être contestés par les intéressés qu'au soutien de recours contre les sanctions susceptibles d'être prononcées au terme de celle-ci, ne constituent pas, par eux-mêmes, des

décisions susceptibles de faire l'objet d'un recours au cours de la procédure disciplinaire.

**CE, 19 novembre 2020, n°437506**

### 3. Le recours devant le Conseil d'Etat

**Recours incident – légalité des règles régissant les modalités d'exercice du recours (oui)**

Les dispositions relatives à la procédure à suivre devant les juridictions ne relèvent du législateur que si elles mettent en cause la procédure pénale ou les principes fondamentaux placés par la Constitution dans le domaine de la loi. Le pouvoir réglementaire était donc compétent pour prévoir la possibilité pour le président du Haut conseil ou la personne sanctionnée de former un recours incident et pour préciser les modalités d'exercice d'un tel recours.

**CE, 18 décembre 2023, n°451835 et n°451947**

## PARTIE II – LES MANQUEMENTS

### 1. Les obligations réglementaires et de formation

**Faute disciplinaire – fondement**

Les conditions légales d'exercice de la profession de commissaire aux comptes, au sens du 1<sup>o</sup>, de l'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa version applicable du 3 décembre 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, s'entendent, non seulement des conditions requises pour exercer cette profession, mais également des conditions dans lesquelles cette profession doit s'exercer, que ces conditions soient prévues par un texte législatif, au sens strict, ou par un texte réglementaire, peu important que celui-ci soit pris, ou non, pour l'application d'un texte législatif.

**H3C, 26 octobre 2023, FR 2023-08 S**

## 1.1. Obligations déclaratives et règlement des cotisations

### 1.1.1. Déclaration d'activité

#### Transmission tardive des déclarations d'activité – faute disciplinaire (oui)

Les sociétés de commissariat aux comptes poursuivies ont, chacune, commis le manquement qui leur est reproché en tant que commissaire aux comptes, pour ne pas avoir établi leurs déclarations annuelles d'activité en temps utile, en méconnaissance de l'article R. 823-10 du code de commerce, dans sa rédaction applicable du 25 mars 2020 au 1er janvier 2024, ce qui constitue une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, 1<sup>o</sup>, du code de commerce, dans sa rédaction applicable du 3 décembre 2016 au 1er janvier 2024.

**H3C, 7 novembre 2022, FR 2021-01 S**

#### Transmission tardive des déclarations d'activité – responsabilité du commissaire aux comptes et représentant légal des sociétés de commissariat aux comptes poursuivies – négligence grave (oui)

En tant que commissaire aux comptes et représentant légal des sociétés de commissariat aux comptes, le commissaire aux comptes mis en cause a été gravement négligent, en ne s'assurant pas de la transmission en temps utile, conformément aux prescriptions de l'article R. 823-10 du code de commerce, dans sa rédaction applicable du 25 mars 2020 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, des déclarations d'activité relatives aux mandats de certification des comptes de ces deux sociétés, mandats dont il était en outre le commissaire aux comptes signataire, et ce en dépit de la mise en garde émise par le rapporteur général et des relances adressées ensuite par la compagnie régionale des commissaires aux comptes, ce qui constitue une faute disciplinaire en application de l'article L. 824-1, I, 2<sup>o</sup>, du code de commerce, dans sa rédaction applicable du 3 décembre 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024.

**H3C, 7 novembre 2022, FR 2021-01 S**

### 1.1.2. Déclaration d'honoraires

#### Condition de réitération – décision d'omission du commissaire aux comptes (non)

Il résulte de l'économie générale de l'article L. 821-6 du code de commerce, des articles L. 821-6-1 et L. 824-1 du même code, repris en substances aux articles L. 820-11 et L. 821-70 par l'ordonnance du 6 décembre 2023, et des articles R. 821-14-7 et R. 822-26 du même code, repris en substance aux articles R. 820-20 et R. 821-75 du même code par décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié, que le comportement mentionné au dernier alinéa du III de l'article R. 822-26 du code de

commerce correspond à ceux, mentionnés au premier alinéa du I et au premier alinéa du II du même article, consistant respectivement, soit à ne pas avoir déclaré les informations mentionnées à l'article R. 821-14-7 du même code ou à ne pas avoir payé à leur échéance les cotisations dont le commissaire aux comptes était redevable au titre de l'article L. 821-6-1 de ce code, soit à ne pas avoir payé à leur échéance les cotisations prévues à l'article L. 821-6 de ce code. Il résulte également du dernier alinéa du III de l'article R. 822-26 que de tels comportements ne sont passibles de poursuites disciplinaires qu'en cas de réitération, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance qu'ils n'auraient pas préalablement donné lieu, sur le fondement des dispositions du I ou du II du même article, à une décision d'omission du commissaire aux comptes.

**[CE, 27 mai 2026, n°502623](#)**

## 1.2. Obligations de formation

### Fondement

Il résulte des articles L. 821-24 et R. 821-70 du code de commerce, et de l'article 7, alinéa 1<sup>er</sup>, du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, que la durée annuelle minimum de formation est de 20 heures et qu'elle est de 120 heures sur une période de trois ans.

**[H2A, 17 juin 2026, CS 2025-07](#)**  
**[H2A, 19 mars 2026, CS 2024-18](#)**

### Charge de la preuve

Il appartient au commissaire aux comptes de justifier du respect de son obligation de formation.

**[H2A, 23 janvier 2025, FR 2023-40 S](#)** (voir décision sur recours **[CE, 27 mai 2026, n°502623](#)**)

Voir aussi, **[H3C, 27 juillet 2023, FR 2023-02 S](#)**

Les justificatifs utiles à la vérification du respect par le commissaire aux comptes de son obligation de formation continue n'ont pas été versés aux débats, ce dernier n'ayant pas répondu aux demandes de renseignement des enquêteurs, de sorte que la commission des sanctions ne peut se fonder que sur les heures déclarées par le commissaire aux comptes selon l'avis donné par la CNCC.

**[H2A, 24 février 2026, CS 2025-13](#)**

### Caractérisation du manquement – cessation d'activité en cours d'année (non)

Le commissaire aux comptes ayant cessé son activité dans le courant de l'année, il ne peut lui être fait grief de ne pas avoir suivi le minimum réglementaire de 120 heures de formation, sur trois ans, et le minimum réglementaire de 20 heures, par an, au titre de l'année de sa cessation d'activité.

**H2A, 21 février 2026, CS 2025-04**

### Cause d'exonération de responsabilité – crise sanitaire (non)

La crise sanitaire ne peut justifier l'absence de suivi de formation puisque des sessions de formation pouvaient être suivies à distance.

**H2A, 11 avril 2025, CS 2024-12**

### Cause d'exonération de responsabilité – difficultés d'ordres personnel et professionnel (non)

Les difficultés « *personnelles et professionnelles* » que le commissaire aux comptes indique avoir rencontrées, liées à une importante baisse de son activité d'expertise comptable et à des problèmes médicaux dont il n'a pu justifier au cours de la séance, ainsi que les heures de formation qu'il a soutenu à l'audience avoir réalisées sur la période postérieure au grief notifié, ne sont pas de nature à exonérer le commissaire aux comptes de ses obligations professionnelles, de telle sorte que le manquement est matériellement caractérisé.

**H2A, 23 janvier 2025, FR 2023-40 S** (voir décision sur recours **CE, 27 mai 2026, n°502623**)

## 1.3. Mandat du commissaire aux comptes

### 1.3.1. *Nomination du commissaire aux comptes*

#### Nomination – organe compétent – société par actions simplifiée

Conformément à l'article L. 823-1 du code de commerce, alors applicable, devenu l'article L. 821-40 du code de commerce, les commissaires aux comptes sont désignés par l'assemblée générale ordinaire dans les personnes morales qui sont dotées de cette instance ou par l'organe exerçant une fonction analogue compétent en vertu des règles qui s'appliquent aux autres personnes ou entités. Pour les sociétés par actions simplifiées, la nomination d'un commissaire aux comptes fait partie des décisions qui doivent être prises, aux termes de l'article L. 227-9, collectivement par les associés.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-42 S**

### Acceptation du mandat par le commissaire aux comptes – condition d'effectivité de la nomination (oui) – formes de l'acceptation – acceptation tacite (oui)

La nomination du commissaire aux comptes suppose pour être effective d'être acceptée par l'intéressé et l'entrée en fonction du commissaire aux comptes dépend de cette acceptation. Les modalités de l'acceptation des fonctions par le commissaire aux comptes ne sont pas définies par les textes. Il en résulte que l'acceptation peut être expresse. Elle peut également être tacite et se déduire de la prise de fonctions de l'intéressé.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-42 S**

### Acceptation sous conditions suspensive – défaut de levée de la condition suspensive – effectivité de la nomination (non)

Si le mandat a été exercé, dans les faits, par la société de commissariat aux comptes en qualité de commissaire aux comptes titulaire, ainsi qu'en témoignent les lettres de mission et les rapports, et par le commissaire aux comptes personne physique, en qualité de commissaire aux comptes signataire, le document présenté par le commissaire aux comptes et la société de commissariat aux comptes comme la lettre d'acceptation de la mission par cette dernière précise que « *la présente acceptation de fonctions ne deviendra définitive qu'à compter du moment où vous nous aurez fait parvenir tout document justifiant la nomination effective [de la société de commissariat aux comptes] aux fonctions de commissaire aux comptes* » et cette lettre ne peut, en conséquence, être regardée comme une lettre d'acceptation de la société de commissariat aux comptes puisque la condition suspensive qu'elle contient ne sera jamais levée.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-42 S**

### Obligation préalable à l'acceptation : déclaration d'indépendance – ressources humaines et matérielles – compatibilité avec les exigences légales et réglementaires et celles du code de déontologie

Avant d'accepter le mandat, le commissaire aux comptes vérifie et consigne, par application de l'article L. 820-3 devenu l'article L. 821-4, II du code de commerce, les éléments relatifs au respect des conditions de son indépendance, ceux établissant qu'il dispose des ressources humaines et matérielles nécessaires à la bonne exécution de sa mission et que sa mission est compatible avec les exigences légales et réglementaires et celles du code de déontologie.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-42 S**

### Publication : condition d'opposabilité aux tiers

La nomination qui n'a pas fait l'objet d'une publicité est inopposable aux tiers.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-42 S**

### Formalités de publication

Lorsque la nomination du commissaire aux comptes intervient en cours de vie sociale, elle donne lieu à une insertion dans un journal d'annonces légales ou dans un support habilité à publier des annonces légales et à une demande d'inscription modificative à la diligence de l'entité au registre du commerce et des sociétés. Aux termes de l'article R. 210-18 du code de commerce, les formalités de publicité sont effectuées à la diligence et sous la responsabilité des représentants légaux de la société. S'ils ne procèdent pas à cette publicité et si la société n'a pas régularisé la situation dans le délai d'un mois à compter de la mise en demeure qui lui a été adressée, « *tout intéressé* » - et par conséquent le commissaire - peut demander au président du tribunal de commerce, statuant en référé, de désigner un mandataire chargé d'accomplir la formalité.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-42 S**

### Désignation irrégulière – sanction

Selon l'article L. 820-3-1, alors applicable, devenu l'article L. 821-5 du code de commerce, sont nulles les délibérations de l'assemblée générale ordinaire ou de l'organe exerçant une fonction analogue, prises à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes ou sur le rapport de commissaires nommés ou demeurés en fonction contrairement aux dispositions du Titre II du Code de commerce ou à d'autres dispositions applicables à la personne ou à l'entité en cause. La formule « *défaut de désignation régulière* » englobe l'absence de désignation d'un commissaire aux comptes et la désignation irrégulière de celui-ci.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-42 S**

### Absence d'observation formulée par l'entité auditée et le H3C sur l'irrégularité de la désignation du commissaire aux comptes – possibilité de régulariser les délibérations de l'assemblée générale – respect par le commissaire aux comptes de ses obligations professionnelles (non)

L'absence d'observation formulée par l'entité auditée, comme par le H3C, ou encore le fait que la nullité des délibérations soit susceptible d'être régularisée si elle était

invoquée, ne sont pas de nature à exonérer le commissaire aux comptes de ses obligations professionnelles.

### **H2A, 22 janvier 2026, CS 2025-01**

#### **Nomination d'un commissaire aux comptes suppléant – entrée en vigueur de la loi n°2016-1691 du 9 décembre 2016 – principe d'application de la loi nouvelle plus douce (non)**

Depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016, la nomination d'un commissaire aux comptes suppléant n'est plus obligatoire lorsque le commissaire aux comptes titulaire est une personne morale. Pour autant, il n'y a pas lieu de mettre en œuvre le principe de rétroactivité de la loi répressive plus douce, dès lors que les dispositions relatives à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes suppléant sont dépourvues de visée immédiatement répressive, de sorte qu'il importe peu, pour l'appréciation des fautes disciplinaires commises par un commissaire aux comptes, en tant que suppléant, qu'il ait été nommé en cette qualité conformément à une disposition légale qui n'est plus en vigueur au jour de la poursuite.

### **H3C, 26 octobre 2023, FR 2023-08 S**

#### **Impossibilité de désigner comme commissaire aux comptes signataire d'un mandat l'associé de la société d'un commissaire aux comptes titulaire de ce mandat**

Il résulte de la combinaison de l'article L. 822-9 du code de commerce et de la norme d'exercice professionnelle 700 paragraphe 8 que le commissaire aux comptes, personne physique, titulaire d'un mandat, doit signer le rapport sur les comptes annuels, sans pouvoir désigner un associé de la société de commissariat aux comptes à laquelle il appartient par ailleurs comme commissaire aux comptes signataire du mandat.

### **H2A, 22 janvier 2026, CS 2025-01**

#### ***1.3.2. Temps consacré à la mission de certification des comptes***

#### **Causes d'exonération de l'obligation de consacrer un nombre d'heures de travail conforme au barème réglementaire – difficultés professionnelles et absence d'interlocuteur au sein de l'entité auditée (non)**

Les difficultés rencontrées dans la gestion de son cabinet et l'absence du responsable légal de l'entité auditée qui se trouvait le plus souvent à l'étranger ne sont pas de nature à exonérer le commissaire aux comptes de son obligation de consacrer à sa mission de certification des comptes un nombre d'heures de travail conforme aux barèmes fixés par les dispositions des articles R. 823-12 du code de commerce, dans

sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, et R. 823-14 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n°2016-1026 du 26 juillet 2016.

**[H2A, 21 février 2026, CS 2024-26](#)**

### ***1.3.3. Démission du commissaire aux comptes***

#### **Interdiction de démission sans motif légitime (portée du principe)**

Si l'interdiction faite à l'entité contrôlée de révoquer sans motif légitime le mandat de son commissaire aux comptes constitue une protection de celui-ci contre les pressions qu'il pourrait subir, son indépendance ne serait toutefois pas pleinement garantie, notamment aux yeux des tiers, si sa démission n'était pas elle-même subordonnée à l'existence d'un tel motif. Seul l'encadrement des conditions de la démission du commissaire aux comptes permet d'assurer qu'une telle démission ne procède pas, en réalité, de la volonté de l'entité contrôlée. Ainsi, contrairement à ce que soutiennent les personnes poursuivies, la durée légale du mandat de certification des comptes instaurée par l'article L. 823-3, alinéa 1, du code de commerce, dans sa version en vigueur du 17 juin 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, repris en substance à l'article L. 821-44 du code de commerce, ne constitue pas une prérogative édictée au seul profit du commissaire aux comptes mais une obligation qui s'impose à lui, comme à l'entité qu'il contrôle. Il s'en déduit que c'est dans le respect des objectifs poursuivis par l'article L. 823-3, alinéa 1<sup>er</sup>, du code de commerce, et pour leur seule mise en œuvre que l'article 19, devenu 28, du code de déontologie, lui-même institué en application de l'article L. 822-16 du code de commerce, prescrit au commissaire aux comptes d'exercer sa mission jusqu'à son terme et ne lui permet de démissionner que pour les seuls motifs que ce texte énumère.

**[H3C, 26 octobre 2023, FR 2023-08 S](#)**

Voir aussi **[H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-18 S](#)**

#### **Interdiction de démissionner sans motif légitime – application au commissaire aux comptes suppléant (oui)**

Les dispositions des articles L. 823-3, alinéa 1<sup>er</sup>, du code de commerce et 19, devenu 28, du code de déontologie, qui imposent au commissaire aux comptes d'exercer sa mission jusqu'au terme de son mandat et ne lui permet de démissionner que pour un motif légitime, s'appliquent tant au titulaire du mandat qu'à son suppléant, dès lors, notamment, que l'indépendance envers l'entité contrôlée, que ces dispositions tendent à préserver, doit être garantie en la personne du second comme en la personne du premier qu'il peut être appelé de remplacer dans les cas prévus par l'article L. 823-1 du code de commerce.

**[H3C, 26 octobre 2023, FR 2023-08 S](#)**

### Motifs légitimes de démission – article 28 du code de déontologie des commissaires aux comptes – conformité au principe de légalité (oui)

Si la combinaison des articles L. 821-1, I, et L. 823-3, alinéa I, et 19, devenu 28, du code de déontologie, laisse une marge d'appréciation aux autorités de poursuite et de jugement pour apprécier l'existence, ou non, d'un motif légitime ayant justifié la démission d'un commissaire aux comptes d'un mandat de certification des comptes et, en conséquence, pour caractériser un manquement aux prescriptions des deux derniers de ces textes constitutif d'une faute disciplinaire au sens du premier d'entre eux, il n'en résulte pas, pour autant, une incertitude telle que les commissaires aux comptes pourraient se méprendre sur les conditions à respecter pour ne pas s'exposer à une sanction disciplinaire à l'occasion d'une démission.

**H3C, 26 octobre 2023, FR 2023-08 S**

### Difficultés irrémédiables (définition)

Il résulte de l'article 28 du code de déontologie que la démission d'un commissaire aux comptes intervient pour des motifs légitimes lorsqu'il rencontre des difficultés dans l'accomplissement de la mission, auxquelles il n'est pas possible de remédier. Il appartient, dès lors, au commissaire aux comptes démissionnaire de rapporter la preuve de difficultés irrémédiables rencontrées dans l'accomplissement de sa mission. Par « *difficultés irrémédiables* », il convient d'entendre des difficultés qui ont pour effet de rendre impossible la mission du commissaire aux comptes et ce, de manière irréversible.

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-02**  
**H2A, 21 février 2025, FR 2023-38 S**

### Information de la H2A – obligation de mentionner le motif de la démission

Le commissaire aux comptes a démissionné de ses fonctions de l'entité auditée sans avoir indiqué au H3C le moindre motif de sa démission, la simple référence au c) de l'article 28 du code de déontologie ne pouvant être regardée comme le motif permettant au régulateur des commissaires aux comptes de contrôler la légitimité de la démission.

**H2A, 4 avril 2025, FR 2023-36 S**

### Avis du H3C – valeur contraignante (non) – atteinte à l'impartialité de la formation restreinte (non)

L'existence d'un avis, aux termes duquel le Haut conseil a estimé qu'en choisissant de devenir l'expert-comptable de la société dont il certifiait les comptes, le commissaire

aux comptes dont la situation lui était alors soumise avait pris une décision dont il savait qu'elle le placerait en contravention avec les dispositions légales et réglementaires s'il demeurait en fonction, qui ne lie pas la formation restreinte, n'apparaît pas de nature à mettre en cause son impartialité, ni celle de ses membres, dans l'appréciation de la légitimité du motif qu'invoque le commissaire aux comptes pour justifier les démissions des mandats en cause.

**H3C, 6 juillet 2023, FR 2023-14 S**

#### Documentation de la justification de la démission

Il résulte du I de l'article 19 du code de déontologie que le commissaire aux comptes, lorsqu'il démissionne, doit joindre à son dossier les éléments qui justifient sa démission. Si le dossier d'audit du commissaire aux comptes porte mention de ce qu'il a été demandé des pièces qui n'auraient pas été transmises, aucune justification de ces demandes n'est produite, de sorte qu'il sera retenu que ce dossier ne comporte pas d'éléments suffisants justifiant sa démission.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-38 S**

#### Analyse du préjudice pour l'entité – documentation (oui)

Il résulte du 4° du II de l'article 19 du code de déontologie que le commissaire aux comptes ne peut démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour l'entité concernée et qu'il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-38 S**

#### Documentation de la justification de la démission – régime antérieur au décret n° 2017-540 du 12 avril 2017

Il ne peut être reproché au commissaire aux comptes d'avoir méconnu les dispositions de l'article 19 du code de déontologie, dans sa version alors applicable, pour être dans l'incapacité de justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation ayant conduit à cette démission. En effet, dans sa rédaction antérieure à celle issue du décret n° 2017-540 du 12 avril 2017, cet article n'imposait au commissaire aux comptes démissionnaire de pouvoir justifier d'une telle analyse que dans l'hypothèse où sa démission était intervenue dans des conditions génératrices de préjudice pour l'entité concernée.

**H3C, 7 janvier 2026, 2022-09 S**

Incompatibilité résultant des agissements du dirigeant de la société de commissariat aux comptes : acceptation par le commissaire aux comptes d'une mission d'expert-comptable pour la même entité ou une filiale – motif légitime (non)

La société de commissariat aux comptes ne peut légitimement invoquer une situation d'incompatibilité pour justifier sa démission, dès lors que cette incompatibilité résultait précisément des agissements de son propre dirigeant et associé, également dirigeant et associé de la société qui avait accepté la mission d'expertise-comptable confiée par l'entité auditée en connaissance de l'incompatibilité qui en résulterait.

**H3C, 7 janvier 2023, FR 2022-09 S**

Voir aussi **H3C, 12 octobre 2023, FR 2023-15 S**

La société de commissariat aux comptes ne peut légitimement invoquer une situation présentant un risque d'auto-révision pour justifier la démission de ses mandats, dès lors que cette situation résultait précisément des agissements de sa filiale et de leur dirigeant et associé commun, qui avaient accepté la mission d'expertise comptable proposée par le dirigeant de l'entité en connaissance de l'incompatibilité qui en découlerait.

**H3C, 6 juillet 2023, FR 2023-14 S**

Incompatibilité résultant des choix du commissaire aux comptes – motif légitime (non)

L'incompatibilité entre le mandat de certification des comptes de l'entité et les missions de présentation des comptes de sa filiale ne résultait que du propre choix du commissaire aux comptes d'accepter cette mission de présentation des comptes, en connaissance de l'incompatibilité qui en découlerait, ce à quoi rien ne le contraignait. Par conséquent, le commissaire aux comptes, qui ne se prévaut d'aucun autre motif susceptible de justifier sa démission, a manqué aux dispositions des articles L. 823-9, alinéa 1<sup>er</sup>, du code de commerce et 28 du code de déontologie, et donc commis une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans leur version alors applicable, en démissionnant sans motif légitime de son mandat de commissaire aux comptes de l'entité.

**H3C, 14 septembre 2023, FR 2023-06 S**

La situation d'incompatibilité dont le commissaire aux comptes se prévaut comme constituant un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession ne résultait que de son propre choix de nouer, en tant que dirigeant et associé d'une société d'expertise-comptable, une relation d'affaires avec les dirigeants et associés du groupe auquel appartenait l'entité auditée puis d'accepter, au nom de

la société d'expertise-comptable, la mission d'expertise-comptable proposée par ceux-ci, en connaissance de l'incompatibilité qui en découlerait.

[H3C, 14 septembre 2023, FR 2023-13 S](#)

Voir aussi [H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-18 S](#)

### 1.3.4. *Obligations de rotation du commissaire aux comptes*

#### Rotation des signataires (principe)

Pour la mission de certification des comptes, les articles L. 822-14 1 et L. 822-9, alinéa 1<sup>er</sup>, devenus les articles L. 821-34, alinéa 1<sup>er</sup>, et L. 821-25 du code de commerce, interdisent aux commissaires aux comptes personnes physiques exerçant à titre individuel et, dans les sociétés de commissaires aux comptes, aux commissaires aux comptes personnes physiques associés, actionnaires ou dirigeants de cette société qui signent le rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes, de certifier pendant plus de six exercices consécutifs, dans la limite de sept années, les comptes des EIP. Ils peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes de ces entités à l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date de clôture du sixième exercice qu'ils ont certifié.

[H2A, 22 janvier 2026, CS 2025-01](#)

Il résulte des dispositions combinées des articles L. 822-14 I et L. 822-9, alinéa 1<sup>er</sup>, devenus les articles L. 821-34, alinéa 1<sup>er</sup>, et L. 821-25 du code de commerce, et de l'article 53, 3<sup>ème</sup> alinéa, de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative aux commissaires aux comptes, qu'à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2016, le commissaire aux comptes, personne physique, titulaire d'un mandat portant sur une EIP ne peut exercer son mandat pendant plus de six années.

[H2A, 22 janvier 2026, CS 2025-01](#)

#### Compatibilité avec le droit de l'Union (oui)

Les dispositions du I de l'article L. 822-14 du code de commerce sont compatibles avec les alinéas 1 et 2 de l'article 17 §7, du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 disposent que : « *les associés d'audit principaux chargés de la réalisation du contrôle légal des comptes cessent de participer au contrôle légal des comptes de l'entité sept ans au plus tard compter de la date de leur désignation. Ils ne peuvent participer nouveau au contrôle légal des comptes de l'entité contrôlée avant l'expiration d'un délai de trois ans après cette cessation. Par dérogation, les États membres peuvent exiger que les associés d'audit principaux chargés de la réalisation du contrôle légal des comptes cessent de participer au contrôle légal des comptes de l'entité contrôlée plus tôt que sept ans à compter de la date de leur désignation respective* »

et avec le droit de l'Union, dont l'objectif poursuivi est de préserver l'indépendance et l'impartialité du commissaire aux comptes.

**[H2A, 22 janvier 2026, CS 2025-01](#)**

## 1.4. Obligation de se soumettre aux contrôles et enquêtes (l'entrave)

### 1.4.1. Entrave aux contrôles

#### Finalité des contrôles

Les contrôles périodiques de l'activité des commissaires aux comptes sont nécessaires pour s'assurer de la qualité de l'audit et de l'indépendance de l'auditeur, lesquelles garantissent la confiance des actionnaires et des partenaires économiques dans les comptes et l'information financière publiés par les entités auditées.

**[H2A, 3 juillet 2024, FR 2023-32 S](#)**

**[H2A, 26 juin 2024, FR 2023-17 S](#)**

#### Obligation de répondre aux demandes de renseignement des contrôleurs (oui)

Les dispositions légales et réglementaires font obligation au commissaire aux comptes titulaire et signataire du mandat de répondre au contrôleur à toute demande de renseignement de sa part.

**[H2A, 20 novembre 2025, CS 2024-11](#)**

En ne répondant pas aux demandes qui lui ont été adressées par les personnes en charge du contrôle périodique de leur activité de commissaire aux comptes, prévu par l'article L. 821-9, alinéa 2, du code de commerce, le commissaire aux comptes a méconnu l'obligation à laquelle il était tenu en application des articles L. 821-12 et R. 821-72 de ce code alors applicables de fournir les renseignements et documents nécessaires à ce contrôle et a, en conséquence, empêché la réalisation de celui-ci.

**[H2A, 21 mars 2025, CS 2024-13](#)**

**[H2A, 26 juin 2024, FR 2023-17 S](#)**

#### Pouvoirs des contrôleurs – communication des documents nécessaires à la vérification de l'absence de conflit d'intérêts (oui)

Le commissaire aux comptes ne peut refuser de communiquer des documents qu'il estime « *sans lien* » avec ses activités de commissariat aux comptes dès lors que les

contrôleurs peuvent, en application de l'article L. 821-12 du code de commerce, non seulement solliciter la production de documents concernant la mission de certification des comptes mais également toute prestation fournie par lui aux personnes ou entités dont il certifie les comptes, ce qui justifie que les contrôleurs puissent exiger la liste des clients de l'ensemble des sociétés dirigées ou détenues par le commissaire aux comptes afin de vérifier, notamment, l'absence de conflit d'intérêts.

**H2A, 20 novembre 2025, CS 2024-11**

#### Opposabilité du secret professionnel aux contrôleurs (non)

L'article R. 821-72 du code de commerce devenu l'article R. 820-46 du même code, autorise les contrôleurs à exiger toutes explications sur les dossiers et documents établis en application de l'article R. 823-10, sur les conditions d'exécution par le commissaire aux comptes de sa mission au sein des personnes et entités contrôlées, et sur l'organisation et l'activité globale de la structure d'exercice professionnel, du réseau auquel elle appartient et des personnes ou groupements qui lui sont liés. Ainsi, le commissaire aux comptes ne pouvait, pour refuser de transmettre des documents et informations nécessaires à la vérification du respect des règles déontologiques relatives à l'indépendance et à l'impartialité, opposer le secret professionnel, les demandes des contrôleurs visant à vérifier l'absence de conflit d'intérêts et le respect de l'obligation d'indépendance qui s'impose à lui vis-à-vis des entités contrôlées.

**H2A, 20 novembre 2025, CS 2024-11**

#### **1.4.2. Entrave à l'enquête**

##### Commissaire aux comptes susceptible d'être poursuivi – personne physique/associé

Un commissaire aux comptes peut à la fois faire l'objet, d'une part, en tant que personne physique titulaire du mandat relatif au contrôle des comptes d'une société, de poursuites au titre d'un manquement aux conditions légales d'exercice de sa profession en vertu du 1° du I de l'article L. 824-1 et, d'autre part, en tant qu'associé d'une société de commissariat aux comptes, de poursuites au titre d'une entrave à une enquête du Haut conseil du commissariat aux comptes en vertu du 3° du II de ce même article [dans sa version issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 alors applicable].

**CE, 24 juillet 2025, n°471654**

La circonstance, invoquée par le commissaire aux comptes, que la demande de communication des dossiers d'audit avait été adressée par le rapporteur général à sa société de commissariat aux comptes et non à lui personnellement ne faisait pas obstacle, dès lors que le commissaire aux comptes avait la qualité de représentant

légal de la société, à ce qu'un manquement tiré de l'entrave à l'enquête soit retenu à l'encontre de celui-ci.

**[CE, 24 juillet 2025, n°471654](#)**

**[Défaut de communication des dossiers archivés aux enquêteurs – manquement aux conditions légales d'exercice](#)**

Le défaut de communication de documents demandés par les enquêteurs dans le cadre d'une enquête du Haut conseil du commissariat aux comptes doit être regardé comme un manquement d'un commissaire aux comptes aux conditions légales d'exercice de la profession.

**[CE, 24 juillet 2025, n°471654](#)**

**[Grief d'obstacle : non transmission des renseignements demandés aux enquêteurs, obligation de déférer aux convocations \(oui\)](#)**

Le commissaire aux comptes n'a pas transmis à l'enquêteur les renseignements demandés et ne s'est pas présenté à son audition. Le grief d'obstacle à l'enquête est ainsi caractérisé.

**[H2A, 24 février 2026, CS 2025-13](#)**

## 2. Les obligations déontologiques

### 2.1. Indépendance et impartialité

#### 2.1.1. *Exercice d'une activité commerciale (fondement légal)*

**[Activités commerciales \(définitions\)](#)**

L'exercice d'une activité commerciale, au sens de l'article L. 822-1 devenu l'article L. 821-27 du code de commerce, s'entend comme la réalisation, directe ou par personne interposée, d'actes de commerce tels que définis aux articles L. 110-1 et L. 110-2 du code de commerce. La personne interposée, au sens de ces dispositions, peut être soit une personne physique qui agit sous l'influence et au bénéfice du commissaire aux comptes, soit une personne morale ou un groupement dont le commissaire aux comptes maîtrise les décisions, que ce soit en vertu de l'exercice de droits de vote ou d'un mandat social tel que, à titre d'exemple, la gérance majoritaire d'une société à responsabilité limitée. Il résulte, d'une part, de la combinaison des articles L. 121-1 et L. 110-1 du code de commerce qu'un commerçant est celui qui exerce les actes de commerce énumérés au second de ces articles et en fait sa profession habituelle, de sorte que la qualité d'associé, même majoritaire, n'emporte pas par elle-même la

qualification de commerçant non plus que la réalisation d'actes de commerce, d'autre part, des articles L. 223-1 et L. 227-1 du même code, qui régissent respectivement la SAS et la SARL, qu'ils ne confèrent pas la qualité de commerçant à l'associé du seul fait de sa participation, même s'il détient la majorité des droits de vote ou du capital. De plus, par application de l'article L. 121-3 du code de commerce, le conjoint d'un commerçant n'est réputé lui-même commerçant que s'il exerce une activité commerciale distincte de celle de son conjoint.

**[H2A, 11 septembre 2025, FR 2023-24 S](#)**

### Qualité de commerçant

L'associé qui intervient dans la gestion ou le contrôle effectif de la société ou qui réalise des opérations assimilables à des actes de commerce peut se voir qualifier de commerçant.

**[H2A, 11 septembre 2025, FR 2023-24 S](#)**

### Activités commerciales (critères – détention de parts de capital social)

En l'absence de démonstration du caractère habituel de la réalisation d'actes de commerce en son nom propre ou en tant que dirigeant de fait, la détention majoritaire par le commissaire aux comptes du capital de sociétés commerciales ne permet pas à elle seule de regarder ce dernier comme exerçant une activité commerciale, étant précisé que pour l'une d'elles, aucun élément de la procédure n'impute le moindre acte d'animation ou de commerce au commissaire aux comptes.

**[H2A, 11 septembre 2025, FR 2023-24 S](#)**

### Activités commerciales (critères – volume d'activité)

Même si le commissaire aux comptes soutient que cette activité est marginale, il est constant qu'il était le seul gérant et l'associé, direct ou indirect, majoritaire, de la société qui exerçait une activité commerciale de vente d'articles de maroquinerie, ce dont il résulte que celui-ci a exercé, par l'intermédiaire de cette société, une activité commerciale au sens de l'article L. 822-1 devenu l'article L. 821-27 du code de commerce.

**[H2A, 11 septembre 2025, FR 2023-24 S](#)**

### Compatibilité avec le droit de l'Union de l'interdiction faite aux commissaires aux comptes d'exercer une activité commerciale (non)

D'une part, les seules restrictions admises tant par la directive 2006/43 du 17 mai 2006 que par le règlement n° 537/2014 du 16 avril 2014 tiennent à la garantie, pour les

commissaires aux comptes, de leur indépendance et de leur impartialité au regard de l'entité auditée, alors que la législation nationale ne distingue pas selon que l'activité commerciale prohibée concerne l'entité auditée ou non. D'autre part, l'article R. 822-33 devenu l'article R. 821-82 du code de commerce et le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes comportent des dispositions ayant précisément pour objet de garantir que la structure d'exercice professionnel assure l'indépendance et l'impartialité des commissaires aux comptes et que ces derniers soient effectivement indépendants et impartiaux vis-à-vis de l'entité auditée. Il est déduit de l'ensemble de ces éléments que la législation interne impose une interdiction d'exercer disproportionnée et allant au-delà de l'objectif poursuivi, qui vise à préserver l'indépendance et l'impartialité du commissaire aux comptes.

**[H2A, 11 septembre 2025, FR 2023-24 S](#)**

**[H2A, 11 septembre 2025, FR 2023-07 S](#)**

#### **[Champ de l'interdiction d'exercer une activité commerciale – commissaire aux comptes suppléant \(oui\)](#)**

Le statut de commissaire aux comptes s'applique à toute personne physique ou morale inscrite sur la liste des commissaires aux comptes prévue à l'article L. 822-1 du code de commerce, dans sa version issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, qu'elle soit titulaire ou non d'un mandat ou qu'elle ait été nommée en qualité de commissaire aux comptes titulaire ou de commissaire aux comptes suppléant. L'article L. 822-10, dans sa version applicable du 2 août 2003 au 24 mai 2019, ne distingue pas, en effet, selon que les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées en tant que titulaire ou suppléant.

**[H3C, 9 avril 2021, FR 2020-01 S](#)**

### ***2.1.2. Conflit d'intérêts***

#### **[Indépendance \(critères\)](#)**

Chaque commissaire aux comptes est tenu de mettre en œuvre ses missions dans le respect de son obligation d'indépendance vis-à-vis de la personne ou de l'entité à laquelle il fournit une mission ou prestation et de s'assurer qu'il exerce ses missions de manière impartiale et indépendante. Il lui appartient notamment, à ce titre, de porter une appréciation sur les missions qu'il accepte et la manière dont il les met en œuvre afin d'éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission et de prendre les mesures de sauvegarde appropriées.

**[CE, 12 mai 2025, n°476302](#)**

Le fait que le commissaire aux comptes soutient avoir exercé sa mission en toute indépendance est sans conséquence sur l'existence du manquement examiné puisque tant l'apparence d'indépendance que le risque de défaut d'indépendance sont visés par le code de déontologie. En ce sens, la mission du commissaire aux comptes doit contribuer à assurer la confiance du marché, lequel doit ne pas pouvoir douter de la probité de l'auditeur.

**[H2A, 2 mai 2025, FR 2023-49 S](#)**

**[H2A, 3 septembre 2025, FR 2023-28 S](#)**

Le commissaire aux comptes ne peut utilement soutenir qu'il aurait, en réalité, exercé sa mission en toute indépendance à l'égard de l'expert-comptable dont il était associé, une telle affirmation, au demeurant indémontrable, étant inopérante s'agissant de l'atteinte portée en apparence à l'indépendance qui était exigée de sa part.

**[H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S](#)**

L'indépendance exigée du commissaire aux comptes aux termes de l'article L. 822-10 du code de commerce et de l'article 5 du code de déontologie, dans ses versions successives et alors applicables, ne s'apprécie qu'à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes, il résulte des articles 5 et 6 du code de déontologie que le commissaire aux comptes doit veiller à ne pas se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission, en particulier dans une situation de conflit d'intérêts résultant de liens qu'il entretiendrait avec une personne ayant réalisé une mission ou une prestation sur le résultat de laquelle il serait conduit à se prononcer ou à porter une appréciation.

**[H3C, 27 juillet 2023, FR 2023-12 S](#)**

**[H2A, 17 décembre 2025, CS 2024-18](#)**

Voir aussi **[H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S](#)**

Si l'indépendance exigée du commissaire aux comptes aux termes de l'article L. 822-10 du code de commerce, dans sa version applicable du 24 mai 2019 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, et de l'article 5 du code de déontologie ne s'apprécie qu'à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes, il résulte cependant de l'article 5 du code de déontologie, lui-même institué en application de l'article L. 822-16 du code de commerce, dans sa version applicable du 17 juin 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, éclairé par l'article 4 du même code, que le commissaire aux comptes doit veiller à ne pas se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission, en particulier dans une situation de conflit d'intérêts résultant d'une relation d'affaires qu'il entretiendrait avec des sociétés

appartenant au même groupe que l'entité contrôlée ainsi qu'avec les dirigeants de ce groupe.

[H3C, 14 septembre 2023, FR 2023-13 S](#)

[H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-16 S](#)

Voir aussi [H3C, 12 octobre 2023, FR 2023-15 S](#)

Il résulte des articles 4 et 5 du code de déontologie, destinés à garantir l'impartialité du commissaire aux comptes et l'absence de conflit d'intérêts, que le commissaire aux comptes évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité et doit veiller à ne pas se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission.

[H2A, 11 avril 2025, CS 2024-01](#)

Il résulte des dispositions des articles L. 822-10 du code de commerce, dans sa version applicable du 24 mai 2019 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, et 5 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, dans sa rédaction issue du décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, que le commissaire aux comptes ne peut exercer aucune activité de nature à porter atteinte à son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes et qu'il doit éviter de se placer dans une situation susceptible de compromettre, non seulement son impartialité, d'une manière générale, mais également, et tout particulièrement, son indépendance à l'égard de cette personne ou de cette entité.

[H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-18 S](#)

L'article L. 822-10 du code de commerce, dans sa version applicable du 24 mai 2019 au 1<sup>er</sup> janvier 2024 pose un principe général d'indépendance du commissaire aux comptes, laquelle présente, non seulement, un impact interne, en ce qu'elle vise à garantir à l'entité contrôlée la fiabilité du contrôle effectué par le contrôleur légal des comptes en charge de celui-ci, mais également un aspect externe, en ce qu'elle vise à préserver la confiance des tiers, tels que les créanciers et les investisseurs, dans la fiabilité de ce contrôle. Les contrôles légaux des comptes doivent donc non seulement être fiables mais également être perçus comme tels par des tiers. La nécessité de paraître indépendant a pour conséquence l'interdiction pour le commissaire aux comptes de se trouver dans une situation de conflit d'intérêt. Il doit en toute circonstance éviter qu'un intérêt privé vienne, directement ou indirectement, influencer ou paraître influencer l'exercice indépendant, impartial et objectif de ses fonctions.

[H2A, 8 janvier 2025, FR 2023-22 S](#)

L'obligation d'impartialité à laquelle est tenu le commissaire aux comptes revêt une double dimension. Quand la deuxième phrase de l'article 4 du code de déontologie des commissaires aux comptes impose à celui-ci de fonder ses conclusions et ses jugements relatifs à la certification des comptes sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, la dernière phrase l'oblige à veiller, lorsqu'il agit en dehors du cadre de la mission légale, à ne pas se placer dans une situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité.

### **H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

L'article L. 822-10 du code de commerce, dans sa version applicable du 24 mai 2019 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, pose un principe général d'indépendance du commissaire aux comptes, laquelle présente non seulement un aspect interne, en ce qu'elle vise à garantir à l'entité contrôlée la fiabilité du contrôle effectué par le contrôleur légal des comptes en charge de celui-ci, mais également un aspect externe, en ce qu'elle vise à préserver la confiance des tiers, tels que les créanciers et les investisseurs, dans la fiabilité de ce contrôle. Les contrôles légaux des comptes doivent donc non seulement être fiables, mais également être perçus comme tels par les tiers.

### **H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S**

#### **Application des exigences d'indépendance et d'impartialité au commissaire aux comptes suppléant (oui)**

Bien qu'il n'ait exercé, en définitive, aucune mission effective de certification des comptes de l'entité, il n'en demeure pas moins que le commissaire aux comptes suppléant était soumis aux exigences d'indépendance et d'impartialité imposées par l'article L. 822-10 du code de commerce, dans sa version applicable du 24 mai 2019 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, et l'article 5 du code de déontologie, de sorte que ses fonctions de commissaire aux comptes, ne serait-ce que suppléant, de l'entité étaient incompatibles avec celles d'expert-comptable de cette société et des sociétés qui lui sont liées.

### **H3C, 12 octobre 2023, FR 2023-15 S**

#### **Prévisibilité de l'incrimination (oui)**

Un commissaire aux comptes, compte tenu de sa qualification, de sa formation et de son mode de nomination, ne saurait arguer de l'absence de prévisibilité d'une incrimination ayant pour objet de réprimer une atteinte à son indépendance et ce, d'autant moins, que la notion d'indépendance est au cœur de l'exercice de sa fonction.

### **H2A, 8 janvier 2025, FR 2023-22 S**

### Conformité au principe de légalité des délits et des peines (oui)

Les articles L. 822-10 du code de commerce, dans sa version applicable du 24 mai 2019 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, et 5 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, ne contreviennent pas au principe de légalité des délits et des peines consacré par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, dans la mesure où, bien qu'ils laissent une marge d'appréciation importante aux autorités de poursuite et de jugement, elles leur imposent néanmoins de caractériser l'existence d'une atteinte à l'indépendance et d'en apprécier les effets, en réalité ou en apparence, sur l'objectivité du commissaire aux comptes et sur le risque que ses conclusions soient orientées par un parti pris, un conflit d'intérêts ou influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels.

**H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-18 S**

### Incompatibilité - consultations juridiques (oui)

Tant le code de déontologie applicable au moment des faits que celui adopté par le décret du 21 mars 2020, interdisent aux commissaires aux comptes de donner des consultations juridiques qui ne relèvent pas de leur activité principale.

**CE, 18 décembre 2023, n°451866**

### Incompatibilité – fournitures de prestations de conseil (non)

Avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019, le commissaire aux comptes d'une personne ou d'une entité n'étant pas une entité d'intérêt public ne pouvait lui fournir, quelles que soient les circonstances, une prestation de conseil ne relevant pas des diligences directement liées à sa mission de certification des comptes, et notamment une prestation de conseil en matière juridique, financière ou fiscale. Depuis l'entrée en vigueur de cette loi et du décret du 21 mars 2020, la fourniture d'une telle prestation n'est plus interdite, sous réserve qu'elle ne relève pas du monopole d'une autre profession et qu'elle ne méconnaisse pas la réglementation relative aux consultations juridiques et à la rédaction d'actes, et à la condition que le commissaire aux comptes ait mis en œuvre les mesures de sauvegarde permettant, le cas échéant, d'écartier tout risque que son indépendance soit affectée par l'acceptation et la réalisation de ladite prestation. En application du principe de la rétroactivité de la loi répressive plus douce, il ne peut donc plus être reproché à un commissaire aux comptes, sur le fondement de l'article 10, ancien, du code de déontologie, la seule fourniture d'une prestation visée par cet article à une entité dont

il certifiait les comptes, ce comportement ne constituant plus, en lui-même, une faute disciplinaire.

**[H3C, 9 février 2023, FR 2022-07 S](#)**

Voir aussi **[H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-18 S](#)**

La rédaction d'actes, qui était expressément interdite par l'article 10 du code de déontologie à la date des faits, est toujours interdite à un commissaire aux comptes lorsqu'elle ne relève pas de son activité principale, que celle-ci soit donnée au bénéfice de l'entité dont il certifie les comptes ou de la personne qui la contrôle. La rédaction des statuts et les travaux de secrétariat juridique pour le compte des entités auditées, qui ne relevaient pas de l'activité principale du commissaire aux comptes, étaient protégés par le monopole des avocats.

**[H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-03 S](#)**

#### **[Condition à la fourniture de prestations de conseil : mesures de sauvegarde](#)**

Il résulte des dispositions des articles L. 820-1-1 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et à la transformation des entreprises, reprise aux articles L. 821-2 et L. 821-3 du code de commerce, et 31-3 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990, tel que modifié par l'article 26 de la loi du 22 mai 2019, que le commissaire aux comptes peut, soit à titre individuel, soit dans le cadre d'une société pluri-professionnelle d'exercice, fournir des services ou des attestations qui ne relèvent pas de sa mission légale, à condition de respecter la réglementation. La mise en œuvre de ces dispositions suppose ainsi que soient respectés les articles 4 et 5 du code de déontologie des commissaires aux comptes qui, quelle que soit la version applicable des dispositions précitées, n'autorisent pas les commissaires aux comptes à certifier les comptes d'entités dont l'expertise comptable est assurée par une société avec laquelle ils ont, indirectement, des moyens financiers et des dirigeants communs, au risque sinon de se placer dans des situations de conflit d'intérêts ou d'autorévision. Ainsi, les fournitures de services ou d'attestations visées par la loi du 22 mai 2019 ne doivent pas placer un commissaire aux comptes dans une situation portant atteinte à son indépendance, notamment s'il n'a pas pris les mesures de sauvegarde permettant d'écarter tout risque que son indépendance soit affectée par l'acceptation de la réalisation de ladite prestation.

**[H2A, 22 janvier 2026, CS 2024-25](#)**

La fourniture d'une prestation de conseil est susceptible d'avoir placé le commissaire aux comptes dans une situation portant atteinte à son indépendance. Dans ce cas, il peut lui être reproché de s'être placé dans cette situation sans avoir pris les mesures de sauvegarde permettant d'écarter tout risque que son indépendance soit affectée par l'acceptation et la réalisation de ladite prestation, et ce en méconnaissance des

dispositions des articles L. 822-10, 1°, du code de commerce, dans sa version applicable du 24 mai 2019 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, et 5, 6, 11 et 12, anciens, du code de déontologie, ce comportement constituant toujours une faute disciplinaire en application des dispositions du premier de ces textes, demeuré inchangé, et des dispositions des articles L. 822-11, III, du code de commerce et 5 et 19 du code de déontologie, dans leur rédaction alors en vigueur. La caractérisation d'une telle faute impose toutefois d'établir, non pas que la prestation fournie relevait des dispositions de l'article 10, ancien, du code de déontologie, mais qu'en fournissant cette prestation, le commissaire aux comptes s'est placé dans une situation portant atteinte à son indépendance sans qu'il n'ait pris aucune mesure permettant de l'éviter.

**H3C, 9 février 2023, FR 2022-07 S**

Il résulte de la rédaction de l'article L. 822-11, III, issue de la loi PACTE, que, lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risques, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau qui permette l'acceptation ou la poursuite de la mission. A défaut de pouvoir mettre en place de telles mesures, le commissaire aux comptes ne peut accepter ou poursuivre la mission de certification des comptes.

**H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S**

**Mesures de sauvegarde – réalisation de la mission d'audit des comptes sans en référer à l'expert-comptable (non)**

Il résulte du mécanisme de partage de revenus mis en place dans les SEP créées entre les sociétés de conseil en organisation et gestion d'entreprise, de commissariat aux comptes et d'expertise comptable que ces sociétés étaient financièrement liées, disposaient d'une direction *in fine* identique, d'un intérêt économique commun et d'une clientèle commune, ce dont il se déduit qu'aurait dû, à tout le moins, être conduite une analyse « *risques sauvegarde* » des prestations des autres sociétés. La mesure de sauvegarde mise en œuvre par le commissaire aux comptes signataire ne peut être retenue comme suffisante dans la mesure où, comme il le soutient mais sans en justifier, le fait d'avoir réalisé son audit des comptes en se rapprochant directement de l'entité auditée sans en référer à l'expert-comptable n'est pas de nature à apporter le degré de confiance attendu et s'analyse comme le contournement d'une situation qu'il savait irrégulière.

**H2A, 22 janvier 2026, CS 2024-25**

### Fourniture de prestations de conseil – application du principe de rétroactivité de la loi nouvelle plus douce (oui)

Il résulte de l'article L. 822-11, II, du code de commerce, dans sa version applicable du 9 septembre 2005 au 17 juin 2016, de l'article 10 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes de l'époque, de l'article L. 822-11 du code de commerce, dans sa version issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 juin 2016, de l'article 10 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, dans sa version issue du décret n° 2017-540 du 12 avril 2017, et enfin, de la loi PACTE n° 2019-486, entrée en vigueur le 23 mai 2019, qui a modifié l'article L. 822-11 du code de commerce, qu'il a toujours été interdit à un commissaire aux comptes de se placer dans une situation de risque d'auto-révision afin de protéger l'impartialité dont doit faire preuve tout commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission de certification des comptes. L'interdiction posée par la loi PACTE est, cependant, moins stricte que celle prévue par les anciens textes dans la mesure où elle ne vise plus une liste de services expressément interdits et prévoit la possibilité pour le commissaire aux comptes de mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées en vue d'éliminer la cause de la situation à risque ou d'en diminuer les effets. En cela, la loi PACTE apparaît plus douce et doit, par conséquent, s'appliquer avec rétroactivité aux situations antérieures à son entrée en vigueur.

**[H3C, 7 avril 2022, FR 2020-07 S](#)**

Voir aussi **[H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S](#)**

### Non-immixtion dans la gestion de l'entité

En proscrivant toute immixtion dans la gestion, l'article L. 823-10 du code de commerce, dans sa version applicable jusqu'à l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, interdisait au commissaire aux comptes d'assister le dirigeant de l'entité auditée dans les échanges avec des commerciaux et financiers.

**[H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-03 S](#)**

### Atteinte à l'indépendance et l'impartialité – relations cordiales avec le dirigeant de l'entité auditée (non)

Il ne peut être reproché à un commissaire aux comptes d'entretenir des relations « *cordiales* » avec le dirigeant de l'entité qu'il audite.

**[H2A, 11 avril 2025, CS 2024-01](#)**

### Atteinte à l'indépendance et à l'impartialité – relations de proximité avec le dirigeant de l'entité auditée (oui)

Les courriers échangés entre le commissaire aux comptes et la dirigeante de l'entité témoignant d'une grande familiarité et faisant part d'une confiance et d'une fidélité dans les relations professionnelles réciproques ne sont pas compatibles avec la mission du commissaire aux comptes, lequel doit, en toutes circonstances, rester indépendant et impartial vis-à-vis de l'entité dont il contrôle les comptes, ainsi que de ses dirigeants, et faire en sorte que son indépendance et son impartialité soient perceptibles en apparence. En acceptant, dans des échanges professionnels répétés, l'utilisation d'expressions familières, voire vulgaires, le commissaire aux comptes a porté atteinte à l'apparence de son indépendance et de son impartialité au sens de l'article L. 821-10 (1°) du code de commerce, dans sa version en vigueur du 17 juin 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, et des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie.

**H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-03 S**

### Atteinte à l'indépendance et l'impartialité – fourniture de services comptables et fiscaux au dirigeant de l'entité auditée (oui)

L'établissement de la déclaration d'impôt sur le revenu du dirigeant des entités audités et des comptes de la SCI personnelle de celui-ci doit être analysé comme ayant porté atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes au regard des liens professionnels qu'il témoignait entre celui-ci et le dirigeant des sociétés contrôlées. Ces deux prestations ne peuvent être considérées ni comme des opérations courantes dès lors que, au moment où elles ont été accomplies, elles étaient interdites, ni comme ayant été conclues à des conditions habituelles de marché compte tenu qu'elles n'ont pas fait l'objet d'un contrat et qu'elles ont été dissimulées sous une fausse facturation.

**H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-03 S**

### Interdiction de situations de conflit d'intérêts

La nécessité de paraître indépendant a pour conséquence l'interdiction pour le commissaire aux comptes de se trouver dans une situation de conflit d'intérêts. Il doit, en toutes circonstances, éviter qu'un intérêt privé vienne, directement ou indirectement, influencer ou paraître influencer l'exercice indépendant, impartial et objectif de ses fonctions.

**H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S**

Caractérisation de la situation de conflit d'intérêts : appartenance à un réseau – existence de liens personnels, financiers et professionnels – risque d'auto-révision – liste exhaustive (non)

L'appartenance à un réseau, pas plus que l'existence de liens personnels, financiers et professionnels, tels que définis par les articles 27 à 29 du code de déontologie des commissaires aux comptes, dans leur version alors en vigueur, n'épuisent les situations de conflit d'intérêts pouvant être perçues comme étant de nature à compromettre l'exercice impartial de la mission du commissaire aux comptes, au sens des articles 5 et 6 du même code.

**H3C, 27 juillet 2023, FR 2023-12 S**

Il importe peu que les liens existant entre les commissaires aux comptes et la société d'expertise comptable aient ou non caractérisé l'existence d'un réseau au sens du code de déontologie ou entraîné un risque d'auto-révision, ces situations n'épuisant pas les hypothèses de conflit d'intérêts susceptible d'affecter l'impartialité du commissaire aux comptes.

**H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-04 S**

Caractère provisoire de la situation de conflit d'intérêt – absence de faute (non)

Il importe peu que le commissaire aux comptes soutienne que la situation génératrice de conflit d'intérêt, qui présentait selon ses propres termes un risque déontologique, n'ait eu vocation qu'à être provisoire.

**H2A, 6 juillet 2023, FR 2023-10 S**

Cumul des missions d'expertise-comptable et de commissariat aux comptes – risque d'auto-révision (oui)

Il est peu important que le commissaire aux comptes n'ait pas audité les comptes annuels ou délivré d'opinion les concernant. A partir du moment où il a participé à la présentation des comptes et qu'il devait certifier ceux-ci, le risque d'auto-révision existait sans être pour autant avéré.

**H3C, 7 avril 2022, FR 2020-07 S**

Cumul de la mission de commissariat aux comptes avec la fourniture de services comptables – situation d'auto-révision (oui)

L'établissement des états financiers des entités auditées, ainsi que l'établissement des liasses fiscales, de la fourniture de conseils fiscaux, de la réalisation de travaux de

consolidation au bénéfice de l'une des entités plaçaient manifestement le commissaire aux comptes en situation d'auto-révision.

### **H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-03 S**

#### **Fourniture d'une prestation de conseil par la société à laquelle appartient le commissaire aux comptes – risque d'auto-révision (oui)**

Il importe peu que le commissaire aux comptes n'ait pas écrit un mot ou un chiffre du rapport ayant servi de référence à la valorisation du contrat de crédit-bail, comme il le soutient. Il suffit que ce document résulte d'une prestation fournie par la société à laquelle il appartient pour que le risque d'auto-révision existe.

### **H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S**

#### **Appréciation du risque d'auto-révision – indifférence de la qualité des travaux accomplis par le commissaire aux comptes**

La question de la juste évaluation est indifférente à l'appréciation du risque d'auto-révision. L'objectif poursuivi est d'éviter que le commissaire aux comptes se trouve devoir apprécier des éléments résultant de prestations de services fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau.

### **H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S**

#### **Défaut d'indépendance du commissaire aux comptes signataire – faute du commissaire aux comptes titulaire (oui)**

Dès lors le commissaire aux comptes, en situation de conflits d'intérêts, signataire du mandat de certification des comptes confié par l'entité à la société de commissariat aux comptes, société dont le commissaire aux comptes signataire était en outre le dirigeant et le seul associé, la situation dans laquelle il s'est placé compromettrait également l'indépendance de la société de commissariat aux comptes, elle-même, à l'égard de la société contrôlée. Et ni le principe de légalité ni le principe de la responsabilité personnelle ne font obstacle à ce que la société de commissariat aux comptes soit sanctionnée pour n'avoir pas évité de se placer dans une telle situation, peu important que celle-ci résulte d'une activité exercée par son représentant au sein d'une société tierce, étant toutefois rappelé que, dès lors qu'elle résultait d'un choix effectué par son représentant dans le cadre d'une répartition de ses activités entre les sociétés qu'il dirigeait et dont il était l'associé, cette situation ne pouvait justifier que la société de commissariat aux comptes démissionnât de son mandat.

### **H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-18 S**

## Appréciation du conflit d'intérêts – illustrations

Le commissaire aux comptes a laissé le dirigeant de l'entité auditée participer à l'acquisition d'un véhicule pour sa fille, se plaçant ainsi dans une situation de nature à porter atteinte à son indépendance et à caractériser un conflit d'intérêts prohibé par le code de déontologie applicable aux commissaires aux comptes.

### **CE, 18 décembre 2023, n°451866**

Eu égard à l'obligation d'indépendance et d'impartialité pesant sur tout commissaire aux comptes en vertu des dispositions de l'article 5 du code de déontologie relatif à la profession de commissaire aux comptes, et compte tenu des liens personnels entre le commissaire aux comptes et des tiers intervenants auprès des entreprises pour lesquelles il avait accepté une mission de contrôle, le commissaire aux comptes n'est pas fondé à soutenir que la formation restreinte aurait méconnu les dispositions applicables ou porté une inexacte appréciation sur les faits de l'espèce en retenant un manquement de sa part à l'obligation d'exercice impartial de sa mission de certification des comptes.

### **CE, 12 mai 2025, n°476302**

Si les relations entretenues entre le commissaire aux comptes et le dirigeant de l'entité auditée étaient susceptibles, à tout le moins en apparence, d'avoir placé le premier dans une situation susceptible d'être perçue comme de nature à compromettre son indépendance et l'exercice impartial de sa mission de certification des comptes de l'entité auditée, il ressort de la chronologie des faits que, dès le 2 mars 2020, cette dernière a, par assemblée générale extraordinaire, pris acte de la démission du commissaire aux comptes alors que le dirigeant de l'entité auditée n'a été désigné co-gérant de ladite société que le 16 mars 2020 ce dont il résulte que les relations entretenues entre le commissaire aux comptes et le dirigeant de l'entité auditée ne peuvent être regardées comme portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes au sens de l'article 5 du code de déontologie des commissaires aux comptes.

### **H2A, 11 avril 2025, CS 2024-01**

Le commissaire aux comptes ne pouvait, bien qu'ayant officiellement démissionné de ses fonctions, certifier les comptes de l'entité auditée le 3 septembre 2020 alors qu'il assurait, depuis le 4 avril 2020, une mission d'expertise comptable pour cette même société, peu important que cette mission se soit limitée, entre avril et septembre 2020, à la confection de huit bulletins de salaires pour la société mère de l'entité auditée.

### **H2A, 11 avril 2025, CS 2024-01**

Le fait d'accepter les mandats de commissaire aux comptes, de les exercer et de conserver, à travers une société civile, une participation au sein d'une société dans laquelle le dirigeant des sociétés auditées était indirectement associé, constitue une activité ou un acte au sens de l'article 822-10 du code de commerce.

**H2A, 3 septembre 2025, FR 2023-28 S**

Le commissaire aux comptes a exercé sa mission de commissaire aux comptes, tout en ayant investi dans une société dont le dirigeant des entités auditées était indirectement associé et en assurait la gérance ou la co-gérance, la part finale détenue dans l'ensemble du projet par ce dernier étant sans emport sur les liens et intérêts financiers qui les unissaient. Dès lors, il est établi que le commissaire aux comptes a entretenu des relations d'affaires, par l'intermédiaire d'une société civile dont il était gérant et associé, avec le dirigeant de plusieurs des sociétés auprès desquelles il exerçait la mission de commissaire aux comptes, tous deux ayant, à travers une société, participé à l'acquisition d'un terrain revendu ensuite par lots.

**H2A, 3 septembre 2025, FR 2023-28 S**

Le commissaire aux comptes signataire était conduit à porter une appréciation sur la régularité des comptes que la société d'expertise comptable, qu'il présidait et dont il détenait, directement ou indirectement, la majorité du capital, avait contribué à établir. Au surplus, cette mission d'expertise comptable était réalisée, pour le compte de la société d'expertise comptable, par le co-associé du commissaire aux comptes signataire au sein d'une société. Ce dernier, en exerçant cette mission de certification des comptes de l'entité auditée, s'est donc placé dans une situation de conflit d'intérêts portant atteinte, au moins en apparence, à l'indépendance exigée du commissaire aux comptes.

**H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S**

La situation de conflit d'intérêts dans laquelle se trouvait le commissaire aux comptes signataire, qui signait les rapports de certification au nom du commissaire aux comptes titulaire, portait également atteinte, au moins en apparence, à l'indépendance du commissaire aux comptes titulaire.

**H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S**

La société de commissariat aux comptes était conduite, en tant que titulaire du mandat de certification des comptes de l'entité auditée, à porter une appréciation sur la régularité et la sincérité de comptes que la société d'expertise-comptable, qui était présidée et dont le capital social majoritairement détenu, directement ou indirectement, par sa propre présidente et actionnaire majoritaire, avait contribué à établir, de sorte qu'elle se trouvait, à ce titre, en situation de conflit d'intérêts. Le fait que la tenue de

la comptabilité et du fichier des immobilisations ait incombé à l'entité auditée, tandis que la société d'expertise-comptable n'intervenait que pour la formalisation du bilan et du compte de résultat sur la base des balances comptables définitives fournies par l'entité auditée, outre l'établissement des bulletins de paie et des déclarations aux organismes sociaux, n'apparaît pas de nature à écarter toute influence de cette situation de conflit d'intérêts sur l'opinion émise par les commissaires aux comptes.

### **H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S**

Le commissaire aux comptes s'est placé, en méconnaissance de l'article L. 822-10 du code de commerce, dans sa version applicable du 24 mai 2019 au 1<sup>er</sup> janvier 2024 et des articles 5 et 6 du code de déontologie, dans leurs versions successivement en vigueur, dans une situation susceptible de compromettre son indépendance à l'égard de l'association auditée, dès lors qu'en sa qualité de président d'un établissement membre de droit de l'association auditée, il était titulaire, au nom de cet établissement, d'un droit de vote à l'assemblée générale et au conseil d'administration de l'association dont il était chargé de certifier les comptes.

### **H3C, 12 octobre 2023, FR 2023-01 S**

Le commissaire aux comptes signataire des rapports de certification des comptes des entités auditées était conduit à porter une appréciation sur la régularité et la sincérité des comptes que la société d'expertise-comptable, dont il était le directeur général et dont il détenait la moitié du capital, avait contribué à établir. En exerçant cette mission de certification des comptes, le commissaire aux comptes s'est ainsi placé dans une situation de conflit d'intérêts portant atteinte, au moins en apparence, à l'impartialité exigée du commissaire aux comptes aux termes des articles L. 822-10 du code de commerce et 4, 5 et 6 du code de déontologie.

### **H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-04 S**

Le fait que le commissaire aux comptes de l'entité et son expert-comptable se soient associés, en premier lieu, au sein d'une société civile de moyens leur permettant de mutualiser les coûts liés aux locaux, au personnel et au matériel nécessaires à l'exercice de leurs activités professionnelles et, en second lieu, au sein d'une société civile immobilière propriétaire des locaux d'exploitation loués à cette première société, et qu'ils aient été en outre les co-gérants de ces sociétés, n'est pas de nature, à lui seul, en l'absence de tout élément relatif aux conditions effectives d'exercice par les intéressés de leurs activités au sein de ces structures, aux modalités de refacturation des coûts ou à l'importance des investissements immobiliers réalisés au travers de la société civile immobilière, à caractériser l'existence d'un lien financier ou professionnel d'une intensité suffisante pour faire naître un doute sur l'impartialité du commissaire

aux comptes dans l'exercice de ses missions de certification de comptes que l'expert-comptable avait contribué à établir.

**H3C, 27 juillet 2023, FR 2023-12 S**

**Risque d'auto-révision – analyse de la situation – nécessité de documentation (oui)**

Il résulte des dispositions des articles 11 et 12 du code de déontologie, dans leur rédaction issue du décret n° 2010-131 du 10 février 2010, ainsi que de l'article 5, III, de ce code, dans sa rédaction issue du décret du 21 mars 2020, que lorsqu'il se trouve placé dans une situation présentant un risque d'auto-révision, le commissaire aux comptes doit documenter son analyse de la situation et en tirer les conséquences pour la faire cesser.

**H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S**

L'existence d'une relation de travail entre, d'une part, l'un de ses salariés et, d'autre part, l'entité dont il est chargé de certifier les comptes, constitue une situation susceptible de compromettre l'indépendance du commissaire aux comptes. L'impartialité des commissaires aux comptes peut aussi être remise en cause lorsque la salariée en cause, qui intervient dans l'établissement de la comptabilité de la société auditée, est également celle qui établit la comptabilité du cabinet du commissaire aux comptes.

**H2A, 17 décembre 2025, CS 2024-18**

Le fait que les commissaires aux comptes ont exercé leur mission avec indépendance ou que leur comptable, qui intervient dans l'établissement de la comptabilité de la société auditée et établit la comptabilité du cabinet du commissaire aux comptes, n'a pas eu de contact avec des tiers, est sans conséquence sur la caractérisation du manquement examiné puisque tant l'apparence d'indépendance que le risque de défaut d'indépendance sont retenus par le grief.

**H2A, 17 décembre 2025, CS 2024-18**

Le commissaire aux comptes était commissaire aux comptes signataire du mandat de l'entité auditée détenu par la société de commissariat aux comptes alors que, concomitamment, son associée majoritaire, la société d'expertise-comptable, était expert-comptable de la même entité. La société d'expertise-comptable ou l'un de ses dirigeants étaient également, durant la même période, directrice générale de la société de commissariat aux comptes. Cette situation de conflit d'intérêts est, par nature, contraire aux règles déontologiques gouvernant les exigences d'indépendance et d'impartialité des commissaires aux comptes.

**H2A, 17 décembre 2025, CS 2024-18**

## Conséquence du manquement à l'obligation d'indépendance – faute disciplinaire

Il résulte de ce qui précède que c'est à bon droit que la formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes a considéré que la méconnaissance des obligations pesant sur le commissaire aux comptes au titre de son obligation d'indépendance était passible de sanction disciplinaire.

**CE, 12 mai 2025, n°476302**

### *2.1.3. Exercice sous forme de société en participation*

#### Condition d'application de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 – société en participation ayant pour objet l'exercice effectif de la profession de commissaire aux comptes

L'article 22 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés d'exercice libéral des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, abrogée par l'ordonnance n° 2023-77 du 8 février 2023 qui en a repris les termes principaux, qui se borne à organiser les conditions dans lesquelles des professionnels exerçant une même profession réglementée peuvent constituer une SEP pour l'exercice de celle-ci, n'a pas pour objet de limiter la possibilité pour un professionnel de recourir à une telle société pour l'exercice de sa profession. Dès lors, ce texte ne saurait être interprété comme régissant la constitution d'une SEP entre un professionnel et un non professionnel, laquelle demeure soumise au droit commun des sociétés en participation.

**H2A, 22 janvier 2026, CS 2024-25**

#### Société de commissariat aux comptes apportant en jouissance le droit d'exercer la profession de commissaire aux comptes – caractérisation d'un exercice effectif de la profession de commissaire aux comptes (non)

Le fait que [le contrat de société en participation stipule que] la société de commissariat aux comptes apporte en jouissance à la SEP le droit d'exercer, notamment, la profession de commissaire aux comptes ne suffit pas à déterminer que les sociétés en participation constituées entre les sociétés de conseil en organisation et gestion d'entreprise, de commissariat aux comptes, d'expertise comptable et d'avocats auraient effectivement exercé cette profession en violation des dispositions des articles L. 821-3, L. 821-13 et L. 821-16 du code de commerce.

**H2A, 22 janvier 2026, CS 2024-25**

SEP ayant pour objet de favoriser et développer l'activité et les résultats de l'exercice professionnel de la société de commissariat aux comptes et d'en partager les fruits – caractérisation d'un exercice effectif de la profession de commissaire aux comptes (non)

L'objet de la société de commissariat aux comptes poursuivie, bien qu'inscrite sur la liste des commissaires aux comptes, était le conseil en organisation et gestion d'entreprise, puis une société pluri-professionnelle d'exercice et celui des SEP était « *de favoriser et développer dans le cadre des dispositions particulières l'activité et les résultats de l'exercice professionnel et d'en partager équitablement les fruits* », de sorte que l'objet des SEP ne peut être regardé comme étant l'exercice effectif de la profession de commissaire aux comptes.

**H2A, 22 janvier 2026, CS 2024-25**

**2.1.4. *Indépendance des co-commissaires aux comptes***

Obligation d'appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes – imputabilité du manquement

L'article 17, devenu 24, du code de déontologie des commissaires aux comptes, qui vise les commissaires aux comptes, sans restriction, s'applique nécessairement, lorsque la mission de certification des comptes a été confiée à une personne morale, tant à celle-ci, en qualité de titulaire du mandat, qu'à la personne physique signataire.

**H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S**

**H3C, 9 février 2023, FR 2022-01 S**

Définition des liens capitalistiques

En ce qu'elle tend à garantir l'indépendance des co-commissaires aux comptes, dans leurs rapports entre eux, l'interdiction édictée par l'article 17 du code de déontologie des commissaires aux comptes doit s'entendre comme visant les liens capitalistiques indirects résultant de la détention, par une même personne physique ou morale, le cas échéant par l'intermédiaire d'autres personnes morales, de tout ou partie du capital de sociétés de commissariat aux comptes désignées comme co-commissaires aux comptes pour certifier les comptes d'une même personne ou entité.

**H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S**

**H3C, 9 février 2023, FR 2022-01 S**

La qualité d'associés au sein d'une même société caractérise l'existence d'un lien capitalistique entre commissaires aux comptes, personnes physiques ou morales, au

sens de l'article 17, devenu 24, du code de déontologie des commissaires aux comptes.

### **H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S**

#### **Prise en considération des effets réels ou supposés des liens capitalistiques (non)**

Il n'y pas lieu, pour caractériser un manquement aux dispositions de l'article 17 du code de déontologie des commissaires aux comptes, d'évaluer l'effet, réel ou potentiel, des liens capitalistiques en cause sur l'indépendance ou l'objectivité des commissaires aux comptes, au regard, notamment, de l'état de leurs relations, cet élément pouvant seulement être pris en considération pour apprécier la gravité dudit manquement.

### **H3C, 9 février 2023, FR 2022-01 S**

#### **Devoir d'indépendance en cas de co-commissariat aux comptes facultatif (oui)**

L'article L. 821-1 du code de commerce, qui régit les conditions d'exercice de la profession de commissaire aux comptes, ne distingue pas selon que la désignation d'un commissaire aux comptes par une entité est obligatoire ou volontaire. Il en résulte que, dès lors qu'une entité fait le choix de désigner un co-commissaire aux comptes, l'ensemble des règles d'exercice du co-commissariat aux comptes, et en particulier l'article 17 du code de déontologie des commissaires aux comptes, devenu 24, trouvent application.

### **H2A, 22 janvier 2026, CS 2024-25**

## **2.2. Négligence grave**

#### **Négligence grave – usage du titre de commissaire aux comptes – confusion sur la nature des missions réalisées – encadrement des collaborateurs**

Le commissaire aux comptes a été gravement négligent en s'abstenant de s'assurer, d'une manière générale, que les collaborateurs de la société qu'il gérait opéraient suffisamment la distinction entre l'activité d'expertise comptable exercée par cette société et sa propre activité de commissariat aux comptes, en particulier, des instructions pour la rédaction et la signature pour ordre d'attestations faisant état de son titre de commissaire aux comptes, sans s'assurer que les attestations qu'ils avaient établies ne pouvaient pas être comprises comme faisant état de ce qu'il aurait certifié les comptes de l'entité en qualité de commissaire aux comptes alors qu'il n'exerçait pas cette fonction, cette négligence grave ayant notamment conduit le président de l'entité à produire devant la Commission nationale des comptes de

campagne et des financements politiques l'attestation selon laquelle les comptes de l'entité avaient été certifiés, ce qui était inexact.

**H3C, 27 juillet 2023, FR 2023-02 S**

## 2.3. Honneur et probité

### Nécessité de caractériser une infraction pénale (non)

Un manquement à la probité ne nécessite pas qu'une infraction pénale soit caractérisée, pas plus qu'il ne présume d'une telle qualification.

**H2A, 20 février 2026, FR 2023-20 S**

### Fait contraire à l'honneur et la probité – apposition d'une date inexacte sur les rapports légaux des commissaires aux comptes (oui)

Il résulte de l'article L. 824-1 devenu l'article L. 821-71 du code de commerce que la commission des sanctions est compétente pour caractériser l'existence de fautes disciplinaires commises par les commissaires aux comptes et, au regard de la confiance exigée des commissaires aux comptes, en application notamment de l'article 7 de leur code de déontologie, il ne peut être admis que la date figurant sur les rapports légaux des commissaires aux comptes soit différente de celle à laquelle ces documents ont été effectivement produits.

**H2A, 20 février 2026, FR 2023-20 S**

### Fait contraire à l'honneur et la probité – prélèvement de sommes sur les comptes bancaires de la société en l'absence de pouvoir (oui)

Le comportement du commissaire aux comptes consistant à prélever des sommes sur les comptes bancaires de la société de commissariat aux comptes dont il était associé alors qu'il avait engagé un contentieux avec ladite société et qu'il lui avait été notifié une interdiction de procéder à des opérations sur les comptes bancaires de la société, caractérise à lui seul une atteinte à l'honneur et à la probité du commissaire aux comptes.

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-19**

### Fait contraire à l'honneur et la probité - utilisation de l'identité d'un confrère pour adresser des signalements aux présidents du H3C et de la CRCC (oui)

Le commissaire aux comptes a utilisé l'identité d'un confrère pour adresser deux signalements aux présidents du Haut conseil du commissariat aux comptes et de la compagnie régionale des commissaires aux comptes, contenant de graves mises en

cause d'un autre confrère. Peu importe que ces mises en cause aient été fondées ou non, ces agissements constituent des faits contraires à la probité et à l'honneur, au sens de l'article L. 824-1, I, 2°, du code de commerce, dans sa version applicable du 3 décembre 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024.

### **H3C, 15 décembre 2022, FR 2022-03 S**

**Fait contraire à l'honneur et la probité - communication au H3C d'une lettre de démission antidatée, jamais envoyée à l'entité auditée et mentionnant un motif erroné (oui)**

Pour informer le H3C de sa démission, le commissaire aux comptes a produit une lettre antidatée qui n'a jamais été envoyée à son destinataire et qui faisait, en outre, état d'un motif erroné. Ces faits sont de nature à caractériser le manquement à l'honneur et à la probité au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce.

### **H2A, 11 avril 2025, CS 2024-01**

**Fait contraire à l'honneur et la probité – déclarations mensongères devant le rapporteur général du H3C (oui)**

Les déclarations faites par le commissaire aux comptes lors de son audition par le rapporteur général sont mensongères, sans qu'il puisse sérieusement invoquer l'oubli ou l'erreur. Il s'agit là, de la part d'un professionnel soumis à des règles déontologiques et qui a prêté serment « *de remplir les devoirs de sa profession avec honneur, probité et indépendance, respecter et faire respecter les lois* », d'une atteinte à l'honneur et à la probité.

### **H3C, 7 avril 2022, FR 2020-07 S**

Le mensonge que le commissaire aux comptes a reconnu avoir commis traduit sa volonté de cacher sa participation à la fourniture d'une prestation de conseil interdite. Cette dissimulation de la part d'un professionnel soumis à des règles déontologiques et qui a prêté serment « *de remplir les devoirs de sa profession avec honneur, probité et indépendance, respecter et faire respecter les lois* », constitue une atteinte à l'honneur et à la probité. Dès lors que le commissaire aux comptes reconnaît avoir menti, l'état de sidération ou de confusion dans lequel il prétend avoir été lors de la première audition ne peut être retenu.

### **H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-02 S**

**Fait contraire à l'honneur et à la probité – paiement en espèces illicite (oui)**

Le paiement en espèces de la somme de 12 000 euros ne constitue pas une infraction pénale, mais un acte illicite. Il demeure que ce paiement effectué par un professionnel

assujetti à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, par ailleurs soumis à une déontologie, et qui a, en tant que commissaire aux comptes, prêté serment d'exercer sa profession avec honneur, probité, et indépendance, de respecter et faire respecter les lois, constitue une atteinte à l'honneur et à la probité.

**[H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-04 S](#)**

**[Condamnation pénale – autorité de chose jugée s'imposant au juge statuant en matière disciplinaire](#)**

Il résulte du dossier de procédure que les faits à l'origine de la poursuite disciplinaire sont identiques à ceux pour lesquels le commissaire aux comptes a fait l'objet d'une condamnation pénale. La condamnation pénale est définitive de sorte que les faits constatés par le juge pénal s'imposent à l'autorité disciplinaire et ne peuvent être utilement discutés.

**[H2A, 24 octobre 2024, FR 2023-27 S](#)**

**[H2A, 12 juin 2024, FR 2023-26 S](#)**

Voir aussi **[H3C, 8 juillet 2021, FR 2020-05 S](#)**, **[H2A, 17 juin 2026, CS 2025-07](#)**

**[Fait contraire à l'honneur et à la probité – condamnation pénale \(oui\)](#)**

Une condamnation pénale définitive à une peine de deux ans d'emprisonnement intégralement assortis d'un sursis probatoire pendant deux ans avec obligation particulière d'indemniser les parties civiles, une amende délictuelle de 20 000 euros, une interdiction définitive d'exercer l'activité professionnelle d'expert-comptable, la confiscation des biens saisis durant la procédure et l'affichage de la décision pendant deux mois dans la presse quotidienne régionale, est constitutive de faits contraires à l'honneur et à la probité.

**[H2A, 17 juin 2026, CS 2025-07](#)**

Une condamnation pénale définitive aux peines de six mois d'emprisonnement assortis du sursis et 20 000 euros d'amende est constitutive de faits contraires à l'honneur et à la probité.

**[H2A, 24 octobre 2024, FR 2023-27 S](#)**

Une condamnation pénale définitive aux peines de quatre années d'emprisonnement, dont deux assorties d'un sursis avec mise à l'épreuve comportant une obligation de suivre des soins en lien avec une addiction à l'alcool, 10 000 euros d'amende et annulation de son permis de conduire avec interdiction de le repasser avant 18 mois est constitutive de faits contraires à l'honneur et à la probité.

**[H2A, 3 septembre 2024, FR 2023-31 S](#)**

Une condamnation pénale définitive aux peines de six mois d'emprisonnement assortis du sursis, 2000 euros d'amende et une interdiction professionnelle de trois années des chefs d'abus de biens sociaux et de passation d'écritures comptables inexactes ou fictives est révélatrice de faits contraires à l'honneur et à la probité.

**[H2A, 12 juin 2024, FR 2023-26 S](#)**

Une condamnation pénale, notamment à deux ans d'emprisonnement avec sursis du chef de fraude fiscale, est révélatrice de faits contraires à l'honneur et à la probité.

**[H3C, 7 avril 2022, FR 2020-11 S](#)**

Une condamnation pénale à, notamment, un an d'emprisonnement avec sursis des chefs d'abus de biens sociaux et d'abus de confiance est révélatrice de faits contraires à l'honneur et à la probité.

**[H3C, 8 juillet 2021, FR 2020-05 S](#)**

Une condamnation pénale définitive à, notamment, 18 mois d'emprisonnement avec sursis des chefs de faux et de tentative d'escroquerie est révélatrice de faits contraires à l'honneur et à la probité.

**[H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-10 S](#)**

**[Fait contraire à l'honneur et la probité – dissimulation de prestations interdites \(oui\)](#)**

En dissimulant les prestations accomplies en violation des textes sous la fausse qualification de travaux d'audit ou de diligences directement liées, le commissaire aux comptes a manqué à ses obligations d'honnêteté, de droiture, d'honneur et de probité.

**[H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-03 S](#)**

**[Faits commis en dehors de l'exercice de la profession de commissaire aux comptes](#)**

Il importe peu que les faits aient été commis en dehors de l'exercice de la profession de commissaire aux comptes.

**[H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-10 S](#)**

**[H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-04 S](#)**

## 2.4. Confraternité

### Confrère (notion)

Le commissaire aux comptes et les associés de la société de commissariat aux comptes de droit américain, s'ils appartiennent au même réseau et exercent des missions comparables, sont membres de professions réglementées régies par des règles nationales différentes. En outre le dossier ne contient aucune information sur la déontologie applicable aux auditeurs américains et notamment sur l'existence, dans le droit positif des Etats-Unis, d'une obligation de confraternité semblable à celle prévue par l'article 8 du code de déontologie. Dans ces conditions, le principe d'interprétation stricte des textes susceptibles d'entraîner une sanction s'oppose à ce que les associés de la société de commissariat aux comptes de droit américain soient considérés comme des confrères au sens de l'article 8 du code de déontologie.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

La référence aux professionnels chargés du contrôle des comptes dans la NEP 600 est sans rapport avec l'interprétation qu'il convient de donner au terme confrère dans l'article 8 du code de déontologie.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

### Manquement au devoir de confraternité – atteinte à l'image de la profession – propos insultants ou appréciations négatives sur les compétences de personnes sollicitées dans le cadre de l'audit (oui)

En tenant des propos insultants ou en portant des appréciations négatives sur les compétences de personnes sollicitées par lui-même dans le cadre de la mise en œuvre de l'audit et qui plus est appartenant au même réseau, le commissaire aux comptes a donné une image négative de sa propre profession.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

### Caractérisation du manquement au devoir de confraternité – constat d'une atteinte effective à l'image de la profession (non)

Peu importe les conséquences que les allégations du commissaire aux comptes poursuivi ont pu avoir ou ne pas avoir sur ses relations avec les personnes visées par ces propos. L'article 8 du code de déontologie n'exige pas que « *tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession* » produise un résultat pour constituer un manquement.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

### Conciliation de l'obligation de confraternité et de la liberté d'expression

Si les commissaires aux comptes jouissent, comme tout citoyen, de la liberté d'expression, celle-ci doit être conciliée avec leurs obligations déontologiques et notamment celle de confraternité visée à l'article 8 du code de déontologie. En visant des personnes précisément identifiées avec des termes violents, grossiers, outranciers ou injurieux tels que « *gros abruti* », « *sumo* », « *connard* », « *con* », « *crétins* », dont certains ont été repris plusieurs fois, le commissaire aux comptes a excédé la limite de ce que permet la mise en balance de sa liberté d'expression et de son obligation de confraternité. Les propos litigieux ne sont pas formulés en termes impersonnels, ne portent pas sur un thème général et ne se rattachent pas à l'exercice d'un droit syndical ou d'une campagne électorale au sein de la profession.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

### Caractérisation du manquement au devoir de confraternité – condition de publicité (non)

Le texte de l'article 8 du code de déontologie ne fait pas de la publicité une condition d'existence du manquement. L'objectif poursuivi par l'obligation de confraternité est l'entretien de bonnes relations entre commissaires aux comptes concourant à une mission d'intérêt général, peu important que ces relations soient publiques ou non. Il s'agit, en effet, d'un principe déontologique qui régit les relations entre les membres d'une même profession et non pas les relations entre cette profession et les tiers.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

### Confidentialité – obstacle à la caractérisation du manquement au devoir de confraternité (non)

Le secret professionnel invoqué par le commissaire aux comptes poursuivi ne saurait faire obstacle à la caractérisation du manquement déontologique dans la mesure où les propos tenus ne rentrent pas dans le champ du secret professionnel auquel sont astreints les commissaires aux comptes. En effet, il s'agit ici de propos discourtois, grossiers et déloyaux tenus à l'égard de confrères qui ne peuvent être assimilés aux « *faits, actes et renseignements* », dont le commissaire aux comptes a pu avoir connaissance à raison de ses fonctions, visés à l'article L. 822-15 du code de commerce, dans sa version applicable du 1<sup>er</sup> janvier 2020 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, qui définit le secret professionnel des commissaires aux comptes. Le parallèle que fait le commissaire aux comptes avec la discipline des avocats n'est pas pertinent dans la mesure où la correspondance entre avocats est protégée par un secret absolu prévu par la loi (article 66-5 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971), ce qui n'est pas le cas pour les commissaires aux comptes. Les commissaires aux comptes ne sont pas tenus au secret professionnel à l'égard des autorités de contrôle de la profession et,

par conséquent, à l'égard du Haut conseil comme le rappelle l'article L. 821-12 du code de commerce, dans sa version applicable du 17 juin 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

#### Dénonciation de fautes disciplinaires – manquement au devoir de confraternité (non)

Le fait pour le commissaire aux comptes d'avoir dénoncé des fautes disciplinaires susceptibles d'avoir été commises par un confrère ne saurait constituer, à lui seul, une atteinte au principe de confraternité.

**H3C, 15 décembre 2022, FR 2022-03 S**

## **3. Les obligations des structures d'exercice professionnel**

### **3.1. Obligation de disposer de moyens et de procédures**

#### Mise à disposition d'outils méthodologiques

Si la norme d'exercice professionnel 530 n'impose pas la seule méthode du sondage statistique, il n'est pas justifié que les structures d'exercice professionnel aient mis à disposition de leurs commissaires aux comptes, alors qu'elles en avaient l'obligation, une procédure leur permettant d'apprécier parmi les méthodes proposées la méthode la plus appropriée pour l'application de la norme d'exercice professionnel 530.

**H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S**

Les structures d'exercice professionnel doivent mettre à disposition de leurs commissaires aux comptes des méthodologies portant sur l'audit des systèmes d'information.

**H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S**

#### Adaptation des procédures mises en œuvre à l'activité des structures et du réseau

Si la taille des entreprises auditées par le réseau aurait pu justifier l'adoption de procédures « *simples* » pour s'assurer du respect de l'obligation d'indépendance de ses commissaires aux comptes, la multiplicité des activités exercées par les sociétés membres du réseau rendait indispensable la mise en œuvre de procédures de contrôle efficaces en la matière.

**H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S**

### Manquement à l'obligation de disposer de moyens humains (preuve)

Si le raisonnement du rapporteur général, reposant sur un pourcentage de mandats détenus par chaque titulaire ne respectant pas le barème légal relatif au nombre d'heures qu'un commissaire aux comptes doit consacrer au mandat sans pour autant bénéficier d'une dérogation, est susceptible de constituer un indice d'une violation de l'obligation, pour les commissaires aux comptes, de disposer des moyens humains suffisants prévue aux articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce, dans leur version en vigueur du 1<sup>er</sup> janvier 2017 au 1<sup>er</sup> février 2024, il ne saurait établir à lui seul la preuve d'une telle violation, dès lors que les commissaires aux comptes mis en cause soutiennent, sans être contestés sur ce point, que, selon une pratique répandue dans la profession, la présence d'un expert-comptable a pour effet de diminuer le nombre d'heures de travail nécessaires à la réalisation de l'audit et justifie usuellement l'octroi d'une dérogation, lorsqu'elle est demandée.

**H3C, 16 juin 2022, FR 2020-08 S**

### Obligation de conservation des documents – charge de la preuve

La commission des sanctions observe que l'archivage du manuel de procédures ne constituait pas un obstacle à sa communication au rapporteur général et, qu'en tout état de cause, il appartient au commissaire aux comptes de pouvoir justifier, à tout le moins tant que la prescription n'est pas acquise, des procédures dont il doit disposer dans sa structure d'exercice professionnelle.

**H2A, 5 juin 2025, CS 2024-08**

### Procédures – documentation

Chaque structure d'exercice professionnel est tenue de constituer une documentation appropriée sur la manière dont elle satisfait aux obligations de l'article R. 822-33 du code de commerce alors applicable. L'absence de procédure aussi bien que l'absence de mise en œuvre de cette procédure, ou une mise en œuvre inappropriée de celle-ci, sont susceptibles de constituer une faute au sens des articles R. 822-33 et D. 821-82 du code de commerce.

**H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03**  
**H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S**

## 3.2. Mise en œuvre d'un dispositif de contrôle de qualité interne

### Obligation de mise en œuvre d'un dispositif de contrôle de qualité interne – conformité au principe de légalité des délits et des peines (oui)

Il résulte de l'article 15 du code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes, applicable jusqu'au 1<sup>er</sup> juin 2017 et repris aux articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce, que les structures d'exercice du commissariat aux comptes sont tenues de mettre en œuvre des procédures de contrôle interne qui garantissent notamment que les procédures d'audit se déroulent dans le respect des obligations déontologiques et, particulièrement, de manière indépendante par rapport aux entités contrôlées. Cette disposition était suffisamment précise pour que les structures concernées ne puissent nourrir aucun doute sur les obligations qui s'imposaient à elles, et la formation restreinte du H3C a pu, sans méconnaître le principe de légalité des délits et des peines, l'appliquer.

**CE, 18 décembre 2023, n°451835**

### Contenu du dispositif de contrôle interne

Il résulte de la combinaison des articles R. 822-32 et R. 822-33 que chaque structure d'exercice professionnel de commissariat aux comptes est, notamment, tenue de mettre en œuvre un dispositif de contrôle de qualité interne, placé sous la responsabilité d'un commissaire aux comptes, personne physique, assurant notamment le respect des procédures permettant l'exécution des missions de certification des comptes et l'organisation du dossier de travail et assurant la formation des salariés ainsi que l'encadrement et le contrôle de leurs activités. Ce dispositif doit être évalué annuellement. Chaque structure d'exercice professionnel est, en outre, tenue de constituer une documentation appropriée sur la manière dont elle satisfait aux obligations de l'article R.822-33 du code de commerce alors applicable. L'absence de procédure, aussi bien que l'absence de mise en œuvre de cette procédure ou une mise en œuvre inappropriée de celle-ci sont susceptibles de constituer une faute disciplinaire au sens des dispositions précitées.

**H2A, 22 janvier 2026, CS 2025-01**

**H2A, 4 juillet 2025, FR 2023-37 S**

Chaque structure d'exercice professionnel est, par application des articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce, tenue de mettre en place une ou des procédures lui permettant d'assurer le respect de l'obligation d'indépendance par les commissaires aux comptes qui dépendent d'elle, garantie de l'exercice impartial de sa mission d'audit. Cette procédure doit assurer un contrôle *a priori*, lors de l'acceptation d'une

nouvelle mission, mais également tout au long de sa réalisation. Elle permet d'identifier les risques de conflits d'intérêts ou d'autorévision, ainsi que ceux qui résultent de liens personnels, professionnels ou financiers, tenant compte, en particulier, des risques et contraintes qui résultent, le cas échéant, de l'appartenance à un réseau. La procédure doit être proportionnée à l'ampleur et la complexité des activités de la structure d'exercice.

**H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S**

**Recours à un logiciel d'audit – cause d'exonération de l'obligation des structures de mise en œuvre de contrôles *a posteriori* (non)**

Le recours à un logiciel informatique pour le traitement des dossiers, comme le fait que l'équipe d'audit soit formée à l'utilisation de celui-ci, ne sauraient exonérer la structure d'exercice de son obligation de mettre en œuvre un dispositif de contrôle *a posteriori*.

**H2A, 22 janvier 2026, CS 2025-01**

**Contrôles opérés *a posteriori* – caractère suffisant (non)**

Les contrôles opérés *a posteriori*, qu'il s'agisse de contrôle qualité ou de revue de portefeuille, ne sont pas de nature à exonérer les structures d'exercice professionnel de leurs obligations de mise en place de procédures lors de la phase précédant l'acceptation du mandat.

**H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S**

### **3.3. Mise en œuvre de procédures propres à assurer le respect des obligations de formation**

**Mise en œuvre de procédure visant à assurer le respect des obligations de formation - fondements légaux**

L'obligation de formation des commissaires aux comptes résulte tant de l'application d'une loi, d'un texte réglementaire que d'une règle issue du code de déontologie, de sorte que la structure d'exercice professionnel est tenue, en application de l'article R. 822-33 alors applicable, de mettre en œuvre une procédure visant à en assurer le respect.

**H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03**  
**H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S**

### Obligations de mise en œuvre de procédures assurant le respect des obligations de formation

De la combinaison des articles R. 822-33 et D. 821-22 du code de commerce alors applicables, chaque structure d'exercice professionnel de commissariat aux comptes est, notamment, tenue de mettre en œuvre des procédures assurant aux commissaires aux comptes, membres de ladite structure la régularité de leurs activités de certification des comptes par l'utilisation de systèmes, de ressources et de procédures appropriés, en ce compris le respect des normes d'exercice professionnel, le commissaire aux comptes devant pouvoir s'appuyer sur les modalités d'organisation et de fonctionnement de sa structure d'exercice professionnel.

**H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03**

De la combinaison des dispositions des articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce, et des dispositions propres à certains des griefs qui seront rappelées lors de l'analyse de chacun d'eux, il résulte que chaque structure d'exercice professionnel de commissariat aux comptes, est, notamment, tenue de mettre en œuvre des procédures assurant aux commissaires aux comptes, membres de ladite structure : (...)

- le respect de leurs obligations de formation (...).

**H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S**

### Mise en œuvre de procédures assurant le respect des obligations de formation – obligation de résultat (non)

Sans qu'il soit imposé aux structures d'exercice professionnel une obligation de résultat, il leur appartient de s'assurer que chacun de ses commissaires aux comptes, signataires ou non signataires, se conforme à ses obligations de formation, qu'elles en prennent ou non elles-mêmes l'initiative.

**H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S**

**H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03**

### Mise en œuvre de procédures assurant le respect des obligations de formation - charge de la preuve

Il n'appartient pas au rapporteur général de démontrer que les structures d'exercice professionnel n'auraient pas à s'assurer que leurs commissaires aux comptes remplissent leur obligation légale de formation mais il revient bien aux structures d'établir qu'elles ont mis en œuvre une procédure permettant d'assurer le respect de cette obligation, laquelle participe à l'assurance de la qualité du contrôle légal des

comptes qu'elles mettent en œuvre.

**H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S**

### 3.4. Procédures et mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

#### Procédures et mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

Le commissaire aux comptes, exerçant en nom propre ou sous forme de société, doit mettre en place, au sein de sa structure d'exercice professionnelle, des procédures et des mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, afin d'identifier et d'évaluer les risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme auxquels il est exposé dans l'exercice de ses mandats et définir une politique adaptée à ces risques. Ces procédures comprennent, notamment, une classification des risques contribuant à évaluer le niveau de vigilance nécessaire. Cette classification est élaborée pour tenir compte des caractéristiques des entités, et notamment des activités exercées par ces entités, de la localisation de ces activités, de la forme juridique et de la taille de ces entités.

**H2A, 5 juin 2025, CS 2024-08**

**H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S** (recours rejeté par **CE, 23 mars 2026, n°502357**)

La classification des risques imposée par la réglementation constitue le support nécessaire des tableaux utilisés par le commissaire aux comptes, afin d'évaluer l'existence et le niveau de risque pour les différents items.

**H2A, 5 juin 2025, CS 2024-08**

#### Actualisation de l'évaluation du risque de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme – parfaite connaissance de l'entité auditée – cause d'exonération (non)

S'agissant d'une entité déjà auditée par le commissaire aux comptes, celui-ci doit, comme le précise le paragraphe 49 de la NEP 9605, pendant toute la relation d'affaires, recueillir, mettre à jour et analyser les éléments d'information lui permettant de conserver une connaissance appropriée et actualisée du client. En outre, « *la nature et l'étendue des informations collectées ainsi que la fréquence de la mise à jour de ces informations et l'étendue des analyses menées sont adaptés au risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires. Le commissaire aux comptes tient compte également des changements pertinents*

*affectant la situation du client, et le cas échéant, du bénéficiaire effectif, ou affectant la mission autre que le contrôle légal ou la prestation. En fonction des éléments collectés, il actualise si nécessaire son évaluation du risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires et adapte en conséquence les mesures de vigilance ».* Il en résulte que, quand bien même le commissaire aux comptes aurait eu une parfaite connaissance de l'entité contrôlée, il devait mettre en place une procédure l'assurant de l'absence de risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme.

**H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S** (recours rejeté par **CE, 23 mars 2026, n°502357**)

**Charge de la preuve de l'exécution des obligations en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme**

Il appartient au commissaire aux comptes de justifier qu'il se conforme aux obligations mises à sa charge de façon générale, par les dispositions [des articles L. 823-12 du code de commerce devenu, par l'effet de l'ordonnance du 6 décembre 2023 mentionnée au point 1, le troisième alinéa de l'article L. 821-10 du même code, des articles L. 561-4-1 et L. 561-32 du code monétaire et financier et de la norme d'exercice professionnel (NEP) 9605, reprise à l'article A. 823-37 du code de commerce, dans sa version en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2024].

**CE, 23 mars 2026, n°502357** (rendue sur recours c/ **H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S**)

**Non-respect des obligations en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme – ancienneté de la relation d'affaires – exercice à titre individuel – causes d'exonération (non)**

Ni l'ancienneté de la relation d'affaires [du commissaire aux comptes] avec ses deux seules sociétés clientes [...], ni la circonstance qu'il exerce seul son activité, ne justifiaient l'absence totale de mise en place, sous une forme adaptée à ce mode d'exercice de l'activité, des procédures et outils prévus par les dispositions des articles [L. 823-12 du code de commerce devenu, par l'effet de l'ordonnance du 6 décembre 2023 mentionnée au point 1, le troisième alinéa de l'article L. 821-10 du même code, des articles L. 561-4-1 et L. 561-32 du code monétaire et financier et de la norme d'exercice professionnel (NEP) 9605, reprise à l'article A. 823-37 du code de commerce, dans sa version en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2024], et permettant de s'assurer du respect, par ses soins, de ses obligations en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

**CE, 23 mars 2026, n°502357** (rendue sur recours c/ **H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S**)

## Non-respect des obligations en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme – suivi de formations – cause d'exonération (non)

Les formations suivies par le commissaire aux comptes ne sont aucunement de nature à suppléer l'absence de mise en place de procédures exigées par les lois et normes d'exercice professionnel.

**H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S** (recours rejeté par **CE, 23 mars 2026, n°502357**)

## 4. Les manquements à l'audit légal des comptes

### 4.1. Imputabilité des manquements

#### Imputabilité des manquements – responsabilité de la personne morale à raison des manquements commis par ses associés et salariés

En raison de la responsabilité qui incombe aux sociétés de commissaires aux comptes de veiller, notamment au travers de l'organisation et du contrôle des interventions de leurs associés et salariés, au respect des devoirs de la profession, les manquements commis non seulement par les dirigeants et représentants de ces sociétés mais aussi par leurs associés et salariés sont de nature à leur être directement imputés en leur qualité de personnes morales, sans que soit méconnu le principe constitutionnel de la responsabilité personnelle, dès lors que ces associés et salariés ont agi dans le cadre de leurs fonctions et au nom de la société conformément à l'article L. 822-9 du code de commerce. Dès lors que le commissaire aux comptes signataire exerçait ses fonctions de commissaire aux comptes au nom de la société de commissaires aux comptes titulaire du mandat, et que celle-ci ne pouvait par ailleurs exercer que par l'intermédiaire de ses associés personnes physiques ayant qualité pour exercer la profession de commissaire aux comptes, les manquements disciplinaires commis par les associés signataires dans le cadre de leurs fonctions étaient de nature à être directement imputés à la société au nom de laquelle sont exercées les fonctions de commissaires aux comptes, sans qu'il soit nécessaire de caractériser un manquement distinct de la société.

**CE, 8 juillet 2025, n°491959**

Il résulte des articles R. 822-55 et R. 822-61 du code de commerce, dans leur rédaction issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, comme des articles R. 822-91, R. 822-92 et R. 822-99, dans leur rédaction antérieure à ce décret, que les sociétés de commissaires aux comptes sont personnellement soumises aux dispositions législatives et réglementaires relatives à l'exercice de la profession de commissaire aux comptes, dont celles relatives à la discipline, et que les poursuites disciplinaires

intentées à leur encontre sont indépendantes de celles intentées à l'encontre de leurs associés. Certes, aucun texte n'établit les conditions d'imputabilité des manquements disciplinaires à ces personnes morales. Toutefois, il résulte des articles L. 822-9 et L. 822-1-3 du code de commerce, tant dans leur rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 que dans celle qui était en vigueur entre le 8 décembre 2008 et le 17 mars 2016, que, dans les sociétés de commissariat aux comptes, les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées, au nom de la société, par les associés signataires, c'est-à-dire les commissaires aux comptes personnes physiques inscrits sur la liste des commissaires aux comptes, qui signent le rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes. La société ne peut donc exercer d'actes professionnels que par l'intermédiaire de ses associés personnes physiques ayant qualité pour exercer la profession de commissaire aux comptes. Dès lors, les manquements disciplinaires commis par les associés signataires dans le cadre de leurs fonctions sont de nature à être directement imputés à la société au nom de laquelle sont exercées les fonctions de commissaire aux comptes, sans que soit nécessaire la preuve d'un manquement distinct de la société, ni que soient méconnus le principe constitutionnel de responsabilité personnelle ou les règles de représentation légale des personnes morales.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

## 4.2. Principes généraux et principes transversaux de l'audit

### 4.2.1. *Application des normes d'exercice professionnel*

#### Normes d'exercice professionnel – force obligatoire (oui)

Les dispositions de l'article R. 823-11 du code de commerce, si elles prévoient que le commissaire aux comptes peut notamment prendre en compte dans ses travaux la taille de l'entreprise contrôlée, ne sauraient être interprétées comme l'autorisant à écarter des normes applicables au profit de normes moins contraignantes en raison de la taille ou des caractéristiques particulières de l'entité contrôlée.

**CE, 12 mai 2025, n°476302**

Quelle que soit la qualité présumée du co-commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes en charge de la revue croisée se doit de respecter les exigences des normes d'exercice professionnel.

**H2A, 17 juillet 2025, CS 2024-09**

Il résulte de l'article L. 821-13 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016, qu'en l'absence de norme internationale

d'audit adoptée par la Commission européenne, le commissaire aux comptes se conforme aux normes d'exercice professionnel homologuées par le garde des sceaux.

**[H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-04 S](#)**

Voir aussi **[H3C, 16 juin 2022, FR 2020-12 S](#)**, **[H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S](#)**

#### **Normes d'exercice professionnel – application du principe de la règle plus douce (non)**

S'agissant de la version des normes d'exercice professionnel à prendre en considération pour caractériser une faute disciplinaire sur le fondement des articles R. 822-32 ou L. 824-1 et L. 821-13 du code de commerce, dans leur version applicable jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2024, il n'y a pas lieu de mettre en œuvre le principe de rétroactivité de la loi répressive plus douce pour ce qui concerne les dispositions de ces NEP dépourvues de visée immédiatement répressive. Dès lors, la méconnaissance de telles dispositions, de même que des normes comptables, doit être appréciée au regard de leur version en vigueur à la date des faits reprochés aux personnes poursuivies devant la formation restreinte, sans tenir compte d'éventuelles modifications ultérieures de ces dispositions, quand bien même il en résulterait des prescriptions moins contraignantes pour les commissaires aux comptes, ni même, le cas échéant, de leur abrogation.

**[H3C, 22 décembre 2023, FR 2022-04 S](#)**

#### **Méconnaissance des normes d'exercice professionnel – faute disciplinaire (oui)**

Tant avant qu'après la réforme opérée par l'ordonnance du 17 mars 2016, le non-respect d'une norme d'exercice professionnel, qui constitue un manquement à une obligation professionnelle pesant sur les commissaires aux comptes, est susceptible de constituer une faute disciplinaire.

**[CE, 18 décembre 2023, n°451785](#)**

Si le I de l'article L. 824-1 du code de commerce ne se réfère pas expressément aux « *infractions aux normes d'exercice professionnel* », il n'en découle pas que les obligations professionnelles pesant sur les commissaires aux comptes auraient été modifiées. Par suite, c'est sans méconnaissance du principe de rétroactivité *in mitius* que la formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes s'est fondée sur la méconnaissance de normes d'exercice professionnel pour caractériser la faute disciplinaire.

**[CE, 18 décembre 2023, n°451785](#)** et **[n°451878](#)**

La méconnaissance de normes d'exercice professionnel caractérisait une violation du I de l'article L. 821-13 du code de commerce, de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article L. 823-9 du

code de commerce et de l'article L. 823-15 du code de commerce [dans leur version applicable du 17 juin 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024].

**[CE, 18 décembre 2023, n°451785](#)**

Voir aussi **[H3C, 16 juin 2022, FR 2020-12 S](#)**

**[Méconnaissance des normes d'exercice professionnel – sanction disciplinaire – conformité au principe de légalité des délits et des peines](#)**

Pour ce qui concerne les sanctions susceptibles d'être infligées aux membres des professions réglementées, y compris celles revêtant un caractère disciplinaire, le principe de légalité des délits et des peines est satisfait dès lors que les textes applicables font référence à des obligations auxquelles les intéressés sont soumis en raison de l'activité qu'ils exercent, de la profession à laquelle ils appartiennent ou de l'institution dont ils relèvent. Par suite, c'est à bon droit que la décision attaquée a retenu que la méconnaissance des normes d'exercice professionnel pouvait faire l'objet d'une sanction disciplinaire.

**[CE, 18 décembre 2023, n°451878](#)**

#### ***4.2.2. Esprit critique et jugement professionnel***

##### ***4.2.2.1. Principes applicables à l'audit des comptes (NEP 200)***

**[Exercice du jugement professionnel – prise en considération de la situation de l'entité](#)**

La situation particulièrement difficile de l'entité auditée devait amener les commissaires aux comptes à exercer effectivement leur esprit critique, tel que prévu au paragraphe 6 de la norme d'exercice professionnel 200, ce qui n'a pas été le cas en l'espèce puisqu'ils n'ont pas réalisé, au vu de leur dossier d'audit, d'autres diligences que l'obtention de lettres d'affirmation de la direction de l'entité auditée.

**[H2A, 18 mars 2026, CS 2024-24](#)**

##### ***4.2.2.2. Jugement professionnel***

**[Jugement professionnel – nécessité de le documenter \(oui\)](#)**

Si les mis en cause font valoir l'exercice de leur jugement professionnel quant à la nature et l'étendue de leurs travaux, un tel jugement doit cependant être étayé et justifié au sein du dossier d'audit.

**[H2A, 17 juillet 2025, CS 2024-09](#)**

Dans le cadre de son jugement professionnel, le commissaire aux comptes a pu estimer être en mesure de certifier les comptes sans réserve, il aurait néanmoins dû documenter son analyse dans son dossier de travail pour expliciter sa position.

**H2A, 2 octobre 2024, FR 2023-23 S**

#### **4.2.3. Documentation de l'audit des comptes (NEP 230)**

##### **Documentation des diligences accomplies – article R. 823-10 du code de commerce – norme d'exercice professionnel 230, paragraphe 2**

Il résulte de l'article R. 823-10 du code de commerce 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.

**H2A, 17 juin 2026, CS 2025-03**

**H2A, 19 juin 2025, FR 2023-50**

Le commissaire aux comptes ne peut sérieusement soutenir que les contrôleurs et les enquêteurs n'ont pas su comprendre l'ensemble et la pertinence des diligences accomplies et documentées dans son dossier d'audit alors qu'il appartient au commissaire aux comptes de consigner 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, 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, ainsi que 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.

**H2A, 14 mai 2025, CS 2023-46**

Quand bien même figurent dans le dossier de travail les éléments qui permettent d'aboutir à la conclusion soutenue par le commissaire aux comptes, ce dernier n'a pas, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes des entités auditées, suffisamment documenté les raisons qui permettraient, à une personne avertie en

matière d'audit, de la comprendre sans devoir recourir à des explications complémentaires.

#### [H2A, 2 octobre 2024, FR 2023-23 S](#)

##### Conséquence de l'absence de remise du dossier d'audit

Le commissaire aux comptes, contrairement à ses obligations, n'a pas présenté ses dossiers d'audit aux enquêteurs, de sorte qu'il n'a pu justifier que l'audit des comptes qu'il a pourtant certifiés sans réserve, lui avait permis d'obtenir l'assurance élevée que ces comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.

#### [H2A, 17 juin 2026, CS 2025-03](#)

##### Dossier d'audit – documents non référencés (non)

Les documents, qui ne sont pas référencés et dont la date n'est pas clairement établie, ne peuvent être considérés comme faisant partie du dossier d'audit et être regardés comme la preuve des diligences accomplies.

#### [H2A, 25 octobre 2025, CS 2024-14](#)

##### Sondage – documentation

En l'absence de documentation portant sur la réalisation de travaux (modalités de sélection des éléments et de mise en œuvre des contrôles), ce sondage ne peut être retenu comme conforme aux exigences du point 7 de la NEP 530, de sorte qu'il ne pouvait en être déduit aucune conclusion sur l'ensemble la population testée.

#### [H2A, 10 septembre 2024, FR 2023-25 S](#)

#### *4.2.4. Dossier d'audit : son intégrité et son archivage*

##### Intangibilité du dossier d'audit – article D. 821-186 du code de commerce

Il résulte des dispositions combinées des articles R. 823-10 et R. 821-68 du code de commerce, dans leur version applicable jusqu'au 1<sup>er</sup> février 2024, que le commissaire aux comptes doit clôturer son dossier d'audit au plus tard 60 jours après la signature du rapport de certification des comptes, ce dont il résulte qu'aucune modification de ce dossier ne peut intervenir après ce délai, et qu'il doit notamment tenir ce dossier à la disposition du rapporteur général de la H2A. Ces dispositions s'imposent quand bien même la norme d'exercice professionnel 230 applicable au moment des faits énonce que le commissaire aux comptes ne peut apporter que des modifications de forme ou revoir leur classement dans un délai de 90 jours après la réunion de l'organe appelé à

statuer sur les comptes, celle-ci relevant d'un arrêté tandis que les dispositions ci-dessus mentionnées sont fixées par décret, norme juridique supérieure.

**[H2A, 20 février 2026, FR 2023-20 S](#)**

Les éléments communiqués par le commissaire aux comptes aux enquêteurs 13 mois après l'envoi de son dossier d'audit et 5 jours après son audition, et qui ne sont d'ailleurs par référencés, ne pourront être considérés comme faisant partie dudit dossier et ce, par application de l'article D. 821-186 du code de commerce qui énonce qu'au-delà de la date de signature de son rapport, un commissaire aux comptes ne peut apporter aucune modification de fond à la documentation de son dossier, reprenant les exigences exposées à l'article R. 823-10 du même code.

**[H2A, 6 novembre 2024, FR 2023-33 S](#)**

#### [Intangibilité du dossier d'audit - modifications – conditions](#)

Seules des modifications de forme ou de classement peuvent intervenir dans les 60 jours de la date du rapport.

**[H2A, 20 février 2026, FR 2023-20 S](#)**

#### [Sanction du manquement à l'obligation d'assurer l'intangibilité du dossier d'audit : absence de valeur probante des éléments modifiés postérieurement au délai de 60 jours suivant la signature du rapport](#)

Des modifications de documents postérieurement au délai de 60 jours imposé par les articles R. 823-10 et R. 821-68 du code de commerce, dans leur version applicable jusqu'au 1<sup>er</sup> février 2024, et, par voie de conséquence, la modification du contenu du dossier d'audit, font perdre à ces éléments toute valeur probante, ceux-ci ne pouvant être pris en compte dans l'évaluation de l'audit.

**[H2A, 20 février 2026, FR 2023-20 S](#)**

#### [Prise en compte des documents transmis par les commissaires aux comptes à la demande du rapporteur général \(oui\)](#)

L'article R. 823-10 du code de commerce, dans sa version en vigueur du 29 juillet 2016 au 25 mars 2020, impose au commissaire aux comptes de constituer pour chaque mission de certification des comptes un dossier de travail qui doit être clôturé au plus tard 60 jours après la signature du rapport d'opinion sur les comptes, de sorte que celui-ci ne peut plus être modifié ni complété après ce délai. L'article R. 821-68 du même code, dans sa version applicable du 29 juillet 2016 au 1<sup>er</sup> février 2024, énonce que le commissaire aux comptes doit tenir ses dossiers de travail à la disposition des autorités de contrôle. Il serait inéquitable de faire application de ces textes alors que

les enquêteurs ont eux-mêmes demandé aux personnes mises en cause, lors de leur audition, de produire des documents qu'elles ont adressés dans les délais impartis. En conséquence, il sera tenu compte, au regard de ces circonstances particulières, des documents de travail produits par les personnes mises en cause après leur audition.

**[H3C, 16 juin 2022, FR 2020-08 S](#)**

### **[Obligation d'archivage](#)**

Par application de l'article R. 823-10, III, dans sa version issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016 modifié par le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, devenu, depuis le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié, l'article D. 821- 186, le commissaire aux comptes est tenu de conserver son dossier d'audit et le bon archivage du dossier d'audit du commissaire aux comptes est seul à même de lui permettre de justifier ses conclusions et de comprendre tant la démarche d'audit que l'opinion qu'il a émise, de sorte que l'obligation d'archivage pendant une durée de six années, assurant l'intégrité du dossier tel qu'il était constitué au moment de l'émission de son opinion, est une obligation cardinale de la mission de commissaire aux comptes.

**[H2A, 4 juin 2026, CS 2025-08](#)**

**[H2A, 9 octobre 2025, FR 2023-48 S](#)**

Si la mise en œuvre d'une solution numérique nécessite un investissement en temps important, il n'en reste pas moins que le bon archivage du dossier d'audit du commissaire aux comptes est seul à même de lui permettre de justifier ses conclusions et de comprendre tant la démarche d'audit que l'opinion qu'il a émise, de sorte que l'obligation d'archivage, assurant l'intégrité du dossier tel qu'il était constitué au moment de l'émission de son opinion, est une obligation cardinale de la mission de commissaire aux comptes.

**[H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S](#)**

Pour les missions de certifications des comptes, les commissaires aux comptes sont tenus de tenir à jour un dossier de travail comprenant les éléments consignés en application du II de l'article L. 820-3 du code et l'ensemble des documents reçus de l'entité contrôlée et ceux établis par les commissaires aux comptes, et notamment le plan de mission, le programme de travail et toute indication permettant d'étayer les rapports prévus aux articles R. 823-7, R. 823-7-2 et R. 823-21-1, dans leur version applicable jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2024. Il résulte de l'article R. 821-68 du même code que les dossiers et documents établis par le commissaire aux comptes en application de l'article R. 823-10, dans sa version applicable du 25 mars 2020 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, sont conservés pendant six ans, même après la cessation des fonctions et qu'ils sont, pour les besoins des contrôles et des enquêtes, tenus à la disposition des autorités de

contrôle, qui peuvent requérir du commissaire aux comptes les explications et les justifications qu'elles estiment nécessaires concernant ces pièces et les opérations qui doivent y être mentionnées.

**[H3C, 27 juillet 2023, FR 2023-03 S](#)**

Tout commissaire aux comptes est responsable de la constitution et de la conservation de ses dossiers de travail dans les conditions prévues par le code de commerce et la NEP 230 relative à la documentation de l'audit des comptes. Aussi, lui appartient-il de mettre en place des procédures appropriées pour respecter ses obligations et les faire respecter par ses collaborateurs.

**[H3C, 16 juin 2022, FR 2020-08 S](#)**

#### **[Cessation des fonctions du commissaire aux comptes – maintien de l'obligation d'archivage](#)**

Dans le cadre d'une enquête diligentée par le Haut conseil du commissariat aux comptes, les enquêteurs peuvent obtenir du commissaire aux comptes faisant l'objet de cette enquête, y compris dans les six années qui suivent l'éventuelle cessation de ses fonctions, tout document ou information établis par ce commissaire aux comptes dans l'exercice de celles-ci.

**[CE, 24 juillet 2025, n°471654](#)**

#### **[Non-cumul des manquements aux obligations de constitution et de conservation du dossier d'audit](#)**

Le défaut d'archivage suppose qu'un dossier a été constitué. Les griefs de défaut de constitution du dossier d'audit et de défaut de conservation de celui-ci sont incompatibles pour un même dossier d'audit.

**[H3C, 16 juin 2022, FR 2020-08 S](#)**

#### ***4.2.5. Charge de la preuve des diligences accomplies***

##### **[Charge de la preuve](#)**

La formation restreinte n'a pas procédé à un renversement de la charge de la preuve en considérant implicitement qu'il lui appartenait de rapporter la preuve du caractère suffisant de ses diligences, dès lors qu'une telle obligation découle des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, en vertu desquelles il appartient au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations.

**[CE, 12 mai 2025, n°476302](#)**

### Absence de documentation – présomption d'absence de diligence (oui)

Si le commissaire aux comptes conteste le fait que lui ait été imputé un manquement tiré de l'émission d'opinions non étayées s'agissant des avances financières consenties à l'entité auditée, il n'apporte pas de justifications probantes permettant de démontrer que le dossier d'audit aurait été suffisamment documenté pour justifier la comptabilisation de ces avances.

**CE, 18 décembre 2023, n°451866**

Pour apprécier la valorisation des titres de participation détenus par les entités auditées, il résulte de l'instruction que les commissaires aux comptes ont fait valoir qu'ils se sont fondés, sur des rapports établis par des experts ou encore sur l'évaluation faite par l'expert-comptable, alors que ces documents ne se trouvaient pas dans les dossiers d'audit et n'ont été transmis que postérieurement au rapporteur général voire, s'agissant du rapport de l'expert-comptable, n'ont jamais pu être transmis.

**CE, 18 décembre 2023, n°451835**

Il découle de l'application de la norme d'exercice professionnel 230 que l'absence de documentation d'une diligence laisse présumer que cette dernière n'a pas été réalisée.

**H2A, 19 juin 2025, CS 2024-10**  
**H2A, 7 mars 2025, FR 2023-45 S**

## 4.3. Démarche d'audit et les manquements associés

### 4.3.1. *Planification de l'audit (NEP 300)*

#### Planification des travaux du commissaire aux comptes – nécessité (oui)

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.

**H2A, 6 novembre 2025, CS 2024-22**  
**H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S** (recours rejeté par **CE, 23 mars 2026,**  
**n°502357**)

#### Planification des travaux – obligation de formalisme (oui)

Le dossier d'audit comporte le plan de mission, le programme de travail et la définition d'un seuil de signification, éléments prévus par les dispositions [des articles L. 823-9 du code de commerce devenu, par l'effet de l'ordonnance du 6 décembre 2023, l'article L. 821-53 du même code, les articles R. 823-10, III, et R. 823-11, alinéa 1<sup>er</sup>, du code de commerce, et de la NEP 300 relative à la planification de l'audit, reprise à l'article A. 823-5 du code de commerce, dans sa version en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2024] et dont la formalisation [...] revêt un caractère obligatoire.

**CE, 23 mars 2026, n°502357** (rendue sur recours c/ **H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S**)

#### *4.3.2. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement*

##### *4.3.2.1. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives (NEP 315)*

#### Prise en compte de l'activité et de l'environnement de l'entité auditée – norme d'exercice professionnel 315

Dès lors qu'en application de la NEP 315, transcrite à l'article L. 821-72 du code de commerce, le commissaire aux comptes doit, pour organiser son audit, prendre connaissance de l'entité contrôlée, notamment de son secteur d'activité et de son environnement réglementaire, c'est également à bon droit que la formation restreinte a relevé que la circonstance que l'entité auditée opérait dans un secteur régulé constituait un motif de vigilance supplémentaire, sans faire de cette circonstance, par elle-même, un motif de caractérisation du manquement.

**CE, 8 juillet 2025, n°491959**

#### Connaissance de l'entité auditée – utilisation des informations recueillies au cours des exercices précédents – norme d'exercice professionnel 315 § 19

Le paragraphe 19 de la norme d'exercice professionnel 315 dispose que lorsque « le commissaire aux comptes utilise les informations qu'il a recueillies au cours des exercices précédents, il met en œuvre des procédures visant à détecter les changements survenus depuis et susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations » et le paragraphe 14 de la norme 330 note que « lorsque le commissaire

aux comptes a l'intention d'utiliser des éléments collectés au cours des exercices précédents sur l'efficacité de certains contrôles de l'entité, il met en œuvre des procédures d'audit visant à détecter si des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces éléments sont survenus depuis. Il recourt pour ce faire à des demandes d'information en association avec des observations physiques ou des inspections pour confirmer sa connaissance des contrôles existants ». Le paragraphe 27 de ladite norme précise que « lorsque le commissaire aux comptes utilise des éléments sur l'efficacité des contrôles internes collectés lors d'audits précédents, il consigne dans son dossier ses conclusions sur le fait qu'il peut s'appuyer sur ces contrôles ». Il en résulte que, si le commissaire aux comptes peut utiliser sa connaissance de l'entité qu'il audite, il doit s'assurer de sa justesse et documenter dans son dossier d'audit les raisons pour lesquelles il s'appuie sur les audits précédents.

**[H2A, 20 novembre 2025, CS 2024-11](#)**

Si aucune norme d'exercice professionnel n'empêche le commissaire aux comptes de recourir à la connaissance passée qu'il a de l'entité qu'il audite, c'est à la condition qu'il vérifie et documente le bien-fondé des constats retenus.

**[H2A, 20 novembre 2025, CS 2024-11](#)**

### Moment de l'évaluation des risques

La NEP 315 est relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes. Son objectif, précisé dans son premier paragraphe, est de s'assurer que « *le commissaire aux comptes [acquière] une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes* ». Les paragraphes 15 et 16 précisent ce que le commissaire aux comptes doit faire pour y parvenir. L'évaluation de la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité prévue au § 16 de la NEP est, par principe, préalable à la planification de l'audit des comptes et se distingue des tests de procédure visés dans la NEP 330.

**[H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S](#)**

### Prise de connaissance des éléments du contrôle interne – norme d'exercice professionnel 315 § 14

Le paragraphe 14 de la norme d'exercice professionnel 315 énonce que la prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet au commissaire aux comptes d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre

en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes. Le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions. Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance du système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière. *« À ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes pris dans leur ensemble ; aux procédures, informatisées ou manuelles, qui permettent d'initier, enregistrer et traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ; aux enregistrements comptables correspondants, aussi bien informatisés que manuels (...) ».*

**[H2A, 4 juin 2026, CS 2024-07](#)**  
**[H2A, 11 septembre 2025, CS 2024-16](#)**

### Audit des systèmes d'information

La norme d'exercice professionnel 315, qui a pour objet de définir les principes relatifs à la prise de connaissance de l'entité et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, impose au commissaire aux comptes de prendre connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions. Cette prise de connaissance induit que le commissaire aux comptes prenne notamment connaissance des procédures de contrôle interne en place, et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés et du système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière. Il en résulte que, compte tenu de la méthodologie de traitement des comptes, les sociétés mandatant des commissaires aux comptes ont recours à des systèmes d'information automatisés, de sorte que, afin de respecter les termes de la norme d'exercice professionnel 315, qui doit être lue au regard de la norme d'exercice professionnel 330 qui permet au commissaire aux comptes de réaliser son audit par une approche des risques, tout commissaire aux comptes doit procéder au contrôle de l'environnement informatique de l'entité auditée.

**[H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S](#)**

### Diligences pour évaluer le risque – documentation (oui) – norme d'exercice professionnel 315 § 21

La norme d'exercice professionnel 315 énonce à son point 21, que le commissaire aux comptes consigne, notamment, dans son dossier de travail les éléments importants relatifs à la prise de connaissance de l'entité, y compris de chacun des éléments du contrôle interne dont il a évalué la conception et la mise en œuvre, la source des informations obtenues et les procédures d'audit réalisées ainsi que les risques

d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.

**H2A, 4 juin 2026, CS 2024-07**  
**H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03**

Il ressort du dossier d'audit du commissaire aux comptes qu'il s'est fondé, s'agissant des postes comptes « ventes » et « créances clients », exclusivement sur des éléments produits par la société auditée, mais n'a pas, comme le prévoient les normes d'exercice professionnel 315 et 330, analysé, ni *a fortiori* testé l'efficacité du contrôle interne, de sorte qu'il ne pouvait affirmer la fiabilité des traitements humains et informatiques et donc des informations produites par celle-ci.

**H2A, 4 juin 2026, CS 2024-07**

Sur les diligences réalisées, le commissaire aux comptes n'a pas, comme le prévoient les normes d'exercice professionnel 315 et (...), testé l'efficacité du contrôle interne des entités auditées de sorte qu'il ne pouvait affirmer la fiabilité des traitements humains et informatiques et donc des informations produites par celles-ci.

**H2A, 7 novembre 2025, CS 2024-21**

### ***4.3.3. La notion de caractère significatif***

#### ***4.3.3.1. Application de la notion de caractère significatif (NEP 320)***

##### **Seuil de signification – définition**

Au-delà de l'examen des « écritures comptables significatives », le commissaire aux comptes détermine, par application de la norme d'exercice professionnel 320, paragraphes 6 et 20, un seuil de signification qui est « *le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés* » et un seuil de planification qui permet au commissaire aux comptes de définir la nature et l'étendue de ses travaux. Ce dernier seuil est fixé à un montant tel qu'il permet de « *réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification* ».

**H2A, 20 novembre 2025, CS 2024-11**  
**H2A, 11 septembre 2025, CS 2024-16**

##### **Appréciation du caractère significatif – norme d'exercice professionnel 320**

S'agissant du caractère significatif des anomalies, le paragraphe 9 de la norme d'exercice professionnel 320 précise que « Le commissaire aux comptes met en

œuvre la notion de caractère significatif dans le contexte de l'audit des comptes en considérant non seulement le montant des anomalies mais aussi leur nature. Il prend également en compte les circonstances particulières de leur survenance : en effet, les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener le commissaire aux comptes à les juger significatives quand bien même leur montant ne le serait pas ».

**H2A, 7 mars 2025, FR 2023-45 S**

#### **Anomalie significative – appréciation – norme d'exercice professionnel 320**

L'erreur comptable constituait une anomalie significative, notamment au regard de la norme d'exercice professionnel 320 puisque, d'une part, elle portait sur des montants très supérieurs au seuil de signification fixé par le commissaire aux comptes dans l'exercice de son jugement professionnel, que, d'autre part, elle résultait d'un changement de classification comptable entre 2014 et 2015 qui aurait dû être relevé par le commissaire aux comptes et qu'enfin, la différence de nature entre fonds propres, fonds propres inaliénables, capital et capitaux propres en fait une information qui « *seule ou cumulée avec d'autres, peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information financière ou comptable* » au sens du point 4 de cette norme.

**H2A, 4 avril 2025, FR 2023-35 S**

La comptabilisation en produits de subventions dont il n'avait pas été obtenue la notification d'attribution, en méconnaissance des règles comptables, constitue une anomalie significative d'autant que le montant de ces subventions dépassait largement le seuil de signification.

**H2A, 4 avril 2025, FR 2023-35 S**

#### ***4.3.4. Mise en œuvre des procédures d'audit***

##### ***4.3.4.1. Tests sur les contrôles de substance - Procédures d'audit mises en œuvre en réponse aux risques (NEP 330)***

#### **Collecte d'éléments suffisants et appropriés indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalie significatif (oui)**

Il appartient au commissaire aux comptes notamment, indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, de mettre en œuvre et de concevoir des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif. Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il lui appartient de s'efforcer

d'obtenir des éléments complémentaires.

**CE, 8 juillet 2025, n°491959**

La certification des comptes suppose un contrôle diligent, reposant sur des éléments suffisants et fiables. Or, il résulte de l'instruction que les contrôles opérés par le commissaire aux comptes ne portaient que sur un nombre très réduit de factures, y compris dans les hypothèses où les créances clients représentaient une part importante du chiffre d'affaires, et que ces contrôles n'étaient pas davantage poussés lorsque des anomalies étaient identifiées. Le caractère suffisant des procédures d'audit conduites ne dépend pas du nombre de pages des analyses annuelles, mais de la pertinence des éléments contrôlés et des méthodes employées pour exercer ce contrôle.

**CE, 18 décembre 2023, n°451835**

**Écritures significatives – définitions – examen (oui) – normes d'exercice professionnel 315 paragraphe 4 et 330, paragraphes § 22 et 26**

Par application du paragraphe 22 de la norme d'exercice professionnel 330, le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre, au cours de son audit, l'examen des « *écritures comptables significatives* », la norme d'exercice professionnel 315 définissant, à son paragraphe 4, le terme « *significatif* » comme étant « *l'élément dont l'omission ou l'inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques ou le jugement fondés sur les comptes* ». Il est également précisé au paragraphe 26 de la norme d'exercice professionnel 330 que « *si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires* ».

**H2A, 4 juin 2026, CS 2024-07**

**H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03**

**Postes comptables significatifs par nature ou par leur montant – collecte d'éléments suffisants et appropriés – normes d'exercice professionnel 315 et 330**

Les postes comportant par nature ou par leur montant des écritures comptables significatives devaient, par application des normes d'exercice professionnel 315 et 330, seules à même de permettre au commissaire aux comptes d'obtenir l'assurance élevée visée à la norme d'exercice professionnel 700, inciter les commissaires aux comptes à collecter des éléments suffisants et appropriés afin de parvenir à cette assurance que les comptes de la société auditée ne comportaient pas d'anomalie significative.

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-04**

S'agissant du poste chiffre d'affaires, les commissaires aux comptes devaient mettre en œuvre des tests de procédure et/ou des contrôles de substance leur permettant d'apprécier sa réalité et de mesurer et évaluer ce poste afin de lui permettre de fonder leur opinion sur les comptes. S'agissant du poste de trésorerie, poste significatif par nature du fait de l'activité de la société, les commissaires aux comptes auraient dû rapprocher les réponses de la circularisation bancaire des éléments comptables, notamment par le biais du contrôle de l'apurement des rapprochements bancaires qui ne figurent pas au dossier, et réaliser des inventaires de caisse significatifs à une date compatible avec la date de certification des comptes et non postérieure et ce, afin de leur permettre d'obtenir l'assurance recherchée que les comptes ne présentaient pas d'anomalie significative.

#### **H2A, 11 avril 2025, CS 2024-12**

Si le montant des cotisations et celui des prestations ne leur confèrent pas un caractère significatif au regard des autres masses significatives de l'audit et qu'il pourrait être admis que les commissaires aux comptes aient planifié, au regard du risque d'anomalie significative, un contrôle allégé sur ces deux postes, la nature de ces postes leur confère néanmoins un caractère significatif puisqu'ils portent sur les activités essentielles de l'institution de prévoyance auditée. Il en résulte que, s'agissant des diligences accomplies, les commissaires aux comptes auraient dû collecter des éléments permettant d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité.

#### **H2A, 7 mars 2025, FR 2023-45 S**

#### **Obligation de collecte d'éléments suffisants et appropriés**

Le commissaire aux comptes ne peut utilement soutenir que la fiabilité de la comptabilité des deux seuls clients de l'entité auditée l'aurait dispensé de son obligation de procéder à quelque vérification que ce soit concernant les postes comptables significatifs.

#### **H3C, 27 juillet 2023, FR 2023-03 S**

#### **Mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires à l'évaluation initiale du risque – norme d'exercice professionnel 330 § 4 et 21**

La norme d'exercice professionnel 330 indique, à son point 4, dans sa version alors en vigueur, qu'en réponse à son évaluation du risque au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation. Ces procédures d'audit comprennent des tests de procédures, des contrôles de substance, ou une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance. Cette

norme précise à son point 21 qu'indépendamment « *de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif* » et à son point 23 qu'en « *fonction des éléments collectés, le commissaire aux comptes apprécie, tout au long de sa mission, si son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée* ».

**[H2A, 4 juin 2026, CS 2024-07](#)**

**[H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03](#)**

La NEP 330 relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques prévoit que « *les procédures d'audit comprennent des tests de procédures, des contrôles de substance, ou une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance* » (§ 5 al. 2) et indique que « *le commissaire aux comptes détermine la nature et l'étendue des procédures d'audit qu'il réalise* » (§ 5, al. 3). Le paragraphe 6 de la NEP précise que la nature des contrôles mis en place par l'entité et la possibilité pour le commissaire aux comptes d'obtenir des éléments prouvant l'efficacité des contrôles sont des facteurs à prendre en considération pour déterminer les procédures à mettre en œuvre. Il se déduit donc de ces dispositions que le commissaire aux comptes a le choix des procédures d'audit qu'il entend utiliser, sous réserve que ce choix soit pertinent par rapport à l'organisation de l'entité et à son environnement. En particulier, la NEP 330 ne saurait, en elle-même, imposer au commissaire aux comptes de s'appuyer sur le contrôle interne de l'entité lorsqu'il le juge inadéquat pour fonder des tests de procédure fiables ou pertinents. Mais encore faut-il pour que la NEP 330 soit respectée que le commissaire aux comptes procède à des tests de substance suffisants sur le cycle du chiffre d'affaires et des créances clients.

**[H3C, 16 juin 2022, FR 2020-08 S](#)**

Voir aussi **[H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S](#)**

#### **[Mise en œuvre de tests de procédures – norme d'exercice professionnelle 330 § 10](#)**

Il se déduit du paragraphe 10 de la NEP 330 et du paragraphe 16 de la NEP 600 que, pour pouvoir reprocher au commissaire aux comptes de ne pas avoir réalisé des tests de procédures, encore faut-il mettre en évidence que le commissaire aux comptes soit avait préalablement retenu, dans son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'hypothèse selon laquelle les contrôles de l'entité fonctionnent efficacement, soit lorsqu'il a jugé que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

**[H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S](#)**

### Insuffisance du seul examen des données produites par l'entité

Bien que le commissaire aux comptes n'ait effectué aucune vérification pour évaluer la fiabilité des systèmes de production des états de gestion et états comptables, la procédure alternative s'est limitée à la collecte de quelques contrats, sans formaliser de travail sur ces éléments, par exemple la collecte d'éléments externes venant corroborer ces informations, contrevenant aux impératifs des normes d'exercice professionnel 315 et 330.

**H2A, 4 juin 2026, CS 2024-07**

Sur le contrôle interne, si le commissaire aux comptes évoque, sans l'avoir documenté dans son dossier d'audit, la réalisation de tests de procédure tous les trois ans consistant à apprécier « *l'évolution du contrôle interne au travers d'échanges avec la direction et les différents maillons de la chaîne commerciale, afin d'en détecter les failles éventuelles* », ce qui s'analyse en une simple prise de connaissance dont il n'est pas justifié et qui, en toute état de cause, n'a pas été réalisée pour l'audit de l'exercice en cause. Ainsi, il ne pouvait s'assurer de la fiabilité des traitements humains et informatiques au sein de l'entité et donc des informations produites par celle-ci.

**H2A, 4 juin 2026, CS 2025-08**

Les commissaires aux comptes se sont fondés exclusivement sur la collecte d'éléments produits par l'entité auditée, sans formaliser aucun travail sur ces éléments, aucun test, ni collecte d'éléments externes. Ils n'étaient donc pas en mesure de conclure sur les assertions essentielles, à savoir celles intitulées « *réalité* », « *existence* », « *évaluation* » et « *exhaustivité* », des postes créances et produits d'exploitation, dont le montant est supérieur au seuil de signification, seuil que les paragraphes 6 et 20 de la norme d'exercice professionnel 320 définissent comme « *le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés* ».

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-02**

Le commissaire aux comptes ne peut utilement se fonder sur les données produites par l'entité auditée s'il n'en a pas contrôlé l'exhaustivité et la fiabilité, et demeure astreint, compte tenu du caractère significatif des postes concernés et même en l'absence de risque identifié d'anomalies significatives, à la collecte d'éléments probants dans le cadre de tests de détail.

**H2A, 11 septembre 2025, CS 2024-16**

Voir aussi **H2A, 6 novembre 2024, FR 2023-33 S**

Il résulte du dossier d'audit que, d'une part, les commissaires aux comptes n'ont réalisé qu'une prise de connaissance du contrôle interne, sans réaliser de test d'efficacité du contrôle interne et que, d'autre part, la fiabilité des états comptables et de gestion de l'entité auditée ne ressort pas de l'analyse de leur dossier d'audit. En particulier, ils auraient pu réaliser, notamment, un audit informatique et décrire les processus de traitement des ventes, ce qui leur aurait permis de confirmer la fiabilité des données injectées dans les états comptables et ainsi d'obtenir l'assurance élevée recherchée sur les cycles significatifs.

**[H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03](#)**

**[Cadrage des états de gestion et des états comptables – fiabilité des états de gestion \(non\)](#)**

Si un cadrage des états de gestion et des états comptables permet de s'assurer d'une circulation efficace des données comptables au sein des systèmes de l'entité, il n'est pas de nature à établir la qualité et la fiabilité desdites données.

**[H2A, 7 mars 2025, FR 2023-45 S](#)**

**[Insuffisance du contrôle interne – anomalie significative \(non\) – impossibilité de certifier ou certification avec réserve \(non\)](#)**

Une faiblesse du contrôle interne ne se traduit pas nécessairement par une anomalie significative avérée dans les comptes, de sorte que la mise en évidence d'une telle faiblesse n'induit pas automatiquement pour le commissaire aux comptes la certification avec réserve des états financiers, voire un refus de certification de ceux-ci.

**[H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S](#)**

**[Diligence d'audit – connaissance extérieure de l'entité auditée \(non\)](#)**

La seule connaissance extérieure que le commissaire aux comptes pouvait avoir de l'entité contrôlée ne peut valoir diligence d'audit.

**[H2A, 7 mars 2025, FR 2023-47 S](#)**

**[Fréquence des diligences d'audit](#)**

Le commissaire aux comptes ne peut se retrancher derrière les tests réalisés [3 ans auparavant] puisque, sauf à documenter une autre approche dans son dossier d'audit, les diligences d'audit doivent être réalisées pour chaque exercice.

**[H2A, 20 novembre 2025, CS 2024-11](#)**

### Diligences spécifiques aux partis politiques

L'avis technique de la compagnie nationale des commissaires aux comptes d'avril 2012 sur les financements prescrit 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.

**H2A, 7 mars 2025, FR 2023-47 S**

Le commissaire aux comptes ne peut s'abriter derrière les contrôles réalisés par la Commission nationale des comptes de campagne et des formations politiques qui n'ont pas le même objet que les éléments qu'il peut être amené à contrôler.

**H2A, 7 mars 2025, FR 2023-47 S**

#### *4.3.4.2. Méthodes de sélection des éléments à contrôler (NEP 530)*

#### Sondage – sélection des éléments à contrôler – norme d'exercice professionnel 530

La norme d'exercice professionnel 530 énonce que « *lorsque, dans le cadre de l'audit des comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre des tests de procédures ou des tests de détail, il sélectionne les éléments sur lesquels portent ces procédures d'audit* ». Elle précise à son point 5 qu'un « *sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés* » et que « *les techniques de sélection d'échantillons dans le cadre de sondages peuvent être statistiques ou non statistiques* » et, à son point 8, que, « *quelle que soit la méthode de sélection des éléments à contrôler qu'il retient, le commissaire aux comptes en fonction du résultat des procédures mises en œuvre, apprécie si l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, qu'il avait définie pour cette population, reste appropriée, conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés et tire les conséquences, sur sa mission, des anomalies identifiées conformément aux principes définis dans les normes d'exercice professionnel relatives aux anomalies significatives et au seuil de signification.* » et, à son point 9, que « *lorsque le commissaire aux comptes a sélectionné des éléments d'une population par sondages, il tire du contrôle de ces éléments une conclusion sur toute la population* ».

**H2A, 4 juin 2026, CS 2025-08**  
**H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03**

Si le commissaire aux comptes indique avoir eu recours à la méthode des sondages, il ne justifie pas dans son dossier d'audit que la méthode retenue donnait « *à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés* », comme l'impose la norme d'exercice professionnel 530 et lui permettait d'extrapoler le résultat de ses sondages à l'ensemble de la population.

**[H2A, 4 juin 2026, CS 2024-07](#)**

En l'absence de travaux sur la fiabilité des états comptables à partir desquels le commissaire aux comptes a réalisé les sondages et d'explication de la méthode retenue dans son dossier d'audit, il ne peut en être déduit que ces derniers ont porté sur une population exhaustive et homogène, pas plus qu'il n'est établi qu'il aurait procédé à un tirage aléatoire, de sorte qu'il ne peut être retenu que ces sondages étaient représentatifs ou encore donnaient à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés, comme le prévoit le point 7 de la NEP 530.

**[H2A, 4 juin 2026, CS 2025-08](#)**

Il ne ressort pas du dossier d'audit que les tests de détail effectués ont donné à tous les éléments de la population testée une chance d'être sélectionnés, ainsi que l'exige la norme d'exercice professionnel 530, ce que démontrent la focalisation sur quelques journées seulement ainsi que le très faible nombre d'éléments testés. Une telle méthode ne permettait pas aux commissaires aux comptes de tirer du contrôle de ces éléments une conclusion fiable sur toute la population.

**[H2A, 4 juillet 2025, FR 2023-37 S](#)**

La NEP 530 a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation, par le commissaire aux comptes, de méthodes de sélection dans le cadre de l'audit des comptes. En fonction des caractéristiques de la population qu'il veut contrôler, le commissaire aux comptes peut recourir à la sélection de tous les éléments de la population, sélectionner certains éléments spécifiques ou recourir à la méthode des sondages. Selon le paragraphe 7 de la norme, le sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés, les techniques de sélection d'échantillons pouvant être statistiques ou non statistiques.

**[H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S](#)**

La méthode de sondage suppose par nature de ne tester qu'une partie du chiffre d'affaires. Les normes d'exercice professionnel ne précisent pas le nombre de tests à réaliser, laissant à chaque commissaire aux comptes le soin de déterminer la taille de l'échantillon à tester. S'il est toujours loisible pour le régulateur de la profession de commissaire aux comptes de considérer que le recours aux sondages doit faire l'objet d'un encadrement plus précis que ce que prévoit le seul paragraphe 7 de la NEP 530,

cette évolution ne saurait passer par la voie de sanctions disciplinaires, lesquelles supposent pour être régulières la violation d'un texte en vigueur à la date des faits.

**[H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S](#)**

### **Sondage – choix de la méthode**

Si le recours au sondage statistique n'est pas imposé par la norme d'exercice professionnel 530, il n'en reste pas moins qu'il appartient au commissaire aux comptes de justifier et de documenter la méthode qu'il a retenue.

**[H2A, 20 novembre 2025, CS 2024-11](#)**

**[H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03](#)**

### **Constitution de l'échantillon et extrapolation**

La faiblesse du nombre de prestations retenues ainsi que l'absence de pièce justificative des dépenses de santé testées ou de documentation de la sélection des échantillons ne permettent pas d'extrapoler les résultats à l'ensemble de la population.

**[H2A, 7 mars 2025, FR 2023-47 S](#)**

En l'absence de travaux sur la fiabilité de l'état comptable à partir duquel a été réalisé le sondage et d'explication sur les modalités de sélection des éléments, il ne peut en être déduit que le sondage a porté sur une population exhaustive et homogène et qu'il a été effectué de façon aléatoire, de sorte qu'il ne peut être retenu que ce sondage était représentatif ou encore donnait à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés, comme le prévoit le point 7 de la NEP 530.

**[H2A, 10 septembre 2024, FR 2023-25 S](#)**

### **Sondage – documentation**

En l'absence de documentation portant sur la réalisation de travaux (modalités de sélection des éléments et de mise en œuvre des contrôles), ce sondage ne peut être retenu comme conforme aux exigences du point 7 de la NEP 530, de sorte qu'il ne pouvait en être déduit aucune conclusion sur l'ensemble la population testée.

**[H2A, 10 septembre 2024, FR 2023-25 S](#)**

### 4.3.5. Collecte des éléments probants

#### 4.3.5.1. Caractère probant des éléments collectés (NEP 500)

##### Décorrélation entre la vérification du contrôle interne et le caractère probant des éléments collectés

La NEP 500 ne fait pas référence au contrôle interne et, dès lors, il ne peut être déduit de ce texte l'obligation pour le commissaire aux comptes de vérifier le contrôle interne de la société pour s'assurer de l'exhaustivité des états internes. Le commissaire aux comptes est libre du choix des procédures qu'il met en place, à la condition que celui-ci soit pertinent par rapport à l'organisation de l'entité et à son environnement.

**H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S**

##### Esprit critique du commissaire aux comptes – norme d'exercice professionnel 500 – nécessité (oui)

La certification des comptes suppose un contrôle diligent, reposant sur des éléments suffisants et fiables, le commissaire aux comptes devant, comme le prévoit le paragraphe 7 de la NEP 500, conserver un « *esprit critique* » sur les éléments collectés.

**CE, 18 décembre 2023, n°451866**

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-14**

S'il résulte de la documentation du dossier d'audit que le commissaire aux comptes a obtenu des lettres d'affirmation de la direction de l'entité auditée ainsi qu'un courrier de son conseil, il doit être relevé, en premier lieu, que le paragraphe 5 de la norme d'exercice professionnel 500 précise que les éléments collectés par le commissaire aux comptes doivent être « *suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion sur les comptes* » et à son paragraphe 7 que « *dans le cadre de son appréciation de la fiabilité des éléments collectés, le commissaire aux comptes garde un esprit critique quant aux indices qui pourraient remettre en cause leur validité* ».

**H2A, 6 novembre 2025, CS 2024-17**

##### Insuffisance du seul examen des données produites par l'entité

Les commissaires aux comptes se sont fondés exclusivement sur la collecte d'éléments produits par l'entité auditée, sans formaliser aucun travail sur ces éléments, aucun test, ni collecte d'éléments externes. Ils n'étaient donc pas en mesure de conclure sur les assertions essentielles, à savoir celles intitulées « *réalité* »,

« *existence* », « *évaluation* » et « *exhaustivité* », des postes créances et produits d'exploitation, dont le montant est supérieur au seuil de signification, seuil que les paragraphes 6 et 20 de la norme d'exercice professionnel 320 définissent comme « *le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés* ».

**[H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-02](#)**

Il résulte du dossier d'audit que, d'une part, les commissaires aux comptes n'ont réalisé qu'une prise de connaissance du contrôle interne, sans réaliser de test d'efficacité du contrôle interne et que, d'autre part, la fiabilité des états comptables et de gestion de l'entité auditée ne ressort pas de l'analyse de leur dossier d'audit. En particulier, ils auraient pu réaliser, notamment, un audit informatique et décrire les processus de traitement des ventes, ce qui leur aurait permis de confirmer la fiabilité des données injectées dans les états comptables et ainsi d'obtenir l'assurance élevée recherchée sur les cycles significatifs.

**[H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03](#)**

Le commissaire aux comptes ne peut utilement se fonder sur les données produites par l'entité auditée s'il n'en a pas contrôlé l'exhaustivité et la fiabilité, et demeure astreint, compte tenu du caractère significatif des postes concernés et même en l'absence de risque identifié d'anomalies significatives, à la collecte d'éléments probants dans le cadre de tests de détail.

**[H2A, 11 septembre 2025, CS 2024-16](#)**

**[Cadrage des états de gestion et des états comptables – fiabilité des états de gestion \(non\)](#)**

Si un cadrage des états de gestion et des états comptables permet de s'assurer d'une circulation efficace des données comptables au sein des systèmes de l'entité, il n'est pas de nature à établir la qualité et la fiabilité desdites données.

**[H2A, 7 mars 2025, FR 2023-45 S](#)**

#### 4.3.5.2. *Caractère probant des éléments collectés – applications spécifiques (NEP 501)*

##### Audit des stocks

Il résulte des normes d'exercice professionnel 330 et 501 applicables que lorsque les stocks sont significatifs, le commissaire aux comptes assiste à la prise d'inventaire physique afin de collecter des éléments suffisants et appropriés sur l'existence et l'état physique de ceux-ci.

**CE, 23 mars 2026, n°502357** (rendue sur recours c/ **H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S**)

**CE, 12 mai 2025, n°476302**

Voir aussi **H2A, 10 septembre 2024, FR 2023-25 S**

#### 4.3.5.3. *Déclarations de la direction (NEP 580)*

##### Certification des comptes – esprit critique – norme d'exercice professionnel 200

Le respect de la norme d'exercice professionnel 580 n'est pas exclusive de la mise en œuvre du paragraphe 6 de la norme 200 relative aux principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes, qui précise que « *tout au long de son audit, [le commissaire aux comptes] fait preuve d'esprit critique et tient compte du fait que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les comptes* ».

**H2A, 6 novembre 2025, CS 2024-17**

#### 4.3.6. *Recours à des tiers (audit interne, experts)*

##### 4.3.6.1. *Utilisation des travaux de l'audit interne (NEP 610)*

##### Utilisation des éléments d'audit interne – norme d'exercice professionnel 610

La norme d'exercice professionnel 610 prévoit que, lorsque le commissaire aux comptes envisage d'utiliser les travaux de l'audit interne, il doit, notamment, apprécier l'organisation de l'audit interne en question et la documentation existante. Il lui faut également apprécier, d'une part, si la nature et l'étendue de ces travaux répondent aux besoins de son audit, et, d'autre part, si ces travaux ont été réalisés par des personnes disposant d'une qualification professionnelle et d'une expérience suffisantes et s'ils ont été revus et documentés. Ces différentes appréciations doivent être documentées dans le dossier d'audit du commissaire aux comptes.

**H2A, 4 juillet 2025, FR 2023-37 S**

Les commissaires aux comptes n'ont, à aucun moment, testé l'efficacité du contrôle interne, présumant de celle-ci du fait, d'une part, de la parfaite connaissance de l'entité auditée et de l'absence de détection antérieure d'anomalie et, d'autre part, de l'existence d'instances de contrôle. Or, la validation par des instances internes à l'entité ne peut constituer une garantie absolue pour le commissaire aux comptes, dont la mission consiste à s'assurer, par lui-même, des éléments qui lui permettront de fonder son opinion. Il en est de même d'instances externes, dont l'étendue du contrôle effectivement réalisé n'est ni connue, ni *a fortiori* justifiée dans le dossier d'audit.

**H2A, 4 juillet 2025, FR 2023-37 S**

#### 4.3.6.2. *Intervention d'un expert (NEP 620)*

##### Utilisation des travaux d'un expert – diligences nécessaires – norme d'exercice professionnel 620

Il résulte des termes de la NEP 620 relative à l'intervention d'un expert que les commissaires aux comptes sont tenus de s'assurer que l'expert est indépendant de l'entité contrôlée et qu'il bénéficie d'une compétence professionnelle dans le domaine particulier concerné. Ces vérifications doivent apparaître dans le dossier d'audit.

**CE, 18 décembre 2023, n°451866**

S'agissant des travaux d'audit réalisés par un expert, la norme d'exercice professionnel 620 impose au commissaire aux comptes, d'une part, qu'il s'assure que l'expert est indépendant de l'entité, qu'il prenne connaissance des instructions que l'entité a données par écrit à l'expert pour apprécier si la nature et l'étendue des travaux à réaliser répondent aux besoins de son audit et qu'il apprécie la compétence de l'expert, d'autre part, qu'il s'assure de la collecte d'éléments suffisants et appropriés tels que décrits précédemment et qui doivent être justifiés dans le dossier d'audit.

**H2A, 4 juillet 2025, FR 2023-37 S**

S'agissant des contrôles ou audits externes réalisés, le paragraphe 12 de la norme d'exercice professionnel 620 indique que le commissaire aux comptes « *collecte les éléments suffisants et appropriés qui établissent que [...] les travaux réalisés par l'expert lui permettent de conclure sur le respect des assertions qu'il souhaite vérifier* » et le paragraphe 25 de la norme d'exercice professionnel 330 précise que « *le commissaire aux comptes conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. Pour ce faire, le commissaire aux comptes tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions* ». Il s'en déduit qu'aucune norme d'exercice professionnel n'empêche le commissaire aux comptes de recourir à des expertises ou audits réalisés par des institutions ou

sociétés extérieures à sa mission d'audit, à la condition qu'il vérifie et documente le bien-fondé des constats retenus.

**[H2A, 20 novembre 2025, CS 2024-11](#)**

**[Valorisation des biens immobiliers par un expert agréé – dispense de contrôler les travaux de l'expert \(non\)](#)**

En application de l'article R. 212-54 du code de la mutualité, la valorisation des biens immobiliers détenus par une société soumise aux dispositions de ce code est déterminée sur la base d'une expertise quinquennale effectuée par un expert agréé par l'ACPR de sorte que l'acceptation par l'Autorité de cette expertise quinquennale a conduit les co-commissaires aux comptes « *à ne pas pousser davantage les investigations sur ce point* ». Mais les dispositions de l'article R. 212-54 du code de la mutualité, devenu depuis le décret 2015-513 du 7 mai 2015, l'article R. 343-11 du code des assurances, ne sauraient dispenser le commissaire aux comptes de la nécessité de contrôler la nature et l'étendue des travaux de l'expert ainsi que la cohérence des résultats de ses travaux avec sa connaissance générale de l'entité et des résultats de ses autres procédures d'audit comme énoncé au paragraphe 12 de la NEP 620.

**[H2A, 3 juillet 2024, FR 2023-21 S](#)**

***4.3.6.3. Utilisation des travaux d'un expert-comptable (NEP 630)***

**[Utilisation des travaux de l'expert-comptable – norme d'exercice professionnel 630](#)**

La NEP 630 relative à l'utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité, reprise à l'article A. 823-25 du même code, dans sa version en vigueur du 21 janvier 2009 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, permet au commissaire aux comptes d'utiliser des travaux réalisés par un expert-comptable, mais lui impose d'apprécier dans quelle mesure il peut s'appuyer sur de tels travaux pour aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.

**[CE, 23 mars 2026, n°502357](#) (rendue sur recours c/ **[H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S](#)**)**

Si le premier paragraphe de la norme d'exercice professionnel 630 permet au commissaire aux comptes de se fonder sur les travaux de l'expert-comptable, c'est à la condition, ainsi que le précise le paragraphe 5 de ladite norme, qu'il « *apprécie s'ils constituent des éléments suffisants et appropriés pour contribuer à la formation de son opinion sur les comptes* ».

**[H2A, 6 novembre 2025, CS 2024-22](#)**

**[H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03](#)**

### Utilisation des travaux de l'expert-comptable – diligences nécessaires – norme d'exercice professionnel 630

Si le commissaire aux comptes peut utiliser des travaux réalisés par un expert-comptable à la demande de l'entité auditée, afin notamment d'éviter de réaliser, le cas échéant, les mêmes travaux, la norme d'exercice professionnel 630 prévoit que le commissaire aux comptes doit apprécier, en particulier, si les travaux de l'expert-comptable constituent des éléments suffisants et appropriés pour contribuer à la formation de son opinion. Cette appréciation implique un entretien avec l'expert-comptable et, le cas échéant, de se faire communiquer les travaux du professionnel.

**H2A, 11 septembre 2025, CS 2024-16**

En fonction de son appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en œuvre lui paraît nécessaire pour obtenir les éléments suffisants et appropriés recherchés. Il documente dans son dossier les travaux réalisés par l'expert-comptable qu'il utilise dans le cadre de sa mission.

**H2S CDS, 6 novembre 2025, CS 2024-22**

**H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03**

### Utilisation des travaux de l'expert-comptable – norme d'exercice professionnel 630 – documentation des diligences

Si les commissaires aux comptes pouvaient, par application de l'article L. 821-61 du code de commerce alors applicable, s'appuyer sur les travaux de l'expert-comptable, ceux-ci ne pouvaient s'y référer que dans le respect des termes de la norme d'exercice professionnel 630. En particulier, ils devaient apprécier si lesdits travaux constituaient des éléments suffisants et appropriés pour contribuer à la formation de leur opinion sur les comptes ce qui, en l'espèce, n'est pas justifié dans leur dossier d'audit.

**H2A, 11 avril 2025, CS 2024-12**

### **4.3.7. Domaines d'audit spécifiques**

#### **4.3.7.1. Prise en considération de la possibilité de fraudes (NEP 240)**

##### **Appréciation du risque de fraude – norme d'exercice professionnel 240**

Les commissaires aux comptes sont tenus à un devoir de vigilance, particulièrement lorsqu'une anomalie significative est identifiée dans des comptes, et il leur appartient de mettre en œuvre des procédures d'audit qui facilitent l'identification des fraudes (NEP 240).

**CE, 18 décembre 2023, n°451866**

Dans le cadre de l'appréciation du risque de fraude, impliquant un usage particulier de l'esprit critique dont doit faire preuve le commissaire aux comptes, et alors même que l'entité auditée, son principal fournisseur et premier créancier, le dirigeant de ce dernier, considéré comme le dirigeant de fait de l'entité, étaient tous mis en examen pour des faits en lien avec l'activité de ladite entité, les commissaires aux comptes n'ont mis en œuvre aucune diligence pourtant exigée par la norme d'exercice professionnel 240.

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-02**

##### **La fraude : cause d'exonération des obligations des commissaires aux comptes (non)**

L'existence d'une fraude ne saurait exonérer les commissaires aux comptes des obligations qui s'imposent à eux au titre de l'audit des comptes, lequel a notamment aussi pour fonction, lorsqu'il est mené avec diligence, d'aider à déceler des irrégularités ou des fraudes.

**CE, 18 décembre 2023, n°451785**

#### **4.3.7.2. Continuité d'exploitation (NEP 570)**

##### **Continuité d'exploitation – notion – norme d'exercice professionnel 570 § 1**

La norme d'exercice professionnel 570 énonce, dans son paragraphe 1, que, pour l'établissement de ses comptes, l'entité est présumée poursuivre ses activités et que ceux-ci sont établis dans une perspective de continuité d'exploitation. Elle définit ensuite, dans les paragraphes suivants, les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre pour apprécier si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié et déterminer s'il existe une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de

mettre en cause la continuité d'exploitation.

**[H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-02](#)**

Voir aussi **[H2A, 18 mars 2026, CS 2024-24](#)**

### **[Incertitude significative – identification d'évènements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation](#)**

Selon la norme d'exercice professionnel 570, qui définit les conséquences que le commissaire aux comptes tire dans son rapport de la traduction dans les comptes des événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation qu'il aurait identifiés au cours de l'audit, une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et sa probabilité de réalisation sont telles que, selon le jugement du commissaire aux comptes, une information appropriée dans les comptes sur la nature et les implications de cette incertitude est nécessaire pour assurer la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il prend connaissance de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

**[H2A, 21 février 2025, FR 2023-43 S](#)**

**[H2A, 21 février 2025, FR 2023-42 S](#)**

La norme d'exercice professionnel 570 distingue ensuite selon que la direction de l'entreprise a, ou non, formalisé l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Elle énonce, à son paragraphe 7, les diligences à accomplir par le commissaire aux comptes dans la première hypothèse et prévoit, dans son paragraphe 8 que, dans la seconde hypothèse, le commissaire aux comptes doit s'enquérir auprès de l'entité des motifs qui l'ont conduite à établir les comptes dans une perspective de continuité d'exploitation.

**[H2A, 18 mars 2026, CS 2024-24](#)**

### **[Etat de cessation des paiements – définition](#)**

L'article L. 631-1 du code de commerce dispose que l'état de cessation des paiements d'une personne morale résulte de ce qu'elle se trouve « *dans l'impossibilité de faire face au passif exigible avec son actif disponible* ». Et il est de jurisprudence constante que l'état de cessation des paiements est caractérisé même en l'absence d'un passif exigé. Dès lors, la simple confrontation, d'une part, des fonds propres, de la capacité d'autofinancement et de l'actif réalisable, d'autre part, des créances exigibles, suffisait à établir des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.

**[H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-02](#)**

### Caractère suffisant des informations fournies en annexe

Si le rapport des commissaires aux comptes attire l'attention sur « *l'incertitude significative liée à des événements ou des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation* » dans un paragraphe de l'annexe des comptes annuels, intitulé, certes, « *continuité d'exploitation* », il n'alerte pas de manière expresse et circonstanciée comme le prévoit la norme d'exercice professionnel 570, sur la continuité de l'exploitation, se bornant au surplus à reprendre, sans l'actualiser, une information qui figurait déjà dans l'annexe des comptes du précédent exercice, de sorte qu'il ne présentait pas un caractère suffisamment précis, actualisé et pertinent pour éclairer les utilisateurs des comptes sur l'ampleur et les causes de cette incertitude.

**H2A, 18 mars 2026, CS 2024-24**

En ayant relevé dans leur rapport, les incertitudes significatives dues à des circonstances qui étaient susceptibles de mettre en cause la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, les commissaires aux comptes se devaient d'analyser la qualité et le caractère suffisant des informations communiquées en annexe par l'entité. Or, les éléments relatifs à la continuité de l'entreprise et communiqués dans l'annexe des comptes concernent le précédent exercice, sans que cela ne soit relevé par les commissaires aux comptes.

**H2A, 18 mars 2026, CS 2024-24**

Les éléments mentionnés dans l'annexe des comptes et le rapport des commissaires aux comptes ne sont pas de nature à permettre aux destinataires des comptes de comprendre qu'il existait des incertitudes significatives sur la continuité d'exploitation de l'entité, tels qu'examinées précédemment.

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-02**

### Importance significative de l'information relative à la continuité d'exploitation

Cette information est, par nature, susceptible d'influencer le jugement des destinataires des comptes et a une importance significative par rapport aux données du bilan et du compte de résultat.

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-02**

### Identification d'évènements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation – mesures à mettre en œuvre

La norme d'exercice professionnel 570 précise que lorsque le commissaire aux comptes a identifié de tels événements ou circonstances :

- il met en œuvre des procédures lui permettant de confirmer ou d'infirmar l'existence d'une incertitude significative sur la continuité d'exploitation ;
- il apprécie si les plans d'actions de la direction sont susceptibles de mettre fin à cette incertitude ;
- il demande à la direction une déclaration écrite par laquelle elle déclare que ses plans d'actions reflètent ses intentions et ajoute que lorsque, au cours de sa mission, le commissaire aux comptes relève des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation, il met en œuvre la procédure d'alerte lorsque les dispositions légales et réglementaires le prévoient.

**[H2A, 21 février 2025, FR 2023-43 S](#)**

**[H2A, 21 février 2025, FR 2023-42 S](#)**

Voir aussi **[H2A, 18 mars 2026, CS 2024-24](#)**

### **[Déclaration écrite de la direction - caractère suffisant des diligences des commissaires aux comptes \(non\)](#)**

Si la lettre d'intention produite par l'entité auditée fait, certes, état d'une volonté de soutien d'une société tierce, elle est, à elle seule, insuffisante à la démontrer en l'absence de précision sur l'étendue du soutien, ses modalités et son caractère contraignant. En particulier, aucun engagement formalisé émanant du représentant légal de la société tierce, aucune lettre de confort opposable ni aucun élément permettant d'apprécier la capacité financière effective de celle-ci à assurer un tel soutien ne figure au dossier d'audit. Au regard de la conclusion à laquelle ils étaient eux-mêmes parvenus de l'existence d'incertitudes liées à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, qualifiées de « *significatives* » dans leur rapport, les commissaires aux comptes auraient dû poursuivre leurs investigations en mettant en œuvre l'ensemble des diligences requises par le paragraphe 10 de la norme d'exercice professionnel 570 et en les documentant.

**[H2A, 18 mars 2026, CS 2024-24](#)**

### **[Incertitude significative sur la continuité d'exploitation – utilisation du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes – conditions](#)**

Si le paragraphe 12 de la norme d'exercice professionnel 570 prévoit que « Lorsque, au vu des éléments collectés, le commissaire aux comptes estime que l'utilisation du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes est appropriée mais qu'il existe une incertitude significative sur la continuité d'exploitation, il s'assure qu'une information pertinente est donnée dans l'annexe », cette disposition suppose que les diligences d'audit préalables quant au caractère approprié de l'utilisation du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes, aient été réalisées. Elle suppose également que les informations données dans l'annexe soient conformes aux articles L. 123-13 alinéa 4, L. 123-14 alinéas 1 et 2, et R. 123-195 du

code de commerce qui énoncent, notamment, que l'annexe complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat et que lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe, outre que l'annexe comporte toutes les informations d'importance significative sur la situation patrimoniale et financière et sur le résultat de l'entreprise. Ces éléments sont repris, en substance, dans le règlement de l'Autorité des normes comptables (ANC) n°2014-03 qui précise notamment que « Les documents de synthèse, qui comprennent nécessairement le bilan, le compte de résultat et une annexe mettent en évidence tout fait pertinent, c'est-à-dire susceptible d'avoir une influence sur le jugement que leurs destinataires peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre ».

**H2A, 18 mars 2026, CS 2024-24**

#### *4.3.7.3. Événements postérieurs à la clôture (NEP 560)*

##### Placement en liquidation judiciaire

L'entité auditée ayant été placée en liquidation judiciaire préalablement à l'établissement de leur rapport, les commissaires aux comptes se devaient d'apprécier si cet événement constituait un événement postérieur à la clôture, lequel, en application de la norme d'exercice professionnel 560, doit faire l'objet d'une mention dans l'annexe. A ce titre, il leur appartenait de déterminer s'il s'agissait d'un événement donnant lieu à ajustement ou d'un événement ne donnant lieu qu'à une information dans l'annexe, selon qu'il révélait ou non une situation existant à la clôture.

**H2A, 18 mars 2026, CS 2024-24**

##### Documentation du dossier

En l'absence de justification formalisée au dossier d'audit que le placement en liquidation judiciaire s'analyserait comme un événement postérieur à la clôture, sans incidence sur la régularité des comptes, il n'est pas établi que cette qualification reposait sur des éléments probants suffisants à la date de la certification.

**H2A, 18 mars 2026, CS 2024-24**

## 4.4. Modalités particulières d'exercice de l'audit

### 4.4.1. *Co-commissariat aux comptes et la revue croisée (NEP 100)*

#### Application de la norme d'exercice professionnel 100 au co-commissariat aux comptes facultatif (oui)

Les obligations imposées par la norme d'exercice professionnel 100, en ce qu'elles visent à garantir qu'un audit des comptes réalisés par plusieurs co-commissaires aux comptes soit mis en œuvre dans des conditions suffisantes de rigueur et de fiabilité, s'appliquent tant dans les hypothèses où les personnes ou entités auditées sont astreintes à désigner deux commissaires aux comptes en vertu des dispositions législatives du code de commerce que dans les cas où elles ne le sont pas mais y procèdent par choix.

**CE, 24 juillet 2025, n°471654**

#### Obligations des co-commissaires aux comptes (répartition des travaux – revue croisée)

Lorsque l'audit des comptes est réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, la répartition des travaux d'audit doit être équilibrée et chacun des commissaires aux comptes est tenu, d'une part, de mener les contrôles dont il a la charge dans le respect des normes professionnelles et des obligations légales et réglementaires applicables et, d'autre part, d'apprécier dans le cadre d'une revue croisée correspondant aux caractéristiques visées au paragraphe 11 de la NEP 100, si les diligences menées par l'autre commissaire aux comptes lui permettent de porter sur les comptes en cause une appréciation suffisamment fiable.

**CE, 18 décembre 2023, n°451785**

**CE, 24 juillet 2025, n°471654**

Dès lors que le co-commissaire aux comptes signe les rapports de certification des comptes en cause, il ne peut, sans méconnaître les obligations professionnelles s'imposant à tout commissaire aux comptes, se désintéresser des opérations de contrôle.

**CE, 18 décembre 2023, n°451785**

Dès lors qu'ils acceptent une mission de certification de comptes dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes, les commissaires aux comptes sont tenus de respecter l'obligation qui leur est faite de répartir les travaux, entre eux, de manière équilibrée.

**H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S**

### Revue croisée – diligences – norme d'exercice professionnel 100, paragraphe 4

La revue croisée constitue un élément clé de la mise en œuvre du co-commissariat aux comptes. Selon le paragraphe 4 de la norme d'exercice professionnel 100, chaque commissaire aux comptes doit être en mesure de formuler son opinion sur les comptes et de s'appuyer, pour ce faire, sur les travaux réalisés par le ou les co-commissaires de l'entité contrôlée. Il doit s'assurer que les travaux réalisés par ses co-commissaires aux comptes sont suffisants et appropriés et documenter dans son dossier les éléments lui permettant ainsi d'étayer son appréciation. Il doit, en application de son paragraphe 12, faire « *figurer dans son dossier les éléments de la revue qui permettent d'étayer son appréciation des travaux effectués par les co-commissaires aux comptes.* »

**H2A, 20 février 2026, FR 2023-20 S**

**H2A, 3 juillet 2024, FR 2023-21 S**

### Documentation de la revue croisée – intangibilité du dossier d'audit

Faute de trouver dans le dossier d'audit, à la date de signature de leur rapport sur les comptes de l'entité auditée, les éléments de documentation relatifs à la mise en œuvre de la revue croisée, celle-ci est, selon les prescriptions des normes d'exercice professionnel 100 et 230, réputée ne pas avoir été exécutée.

**H2A, 20 février 2026, FR 2023-20 S**

### Revue croisée – documentation et mise en œuvre de procédures supplémentaires – norme d'exercice professionnel 100, paragraphes 10 à 14

En vertu de l'article L. 823-15 du code de commerce dans sa version alors applicables, et des paragraphes 10 à 14 de la NEP 100 relative à l'audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes, les co-commissaires aux comptes sont tenus de documenter les éléments permettant d'étayer leur appréciation sur le travail mené par leur co-commissaire aux comptes et, en cas de doute, de mettre en œuvre des procédures de contrôle supplémentaire.

**CE, 18 décembre 2023, n°451878**

Lorsqu'il effectue la revue des travaux du co-commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes exerce son esprit critique pour apprécier en particulier si la démarche d'audit décidée conjointement a été suivie et si les contrôles ont été effectués conformément aux prescriptions normatives, notamment que les éléments suffisants et appropriés étayant les conclusions formulées ont été obtenus. A l'issue de cette revue le co-commissaire aux comptes doit être convaincu par les travaux et conclusions de son confrère et, dans le cas contraire, il effectue les travaux

complémentaires nécessaires pour lui permettre de fonder son opinion sur les comptes. La documentation doit donc permettre d'identifier les éléments collectés et conclusions du co-commissaire aux comptes qui ont été examinés par la personne en charge de la revue croisée, rendre compte des principaux échanges intervenus avec le co-commissaire aux comptes et des éventuels travaux qui auront été estimés nécessaires de mener en complément.

**H2A, 3 juillet 2024, FR 2023-21 S**

#### Revue croisée – chronologie

Les travaux de revue croisée doivent être réalisés avant le dépôt du rapport des commissaires aux comptes.

**H2A, 20 février 2026, FR 2023-20 S**

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-14**

Les travaux relatifs à la revue croisée doivent être achevés à la date du dépôt du rapport par les co-commissaires aux comptes et doivent figurer au dossier d'audit les éléments permettant de déterminer le calendrier de mise en œuvre de ladite revue croisée.

**H2A, 20 février 2026, FR 2023-20 S**

#### Revue croisée – obligation pour le co-commissaire aux comptes de refaire les travaux (non)

Sans que la norme d'exercice professionnel 100 impose au co-commissaire aux comptes de faire de nouveau les diligences d'audit déjà réalisées, les questionnaires et feuilles de travail étaient insuffisants, d'une part, à démontrer la mise en œuvre d'une analyse critique des travaux des co-commissaires aux comptes portant notamment sur la justification de la nature probante de ces éléments et la vérification de l'approche substantive, et, d'autre part, pour connaître la nature ou l'étendue des tests réalisés par les co-commissaires aux comptes, et donc apprécier le caractère suffisant et approprié de ces derniers.

**H2A, 17 juillet 2025, CS 2024-09**

#### Revue croisée – opposabilité du secret professionnel (non)

Le co-commissariat aux comptes implique que les co-commissaires aux comptes s'assurent mutuellement un accès sans limitation à leurs dossiers de travail, quel qu'en soit le support. Le secret professionnel est levé entre les co-commissaires. La levée du secret couvre non seulement la communication de documents mais également

l'accès aux dossiers de travail du ou des co-commissaires : un refus d'accès à ces dossiers ne peut constituer un motif légitime d'insuffisance de la revue croisée.

**[H2A, 3 juillet 2024, FR 2023-21 S](#)**

### **[Obligation d'appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes – imputabilité du manquement](#)**

L'article 17, devenu 24, du code de déontologie des commissaires aux comptes, qui vise les commissaires aux comptes, sans restriction, s'applique nécessairement, lorsque la mission de certification des comptes a été confiée à une personne morale, tant à celle-ci, en qualité de titulaire du mandat, qu'à la personne physique signataire.

**[H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S](#)**

**[H3C, 9 février 2023, FR 2022-01 S](#)**

### **[Obligation d'appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes – définition des liens capitalistiques](#)**

En ce qu'elle tend à garantir l'indépendance des co-commissaires aux comptes, dans leurs rapports entre eux, l'interdiction édictée par l'article 17 du code de déontologie des commissaires aux comptes doit s'entendre comme visant les liens capitalistiques indirects résultant de la détention, par une même personne physique ou morale, le cas échéant par l'intermédiaire d'autres personnes morales, de tout ou partie du capital de sociétés de commissariat aux comptes désignées comme co-commissaires aux comptes pour certifier les comptes d'une même personne ou entité.

**[H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S](#)**

**[H3C, 9 février 2023, FR 2022-01 S](#)**

La qualité d'associés au sein d'une même société caractérise l'existence d'un lien capitalistique entre commissaires aux comptes, personnes physiques ou morales, au sens de l'article 17, devenu 24, du code de déontologie des commissaires aux comptes.

**[H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S](#)**

### **[Obligation d'appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes – prise en considération des effets réels ou supposés des liens capitalistiques \(non\)](#)**

Il n'y a pas lieu, pour caractériser un manquement aux dispositions de l'article 17 du code de déontologie des commissaires aux comptes, d'évaluer l'effet, réel ou potentiel, des liens capitalistiques en cause sur l'indépendance ou l'objectivité des commissaires aux comptes, au regard, notamment, de l'état de leurs relations, cet élément pouvant

seulement être pris en considération pour apprécier la gravité dudit manquement.

**H3C, 9 février 2023, FR 2022-01 S**

#### **Devoir d'indépendance en cas de co-commissariat aux comptes facultatif (oui)**

L'article L. 821-1 du code de commerce, qui régit les conditions d'exercice de la profession de commissaire aux comptes, ne distingue pas selon que la désignation d'un commissaire aux comptes par une entité est obligatoire ou volontaire. Il en résulte que, dès lors qu'une entité fait le choix de désigner un co-commissaire aux comptes, l'ensemble des règles d'exercice du co-commissariat aux comptes, et en particulier l'article 17 du code de déontologie des commissaires aux comptes, devenu 24, trouvent application.

**H2A, 22 janvier 2026, CS 2024-25**

#### ***4.4.2. Audit des comptes de groupe (NEP 600)***

##### **Comptes consolidés – diligences – norme d'exercice professionnel 600**

Il ressort du dossier d'audit du commissaire aux comptes que n'ont pas été réalisées de diligences relatives à la vérification du périmètre de consolidation, au cadrage des comptes individuels audités avec les liasses de consolidation, à l'analyse des retraitements de consolidation, à l'audit des filiales importantes, à la vérification de l'annexe aux comptes consolidés, alors que celles-ci sont imposées par la norme d'exercice professionnelle 600.

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-14**

La mise en œuvre des normes d'exercice professionnel 600 et 230 implique que le commissaire aux comptes justifie de diligences propres quant à l'audit des comptes consolidés et ne se repose pas uniquement sur les audits des comptes individuels de sociétés appartenant au périmètre de consolidation et sur le travail du co-commissaire aux comptes. Ceci aurait pour effet de priver de leur substance les impératifs guidant l'audit des comptes consolidés, indépendant de celui des entités du périmètre de consolidation, et impliquant des procédures et postes significatifs propres à la consolidation. Et s'agissant des entités importantes, le paragraphe 17 de la norme d'exercice professionnel 600 précise que, lorsque le commissaire aux comptes a identifié qu'une entité est importante pour l'audit des comptes consolidés en raison de l'importance de sa contribution individuelle au regard des comptes consolidés, le commissaire aux comptes de l'entité effectue un audit de l'information comptable de celle-ci en utilisant le seuil de signification défini au niveau des comptes de cette dernière, et le paragraphe 21 de la même norme que les travaux du commissaire aux comptes comprennent au minimum un échange d'informations avec le professionnel

chargé du contrôle des comptes ou la direction de l'entité sur les activités de celle-ci, qui sont importantes pour l'ensemble consolidé, un échange d'informations avec le professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité sur le risque d'anomalies significatives dues à des fraudes ou des erreurs et une revue de la documentation du professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité relative au risque élevé d'anomalies significatives.

**H2A, 19 juin 2025, FR 2023-50 S**

Le commissaire aux comptes n'a justifié d'aucune diligence propre quant à l'audit des comptes consolidés de l'entité auditée, se reposant uniquement sur les audits des comptes individuels de sociétés appartenant au périmètre de consolidation et sur le travail du co-commissaire aux comptes, privant ainsi de leur substance les impératifs guidant l'audit des comptes consolidés, indépendant de celui des entités du périmètre de consolidation, et impliquant des procédures et postes significatifs propres à la consolidation.

**H2A, 6 novembre 2024, FR 2023-33 S**

## 4.5. Expression de l'opinion et les manquements associés

### 4.5.1. Certification des comptes (NEP 700)

#### Obligation de certification des comptes (oui)

Il résulte de l'article R. 823-7 devenu, depuis le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié, l'article R. 821-180 de ce code, et de la norme d'exercice professionnel 700 qui figure à l'article A. 823-26 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, que le commissaire aux comptes établit un rapport au terme duquel il formule son opinion sur les comptes de l'entité contrôlée, en les certifiant sans réserve ou en assortissant cette certification de réserves, ou encore en refusant de les certifier, voire en déclarant être dans l'impossibilité de les certifier.

**H3C, 9 novembre 2023 2023-05 S**

**H2A, 26 juin 2024, FR 2023-30 S**

#### Obligation d'exécuter la mission de certification des comptes – défaut de paiement des honoraires du commissaire aux comptes par l'entité auditée – exception d'inexécution (non)

Le défaut de paiement des factures d'honoraires de la société de commissariat aux comptes ne pouvait exonérer les commissaires aux comptes titulaire et signataire de

leurs obligations.

[H2A, 24 octobre 2024, FR 2023-27 S](#)

Voir aussi [H2A, 17 juin 2026, CS 2025-03](#)

Le commissaire aux comptes ne peut justifier son attitude par la mise en œuvre d'une exception d'inexécution. Certes, dans les rapports entre le commissaire aux comptes et l'entité contrôlée, le défaut d'exécution, par cette dernière, de son obligation de payer les honoraires convenus interdit ses dirigeants, ses administrateurs ou ses associés de rechercher la responsabilité du commissaire aux comptes pour n'avoir pas poursuivi sa mission ou d'obtenir son relèvement sur le fondement de l'article L. 823-7 du code de commerce, dans sa version applicable du 1<sup>er</sup> avril 2009 au 1<sup>er</sup> janvier 2024. Néanmoins, le mandat conclu entre le commissaire aux comptes et l'entité contrôlée ne fait pas seulement naître des obligations réciproques entre les parties mais il investit également le commissaire aux comptes, pour une durée incompressible, d'une mission de contrôle des comptes, qu'il n'exerce pas au seul bénéfice de l'entité contrôlée et qui lui impose notamment, dans l'intérêt général, de formuler son opinion sur les comptes de chaque exercice, ainsi que, le cas échéant, de signaler à l'assemblée générale ou à l'organe compétent les irrégularités qu'il a relevées au cours de sa mission, de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance ou de déclarer à Tracfin les opérations visées par l'article L. 561-15, I, du code monétaire et financier. Il en résulte que le commissaire aux comptes ne peut suspendre l'exécution de cette mission, au demeurant qualifiée de permanente par l'article L. 823-10 du code de commerce, dans sa version applicable jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2024, du seul fait d'un défaut de paiement de ses honoraires par l'entité contrôlée, dans des conditions telles que cette mission ne serait plus exercée, ni par lui, ni par aucun autre commissaire aux comptes, et ce pour une durée indéterminée, qui ne prendrait fin qu'au moment où l'entité contrôlée reprendrait le paiement des honoraires. Dans une telle situation, il appartient au commissaire aux comptes, après avoir vainement mis en demeure l'entité contrôlée, de mettre en œuvre les voies de droit pour le paiement de ses honoraires. Et il ne peut s'affranchir de l'exercice de sa mission qu'en démissionnant, dans les conditions prévues à l'article 28, anciennement 19 du code de déontologie des commissaires aux comptes, ce qui suppose qu'il justifie d'un motif légitime, lequel peut résulter de difficultés rencontrées dans l'accomplissement de sa mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier, ou de la survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et après s'être assuré que cette démission ne serait pas génératrice d'un préjudice pour l'entité contrôlée. En revanche, tant qu'il demeure titulaire du mandat de certification des comptes, le commissaire aux comptes ne peut se soustraire aux obligations que lui impose ce mandat et il doit notamment, conformément aux dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, dans sa version applicable du 17 juin 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, formuler son appréciation sur les comptes de chaque exercice en établissant le rapport prévu par l'article R. 823-7

du code de commerce, dans sa version applicable du 27 mars 2007 au 1<sup>er</sup> février 2024, et la NEP 700.

### **H3C, 9 novembre 2023 2023-05 S**

#### **Cause d'exonération de l'obligation de certifier les comptes – entrée en vigueur de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 – application de la loi nouvelle plus douce (non)**

Il importe peu que, depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 dite « PACTE », l'entité auditée n'ait plus été tenue de désigner un commissaire aux comptes. Il n'y a pas lieu, en particulier, de mettre en œuvre le principe de rétroactivité de la loi répressive plus douce, dès lors que les dispositions relatives à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes sont dépourvues de visée immédiatement répressive, de sorte qu'il est indifférent, pour l'appréciation des fautes disciplinaires commises par un commissaire aux comptes, que celui-ci ait été nommé conformément à une disposition légale qui n'est plus en vigueur au jour de la poursuite.

### **H3C, 9 novembre 2023 2023-05 S**

#### **Cause d'exonération de l'obligation de certifier les comptes – épidémie de Covid-19 (non)**

Il importe peu qu'au cours de la période concernée par le grief, l'activité du commissaire aux comptes comme celle des dirigeants et des experts-comptables successifs de l'entité auditée, ait été perturbée par l'épidémie de Covid 19. Cet élément pourra être prise en considération pour apprécier la gravité du comportement reproché au commissaire aux comptes mais est sans incidence, en revanche, sur la caractérisation du manquement retenu à son encontre.

### **H3C, 9 novembre 2023 2023-05 S**

#### **Certification des comptes sans réserve – conditions – normes d'exercice professionnel 330 et 700**

Pour certifier que les comptes annuels d'une société 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 l'entité contrôlée à la fin de cet exercice, il appartient au commissaire aux comptes de vérifier les valeurs et les documents comptables de cette entité et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur. Il lui appartient notamment, indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, de mettre en œuvre et de concevoir des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif. Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément

significatif au niveau des comptes, il lui appartient de s'efforcer d'obtenir des éléments complémentaires.

**[CE, 8 juillet 2025, n°491959](#)**

Voir aussi **[H2A, 4 juin 2026, CS 2024-07](#)**

Si le commissaire aux comptes n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou une impossibilité de certifier les comptes.

**[CE, 8 juillet 2025, n°491959](#)**

Le commissaire aux comptes a certifié sans réserve les comptes de l'entité auditée, alors, d'une part, que ceux-ci étaient affectés d'irrégularités significatives, susceptibles de révéler l'existence d'une fraude, dont il aurait dû avoir connaissance au regard des documents dont il disposait à la date de la signature du rapport de certification et, d'autre part, qu'aucune investigation complémentaire, malgré l'identification d'une anomalie comptable, n'a été menée, antérieurement à cette certification, en vue d'obtenir les éléments suffisants et appropriés permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes en cause, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.

**[CE, 9 septembre 2024, n°472364](#)**

Les commissaires aux comptes ne sont pas fondés à reprocher à la formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes d'avoir retenu les manquements à leurs obligations professionnelles tirés de ce qu'ils ont certifié sans réserve les comptes de l'entité auditée, lesquels étaient pourtant affectés d'irrégularités significatives dont ils avaient ou auraient dû avoir connaissance, et de ce qu'ils ont ainsi méconnu le premier alinéa de l'article L. 823-9 du code de commerce, le premier alinéa de l'article L. 823-13 du même code et les normes d'exercice professionnel 330 et 700, reprises respectivement aux articles A. 823-8 et A. 823-26 de ce code.

**[CE, 9 septembre 2024, n°472364](#)**

Le norme d'exercice professionnel 700 énonce qu'un commissaire aux comptes ne peut certifier les comptes d'une entité que lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable, que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.

**[H2A, 20 novembre 2025, CS 2024-11](#)**

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.

**[H2A, 17 juin 2026, CS 2025-03](#)**  
**[H2A, 13 novembre 2024, CS 2024-05](#)**

Il résulte de la combinaison des normes d'exercice professionnel 330 et 700, comme de celle des normes 630 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 les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.

**[H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S](#)** (recours rejeté par **[CE, 23 mars 2026, n°502357](#)**)

Sur quatre postes, des anomalies significatives auraient dû être relevées par le commissaire aux comptes et il aurait dû en demander la correction à l'entité auditée. Faute pour lui d'avoir suivi cette démarche, celui-ci n'a pas respecté les termes de la norme d'exercice professionnel 700 lue en regard des normes 320 et 330 qui lui imposaient soit de certifier les comptes en émettant une ou plusieurs réserves, soit de refuser de certifier les comptes dès lors qu'il ne disposait pas d'éléments lui permettant de corriger les anomalies significatives.

**[H2A, 4 avril 2025, FR 2023-35 S](#)**

En ne respectant pas les termes impératifs de la norme d'exercice professionnel 330 et, ce, pour plusieurs postes significatifs, le commissaire aux comptes ne pouvait obtenir l'assurance élevée exigée par la norme d'exercice professionnel 700 et certifier sans réserve les comptes.

**[H2A, 4 juin 2026, CS 2024-07](#)**  
**[H2A, 13 novembre 2024, CS 2024-05](#)**

#### **[Périmètre de la certification des comptes – annexe au bilan et compte de résultat \(oui\)](#)**

Aux termes de l'article L. 123-12 du code de commerce, les comptes annuels comportent le bilan, le compte de résultat et une annexe. L'annexe doit, selon l'article L. 123-14 du même code, comporter toutes les informations d'importance significative sur la situation financière patrimoniale et sur le résultat de l'entreprise. Il en résulte que la certification des comptes couvre l'annexe, au même titre que le bilan ou le compte de résultat, de sorte que toute anomalie constatée dans l'annexe doit emporter, pour

le commissaire aux comptes, les mêmes conséquences qu'une anomalie constatée dans le bilan ou le compte de résultat.

**H2A, 6 novembre 2025, CS 2024-17**

**Informations à l'annexe au rapport de certification des comptes – informations complémentaires pour donner une image fidèle des comptes**

Il résulte des dispositions de l'article L. 213-14 du code de commerce que, lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner l'image fidèle, des informations complémentaires doivent être fournies à l'annexe.

**H2A, 6 novembre 2025, CS 2024-17**

**Conséquence de la modification du dossier d'audit postérieurement au délai de 60 jours suivant la signature du rapport sur les comptes**

Dès lors que les commissaires aux comptes ont apporté des modifications à leurs dossiers d'audit dans des délais incompatibles avec les dispositions légales et, d'autre part, qu'ils ne démontrent pas avoir réalisé une revue croisée avant le dépôt de leur rapport, ils n'étaient pas en mesure de certifier les comptes de l'entité auditée.

**H2A, 20 février 2026, FR 2023-20 S**

**Insuffisance des diligences d'audit – opinion infondée (non)**

Au lieu de retenir, comme cela résulte du grief notifié, que le commissaire aux comptes, n'ayant pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives, aurait dû émettre une impossibilité de certifier, la commission des sanctions retient que celui-ci n'était pas en mesure de justifier du caractère suffisant et approprié des travaux accomplis et de sa certification des comptes sans réserve puisqu'il n'avait pas justifié avoir obtenu l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives, comme cela résulte en particulier de la norme d'exercice professionnel 700.

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-14**

**H2A, 7 mars 2025, FR 2023-45 S**

### Conséquence d'une erreur matérielle sur l'opinion émise – opinion erronée (non)

Une erreur matérielle, même si elle traduit comme un manque de rigueur flagrant de la part du commissaire aux comptes quand il a supervisé le travail de son collaborateur, ne peut constituer une opinion erronée.

**H3C, 16 juin 2022, FR 2020-08 S**

### Certification des comptes sans réserve – conséquence du défaut de présentation du dossier d'audit

Le commissaire aux comptes, contrairement à ses obligations, n'a pas présenté ses dossiers d'audit aux enquêteurs, de sorte qu'il n'a pu justifier que l'audit des comptes qu'il a pourtant certifiés sans réserve, lui avait permis d'obtenir l'assurance élevée que ces comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.

**H2A, 17 juin 2026, CS 2025-03**

### Impossibilité d'apprécier l'opinion émise par le commissaire aux comptes en l'absence de conservation du dossier d'audit

L'absence de conservation du dossier rend impossible toute appréciation par la formation restreinte de l'opinion portée par le commissaire aux comptes sur les comptes audités. Dès lors, si elle constitue de ce fait une violation grave des obligations du commissaire aux comptes, justifiant une sanction, elle ne saurait constituer le grief d'opinion non étayée.

**H3C, 16 juin 2022, FR 2020-08 S**

### Absence d'identification des anomalies par d'autres intervenants – influence sur l'appréciation du grief (non)

La circonstance que des experts-comptables et d'autres experts n'auraient pas identifié les anomalies affectant les comptes antérieurs de l'entité auditée est, en tout état de cause, sans incidence sur l'appréciation des manquements des commissaires aux comptes en cause à leurs propres obligations législatives et réglementaires.

**CE, 9 septembre 2024, n°472364**

### Conséquences circonscrites de la fraude en cause – influence sur l'appréciation du grief (non)

Est sans incidence sur la question de la régularité et de la sincérité des comptes certifiés sans réserve par les commissaires aux comptes la circonstance, invoquée par

les commissaires aux comptes, que seul le Trésor public aurait été pénalisé par la fraude en cause.

**[CE, 9 septembre 2024, n°472364](#)**

#### **Conséquence de l'observation formulée en annexe sur la certification des comptes**

L'observation formulée en annexe du rapport des commissaires aux comptes ne les dispensait pas d'émettre une réserve en application du point 9 de la norme d'exercice professionnelle 700 qui énonce que « *Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour désaccord : lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ; que les incidences sur les comptes des anomalies significatives 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* ».

**[H2A, 4 avril 2025, FR 2023-35 S](#)**

### **4.5.2. Rapport du commissaire aux comptes**

#### **Rapport de certification des comptes – délai de transmission**

Le rapport sur les comptes annuels du commissaire aux comptes doit être présenté à l'assemblée qui statue sur les comptes annuels, celle-ci devant, par application de l'article L. 225-100 du code de commerce, se réunir dans les six mois de la clôture de l'exercice, sauf prolongation du délai par ordonnance du président du tribunal de commerce, le commissaire aux comptes devant, par application des articles L. 225-115 et R.225-83, 6° du code de commerce, déposer son rapport au siège au moins quinze jours francs avant la date de réunion de l'assemblée. Ces dispositions sont prescrites à peine d'injonctions prononcées par le tribunal de commerce ou de poursuites pénales des dirigeants des sociétés n'ayant pas publié leurs comptes.

**[H2A, 14 mai 2025, CS 2024-27](#)**

Voir aussi **[H2A, 17 juin 2026, CS 2025-03](#)**

## **4.6. Obligations spécifiques du commissaire aux comptes**

### **4.6.1. Révélation de faits délictueux**

#### **Obligation de révélation au procureur de la République de faits délictueux**

Il résulte de l'instruction que les prêts consentis par l'entité auditée aux deux SCI dans lesquelles elle détenait des parts, tout comme l'inscription d'une créance successorale détenue par cette société sur son président et associé unique et la position débitrice

du compte courant de ce dernier, étaient susceptibles de profiter directement et personnellement à celui-ci et étaient susceptibles d'être contraires à l'intérêt social de l'entité auditée et donc, de recevoir la qualification d'abus de bien social. Il en résulte que le commissaire aux comptes était tenu de révéler au procureur de la République de tels faits, sans qu'il puisse se prévaloir de l'absence de décision du juge pénal les qualifiant de délictueux. Le requérant ne peut, en tout état de cause, utilement se prévaloir d'une « *pratique professionnelle* » annexée à une circulaire du garde des sceaux pour justifier avoir été dispensé de son obligation de révélation au procureur de la République alors, au demeurant, que les irrégularités constatées présentaient un caractère continu sur la durée de l'exercice 2014, et, s'agissant de l'inscription de la créance successorale, sur plusieurs exercices. Enfin, le commissaire aux comptes ne peut utilement soutenir avoir respecté son obligation en se prévalant de courriers adressés au procureur de la République à des dates nettement postérieures à celles auxquelles il a procédé à la certification des comptes litigieux.

### **CE, 3 mars 2025, n°475195**

Le commissaire aux comptes est tenu, d'une part, d'évaluer si l'entité qu'il contrôle a mis en œuvre des procédures appropriées pour s'assurer du respect des textes légaux et réglementaires qui régissent son activité et dont le non-respect pourrait avoir des conséquences financières pour l'entité ou même mettre en cause la continuité d'exploitation, et d'autre part, de révéler au parquet les faits susceptibles de recevoir une qualification pénale, et ce même en l'absence de toute saisine des juridictions, civiles, pénales ou administratives compétentes, saisine que son intervention peut précisément permettre d'éviter, lorsqu'il est possible de remédier à ces irrégularités, ou de provoquer, lorsque tel n'est pas le cas.

### **H3C, 22 décembre 2023, FR 2022-04 S**

#### **Caractérisation du manquement à l'obligation de révélation de faits délictueux – appréciation des actes de gestion et des comptes de l'entité dont le commissaire aux comptes certifie les comptes – excès de pouvoir (non)**

Pour apprécier un éventuel manquement d'un commissaire aux comptes aux dispositions des articles L. 823-9, L. 823-12 et L. 823-16 du code de commerce, dans leur version applicable du 17 juin 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024 la formation statuant sur les cas individuels, au stade de l'engagement des poursuites, comme la formation restreinte, au stade du jugement, peuvent elles-mêmes être amenées à apprécier l'existence des irrégularités en cause, quand bien même aucune décision juridictionnelle n'aurait statué sur le non-respect par l'entité des textes légaux et réglementaires auxquels elle est soumise, sur les infractions susceptibles d'avoir été commises ou sur la régularité ou la sincérité des comptes, et que ni la formation statuant sur les cas individuels ni la formation restreinte ne commettent ni ne

consacrent aucun excès de pouvoir lorsqu'estimant ces irrégularités constituées, elles décident, pour la première, d'engager des poursuites contre ce commissaire aux comptes et, pour la seconde, de prononcer une sanction fondée sur l'existence de telles irrégularités.

**[H3C, 22 décembre 2023, FR 2022-04 S](#)**

#### ***4.6.2. Procédure d'alerte***

##### **Procédure d'alerte**

Les procédures d'alertes ont pour objectif d'appeler l'attention des dirigeants sur les difficultés que leur société rencontre ou risque de connaître et de les inciter à prendre sans retard toute mesure pour redresser la situation. Non coercitives mais seulement informatives, elles constituent un élément essentiel du dispositif de prévention et de traitement des difficultés des entreprises. Dans les sociétés commerciales qui en sont dotées, le commissaire aux comptes qui relève, à l'occasion de l'exercice de sa mission, des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, doit demander au dirigeant des explications. Le dirigeant est tenu de répondre sous 15 jours. Dès réception de la réponse ou à défaut, le commissaire aux comptes en informe le président du tribunal de commerce. À défaut de réponse du dirigeant ou s'il constate que l'exploitation demeure compromise, le commissaire aux comptes établit un rapport spécial et invite le dirigeant à faire délibérer sur les faits relevés une assemblée générale. Si, à l'issue de la réunion de l'assemblée générale, le commissaire aux comptes constate que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation, il informe de ses démarches le président du tribunal de commerce par application de l'article L. 234-2 du code de commerce.

**[H2A, 18 mars 2026, CS 2024-24](#)**

**[H2A, 21 février 2025, FR 2023-43 S](#) et [FR 2023-42](#)**

##### **Conditions de mise en œuvre de la procédure d'alerte**

L'alerte, qui est une obligation légale mise en œuvre par une procédure encadrée, doit être déclenchée par le commissaire aux comptes si des faits menaçant la continuité de l'exploitation sont détectés, et au-delà de l'appréhension purement comptable, il doit également examiner les données financières, économiques voire sociales qui influent sur la performance immédiate ou future de l'entreprise. Ainsi, si les faits justifiant le déclenchement de la procédure d'alerte sont graves ou peuvent l'être, ils n'exigent pas que la société se trouve en état de cessation des paiements ; toutefois, la menace est suffisamment sérieuse pour qu'elle justifie le déclenchement de la procédure d'alerte. Le commissaire aux comptes doit également porter un jugement d'ordre synthétique sur la valeur globale de l'hypothèse de continuité de l'exploitation ou de l'activité de l'entité concernée. En ce sens, il doit apprécier si les événements

négatifs ne sont pas neutralisés, compensés ou relativisés par d'autres signes propres à en contrer les effets nocifs. En déclenchant la procédure d'alerte, le commissaire aux comptes attire l'attention des dirigeants sur des faits qu'il a relevés à l'occasion de l'exercice de sa mission.

**[H2A, 18 mars 2026, CS 2024-24](#)**

Voir aussi **[H2A, 21 février 2025, FR 2023-43 S](#)** et **[FR 2023-42](#)**

### Objet de la procédure d'alerte

En déclenchant la procédure d'alerte, le commissaire aux comptes attire l'attention des dirigeants sur des faits qu'il a relevés à l'occasion de l'exercice de sa mission.

**[H2A, 21 février 2025, FR 2023-43 S](#)**

### Plan de redressement – cause d'exonération de l'obligation de déclencher la procédure d'alerte (non)

Les commissaires aux comptes ne peuvent se prévaloir de l'existence d'un plan de redressement en cours pour justifier l'absence de déclenchement de la procédure d'alerte, alors même que l'existence d'une telle procédure doit, au contraire, attirer la vigilance du commissaire aux comptes, à qui la loi a conféré un rôle particulier dans la surveillance de la situation financière des entités qu'il audite et sur lequel les autres intervenants, et notamment le président du tribunal de commerce, doivent pouvoir s'appuyer.

**[H2A, 18 mars 2026, CS 2024-24](#)**

### Ouverture d'une procédure de conciliation – application de l'obligation de déclencher la procédure d'alerte (oui)

Une procédure de conciliation a été ouverte de sorte qu'il ne peut être reproché aux commissaires aux comptes de ne pas avoir déclenché de procédure d'alerte alors que, selon le grief « *il existait [...] des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation de cette société* ».

**[H2A, 18 mars 2026, CS 2024-24](#)**

### 4.6.3. *Lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme (NEP 9605)*

#### Obligation de déclaration de soupçons au service de Traitement du renseignement des actions contre les circuits clandestins (Tracfin)

Les faits révélés par le commissaire aux comptes au procureur de la République sont susceptibles de constituer une escroquerie au sens de l'article 313-1 du code pénal, délit réprimé, notamment, par une peine de cinq ans d'emprisonnement. Il en résulte que le commissaire aux comptes devait déclarer à Tracfin les opérations effectuées par l'entité auditée portant sur des sommes susceptibles d'être d'origine délictueuse, puisque résultant de cessions frauduleuses de factures en doublon ou fictives.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-41 S**

#### Cause d'exonération d'obligation – ouverture d'une procédure collective et d'une information judiciaire contre les dirigeants de l'entité auditée (non)

Le commissaire aux comptes soutient qu'il n'a pas fait une déclaration auprès de Tracfin car le procureur de la République avait convoqué l'entité auditée dès le dépôt du rapport du conciliateur, avait provoqué l'ouverture d'une procédure collective et ouvert une information à l'encontre des dirigeants de l'entité auditée. Il souligne qu'au surplus, la fraude suspectée avait été médiatisée. Mais les arguments avancés par le commissaire aux comptes ne sauraient l'exonérer de ses propres obligations.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-41 S**

## 4.7. Situations particulières d'audit

### 4.7.1. *Certification des comptes des entités d'intérêt public*

#### Obligation de mise en œuvre de la revue indépendante – fondement de la responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes (oui)

La revue indépendante est un élément essentiel de l'audit légal des comptes des entités d'intérêt public, prévu par le règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public. Ce règlement, par application de la primauté du droit de l'Union, a une valeur juridique supérieure à la loi. Il est obligatoire et s'impose dans toutes ses dispositions. Dès lors, l'obligation en cause, qui trouve sa source dans un règlement européen, peut fonder la responsabilité disciplinaire d'un commissaire aux comptes.

**H2A, 20 février 2026, FR 2023-20 S**

## Défaut de mise en œuvre de la revue indépendante – responsabilité conjointe du commissaire aux comptes titulaire personne morale et du réviseur indépendant (oui)

Le commissaire aux comptes titulaire est garant de la mise en place de la revue indépendante et le réviseur indépendant l'est de son exécution, de sorte que la société titulaire du mandat de commissariat aux comptes peut répondre d'un manquement relatif à la mise en œuvre de la revue indépendante.

**H2A, 20 février 2026, FR 2023-20 S**

## Revue indépendante – preuve de la mise en œuvre

La preuve que le commissaire aux comptes titulaire de la mission d'audit a organisé la mise en œuvre d'une revue indépendante peut être rapportée par des éléments extérieurs à l'entité, notamment en sollicitant le réviseur désigné ou en retraçant les échanges avec ce dernier.

**H2A, 7 mars 2025, FR 2023-45 S**

## 5. Les autres interventions du commissaire aux comptes

### 5.1. Commissaire aux apports

#### Commissariat aux apports (fondement légal du grief)

Les dispositions de l'article L. 236-4, 2° du code de commerce applicables aux dates d'effet des opérations de fusion ou de scission sont insusceptibles de constituer un fondement légal à un grief tiré de la valorisation par un commissaire aux apports, non remise en cause par l'enquête, d'une opération d'apports en nature qui emportait transfert de propriété des titres avec tous les droits attachés à ces titres.

**H2A, 5 juin 2025, FR 2023-44 S**

#### Commissaire aux apports – soumission aux règles d'exercice professionnel – conditions

Dans le cas où, en application des dispositions de l'article R. 225-7, alinéa 1, du code de commerce c'est en raison de sa qualité de commissaire aux comptes qu'a été désigné un commissaire aux apports, il se trouve alors soumis, non seulement aux incompatibilités prévues à l'article L. 822-11-3 de ce code, dans leur version applicable du 17 juin 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, auquel renvoyait les articles L. 225-8 et L. 225-147, mais également aux règles d'exercice professionnel du commissariat aux comptes compatibles avec l'exercice de cette mission, et en particulier aux devoirs

d'indépendance et d'impartialité édictés par l'article L. 822-10 du code de commerce, dans sa version applicable du 24 mai 2019 au 6 décembre 2023, et les articles 4 et 5 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, dans leur version issue du décret n° 2020-292 du 21 mars 2020. En application de l'article L. 824-10 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, le commissaire aux comptes désigné comme commissaire aux apports est alors passible des sanctions prévues à l'article L. 824-2 du code de commerce à raison des fautes disciplinaires qu'il commet qu'il s'agisse d'un manquement à ces règles d'exercice de la profession ou d'une négligence grave.

**H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-16 S**

#### **Commissaire aux apports – contenu du rapport**

Le commissaire aux comptes a pour mission d'apprécier, sous sa responsabilité, la valeur des biens apportés à une société, notamment lors de sa constitution. Il résulte de la combinaison des articles L. 225-8, L. 225-14, R. 225-13 et R. 22-10-8 du code de commerce que le rapport du commissaire aux apports doit mentionner une description des apports, l'évaluation qu'il a retenue de chacun d'eux, en précisant la méthode d'évaluation qu'il a appliquée et les raisons de son choix. En outre, il doit contenir l'affirmation du commissaire aux apports selon laquelle la valeur des apports correspond au moins à la valeur des actions à émettre, augmentée éventuellement de la prime d'émission.

**H2A, 7 avril 2026, CS 2025-05**

#### **Commissaire aux apports – erreur manifeste d'appréciation de la valeur des titres apportés – esprit critique défaillant (oui)**

En concluant que la valeur des titres apportés retenue dans le traité d'apport n'était pas surévaluée, ce qui relevait d'une erreur manifeste d'appréciation de cette valeur, le commissaire aux apports a fait preuve d'un esprit critique défaillant, alors que l'exercice de l'esprit critique est pourtant l'attitude attendue d'un commissaire aux apports auquel est soumise la valorisation d'un apport stipulée dans un traité d'apport.

**H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-16 S**

#### **Commissaire aux apports – obligation de veiller au respect par l'entité des principes comptables (non)**

S'il n'appartenait pas au commissaire aux apports de veiller au respect par l'entité recevant les apports des principes comptables applicables à la comptabilisation des apports, et notamment du principe de prudence, il lui appartenait en revanche de veiller à permettre à cette société, en se fondant sur l'affirmation de son commissaire aux

apports selon laquelle la valeur retenue pour l'apport de son associé n'était pas surévaluée, de comptabiliser cet apport dans le respect de ce principe.

**H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-16 S**

**Commissaire aux apports – négligence grave – légalité des délits et des peines (oui)**

Quand bien même il n'est pas reproché au commissaire aux comptes, dans le cadre de sa mission de commissaire aux apports, d'avoir méconnu des normes d'exercice professionnel du commissariat aux comptes, les défaillances constatées constituent des négligences graves, au sens de l'article L. 824-1, 1, 2°, du code de commerce, dans sa version applicable du 3 décembre 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024. A cet égard, c'est en vain que le commissaire aux comptes soutient qu'il serait contraire au principe de légalité des délits et des peines d'exiger qu'un commissaire aux comptes désigné comme commissaire aux apports veille, sous peine des sanctions prévues par l'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa version applicable du 3 décembre 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, à ne pas commettre de telles négligences qui le conduiraient à une conclusion manifestement erronée quant à la valorisation de l'apport qui lui est soumise.

**H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-16 S**

## 5.2. Commissaire à la transformation

**Commissaire à la transformation – soumission aux règles d'exercice professionnel – conditions**

Dans le cas où c'est en raison de sa qualité de commissaire aux comptes qu'a été désigné un commissaire à la transformation, il se trouve alors soumis aux règles d'exercice professionnel, notamment déontologiques, du commissariat aux comptes compatibles avec l'exercice de cette mission, et en particulier au devoir d'indépendance édicté par l'article L. 822-10 du code de commerce, de sorte que les fonctions de commissaire à la transformation, exercées par un commissaire aux comptes désigné en cette qualité, sont incompatibles avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance à l'égard de la société dont la transformation est envisagée.

**H3C, 6 juillet 2023 FR 2023-09 S**

## PARTIE III – LES SANCTIONS

### Principe de nécessité des peines

Le principe de nécessité des peines découlant de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 implique qu'une sanction administrative ayant le caractère d'une punition ne puisse être appliquée que si l'autorité compétente la prononce expressément en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce.

**[CE, 8 juillet 2025, n°491959](#)**

Voir aussi **[CE, 15 octobre 2021, n°451785](#)**

### Application des critères posés à l'article L. 821-83 du code de commerce

Si le Haut conseil, ne peut déterminer la sanction qu'il prononce qu'au regard des seuls critères que ce texte énumère, il peut, toutefois, ne se fonder que sur ceux de ces critères qui sont pertinents au regard des faits de l'espèce.

**[CE, 18 décembre 2023, n°451785](#)**

**[CE 12 novembre 2020, n°425701](#)**

La formation restreinte pouvait se fonder sur le motif tiré de ce qu'il n'était pas possible de déterminer les gains ou les avantages qu'auraient procurés aux commissaires aux comptes les fautes qui leur sont reprochées, pas plus que les pertes ou les coûts que ces fautes leur auraient évités, pour écarter la prise en compte, dans la fixation des sanctions prononcées

à leur encontre, du critère prévu au 4° de l'article L. 824-12 du code de commerce.

**[CE, 24 juillet 2025, n°471654](#)**

La formation restreinte a écarté à bon droit, pour déterminer la sanction applicable au commissaire aux comptes, le fait qu'il avait fait l'objet d'une bonne appréciation dans le cadre d'un contrôle qualité, une telle circonstance ne se rattachant à aucun des critères énumérés à l'article L. 824-12 du code de commerce.

**[CE, 18 décembre 2023, n°451785](#)**

Il est indifférent que la chambre nationale de discipline auprès du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables n'ait, pour les mêmes faits, prononcé à l'encontre du commissaire aux comptes, qui est également expert-comptable, qu'une mesure de suspension de deux ans.

**[CE 12 novembre 2020, n°425701](#)**

Si les sanctions ne peuvent être déterminées qu'au regard des seuls critères énumérés à l'article L. 821-83 du code de commerce, 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.

**[H2A, 17 juin 2026, CS 2025-07](#)**

**[H2A, 12 juin 2024, FR 2023-26 S](#)**

## 1. L'application de la loi dans le temps

L'article L. 824-12, dans sa version applicable du 3 décembre 2016 au 1<sup>er</sup> janvier 2024, s'applique rétroactivement aux situations antérieures à son entrée en vigueur.

**[H3C, 16 juin 2022, FR 2020-12 S](#)**

**[H3C, 7 avril 2022, FR 2020-11 S](#)**

Les sanctions encourues par le commissaire aux comptes à l'époque des faits qui lui sont reprochés étaient, conformément à l'ancien article L. 822-8 du code de commerce, dans sa version en vigueur du 2 août 2003 au 17 juin 2016, l'avertissement, le blâme, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, assortie ou non du sursis total ou partiel, la radiation de la liste et le retrait de l'honorariat. Ce texte énonçait, en outre, que l'avertissement, le blâme ainsi que l'interdiction temporaire pouvaient être assortis de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus. L'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 17 mars 2016 applicable jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2024, reprend les mêmes sanctions, en y ajoutant, outre la publication d'une déclaration visée au II, 1<sup>o</sup>, la possibilité de prononcer, d'une part, une interdiction, pour une durée limitée à 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, d'autre part, une sanction pécuniaire. En conséquence, le commissaire aux comptes poursuivi encourt l'une des sanctions maintenues par l'article L. 824-2 précité, à l'exception des sanctions nouvellement introduites qui n'étaient pas prévues à l'époque des faits.

**[H3C, 17 février 2022, FR 2020-06 S](#)**

## 2. La gravité du manquement

### Appréciation de la gravité du manquement – prise en considération des déclarations des commissaires aux comptes

La circonstance que la formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes ait, pour apprécier la gravité du manquement au titre du 1° de l'article L.824-12 du code de commerce, pris en considération certains des éléments avancés devant elle par les commissaires aux comptes n'est pas, par elle-même, de nature à caractériser une erreur de droit ni une méconnaissance des droits de la défense et du droit à un procès équitable.

**[CE, 9 septembre 2024, n°472364](#)**

Les faits commis par le commissaire aux comptes sont d'autant plus graves qu'il n'a fourni aucune explication convaincante quant à son refus de communiquer des documents aux contrôleurs ou d'échanger avec un des contrôleurs.

**[H2S CDS, 20 novembre 2025, CS 2024-11](#)**

### Entrave

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont graves en ce qu'ils démontrent sa volonté de se soustraire au contrôle de son régulateur alors que les contrôles opérés soit par les compagnies de commissariat aux comptes, soit par la H2A, sont les garants de la qualité des missions remplies par les commissaires aux comptes qui exercent une profession réglementée.

**[H2A, 6 novembre 2025, CS 2024-22](#)**

**[H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-20](#)**

Voir aussi **[H2A, 24 février 2026, CS 2025-13](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont graves en ce que les faits d'obstacle au contrôle ne permettent pas au régulateur d'exercer efficacement sa mission à l'encontre de professionnels dont la mission est d'assurer la confiance envers leurs travaux d'audit financier.

**[H2A, 21 mars 2025, CS 2024-13](#)**

Les fautes reprochées au commissaire aux comptes sont d'une particulière gravité. En effet, en refusant de communiquer les dossiers concernant la certification des comptes des entités auditées, le commissaire aux comptes s'est soustrait à une obligation essentielle à l'exercice par le Haut conseil de sa mission de régulation, ce qui apparaît

d'autant plus grave qu'il a persisté dans son refus après avoir été formellement mis en garde sur le fait qu'une telle attitude constituait une faute disciplinaire.

**[H3C, 27 juillet 2023, FR 2023-03 S](#)**

### **Non-respect des règles d'audit légal des comptes**

Le commissaire aux comptes a commis de très graves manquements aux obligations s'imposant à lui au titre de la certification des comptes, se contentant souvent, pour formuler son avis, de données incomplètes, voire d'explications orales du dirigeant de l'entité auditée.

**[CE, 18 décembre 2023, n°451835](#)**

Les manquements imputés au commissaire aux comptes tenant à la certification sans réserve des comptes des entités auditées, dont la plupart se sont produits durant plusieurs exercices comptables, portent sur l'exercice même de la mission de commissaire aux comptes et traduisent des insuffisances d'une particulière gravité dans l'exercice de cette mission.

**[CE, 3 mars 2025, n°475195](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont extrêmement graves. Il a certifié sans réserve les comptes d'une société dont il n'ignorait pas que plusieurs précédents commissaires aux comptes avaient refusé de les certifier puis démissionné, alors que, d'une part, il avait constaté des anomalies dont il n'a pas tiré les conséquences qui s'imposaient et, d'autre part, il s'était abstenu de réaliser des diligences sur des comptes particulièrement significatifs, ces manquements ne pouvant en aucun cas être justifiés par l'exercice de son jugement professionnel.

**[H2A, 21 février 2025, FR 2023-41 S](#)**

Les fautes disciplinaires reprochées au commissaire aux comptes sont d'une particulière gravité en ce qu'en certifiant sans réserve les comptes annuels d'une association gérant des fonds, pour partie publics destinés à la formation professionnelle, sans avoir mis en œuvre les diligences nécessaires pour formuler une telle appréciation, le commissaire aux comptes a porté atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes.

**[H2A, 19 décembre 2024, FR 2023-29 S](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une gravité certaine en ce que le grief lié à l'audit des comptes a mis en évidence qu'il attestait de diligences dans son dossier d'audit qui, en réalité, n'étaient pas accomplies.

**[H2A, 13 novembre 2024, CS 2024-05](#)**

Les manquements notifiés aux commissaires aux comptes, dont ils sont directement responsables, sont graves car ils concernent plusieurs exercices de plusieurs sociétés d'un même groupe dont les difficultés financières étaient avérées de sorte qu'ils auraient dû exercer une vigilance importante et s'attacher à faire preuve de rigueur dans le respect des normes d'exercice professionnel et dans l'expression de leur jugement professionnel. En certifiant que les comptes des entités auditées étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice alors qu'ils ne démontraient pas avoir obtenu l'assurance élevée que les comptes ne comportaient pas une anomalie significative notamment du fait d'une documentation insuffisante, ils ont porté atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes.

**[H2A, 2 octobre 2024, FR 2023-23 S](#)**

Les manquements notifiés aux commissaires aux comptes, dont ils sont directement responsables, sont graves, car la certification sans réserve des comptes de l'entité auditée pour quatre exercices était de nature à porter atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes.

**[H2A, 3 juillet 2024, FR 2023-21 S](#)**

**[Non-respect de l'obligation de formation continue](#)**

En ne respectant pas ses obligations en matière de formation professionnelle continue sur plusieurs années consécutives, alors qu'elles sont un gage de la qualité des travaux des commissaires aux comptes, le commissaire aux comptes a démontré qu'il ne cherchait pas à améliorer ses travaux d'audit.

**[H2A, 6 novembre 2025, CS 2024-22](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont graves en ce 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.

**[H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-06](#)**

Les faits reprochés aux commissaires aux comptes sont d'une certaine gravité en ce qu'ils n'ont pas respecté leur obligation de formation pendant de nombreuses années, alors que celle-ci est garante de la qualité de leur audit.

**[H2A, 24 février 2026, CS 2025-13](#)**

**[H2A, 21 mars 2025, CS 2024-13](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une gravité certaine en ce que l'obligation de formation des commissaires aux comptes a pour objet d'assurer la qualité de leur mission d'audit.

**[H2A, 23 janvier 2025, FR 2023-40 S](#)** (voir décision sur recours **[CE, 27 mai 2026, n°502623](#)**)

L'extrême gravité des faits reprochés au commissaire aux comptes est encore caractérisé par le fait que, débutant ses activités de commissaire aux comptes, il n'a pas respecté ses obligations de formation alors que ce respect est le gage de la qualité de l'audit des comptes réalisé.

**[H2A, 21 février 2025, FR 2023-41 S](#)**

Les fautes disciplinaires reprochées au commissaire aux comptes sont d'une particulière gravité en ce que les obligations imposées aux commissaires aux comptes en matière de formation professionnelle continue sont un gage de leur compétence.

**[H2A, 19 décembre 2024, FR 2023-29 S](#)**

Le grief notifié au commissaire aux comptes est grave en ce que les obligations imposées aux commissaires aux comptes en matière de formation professionnelle continue sont un gage de leur compétence. Le grief du non-respect de ses obligations de formation reproché au commissaire aux comptes est d'autant plus grave qu'il a été commis sur près de dix années et que cette obligation lui avait été rappelée à plusieurs reprises.

**[H2A, 10 septembre 2024, FR 2023-25 S](#)**

#### **[Non-respect de l'obligation de déclaration d'activité](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont graves en ce 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.

**[H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-06](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une gravité certaine en ce que l'obligation du dépôt de déclarations d'activité permet au régulateur des commissaires aux comptes d'exercer les contrôles inhérents à cette régulation.

**[H2A, 23 janvier 2025, FR 2023-40 S](#)** (voir décision sur recours **[CE, 27 mai 2026, n°502623](#)**)

La méconnaissance de l'obligation de déclarer son activité constitue notamment un obstacle à la mise en œuvre des contrôles d'activité et à la vérification de l'assiette des cotisations professionnelles et de l'application du barème édicté par l'article R. 823-12 du code de commerce.

**[H2A, 26 juin 2024, FR 2023-30 S](#)**

**[Insuffisance du nombre d'heures consacrées à l'accomplissement de la mission d'audit](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont graves en ce qu'il n'a pas respecté les barèmes d'heures de travail devant être consacrées à sa mission de certification des comptes de l'entité auditée, pendant de nombreuses années, alors que ces derniers sont garants de la qualité de son audit et qu'il a été effectivement constaté de graves carences dans la conduite de l'audit de l'entité auditée.

**[H2A, 21 février 2026, CS 2024-26](#)**

**[Violation des principes d'honneur et de dignité](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont, par nature, d'une certaine gravité, s'agissant d'atteinte à l'honneur et à la dignité d'un commissaire aux comptes.

**[H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-19](#)**

**[Négligence grave](#)**

Les fautes commises par le commissaire aux comptes sont d'une gravité certaine. En effet, la négligence grave dont il a fait preuve dans l'encadrement des collaborateurs de la société qu'il gérait et la confusion qui en est résultée dans l'esprit de ceux-ci entre les activités d'expertise comptable réalisée par cette société et les activités de commissariat aux comptes étaient de nature à induire en erreur, non seulement ces collaborateurs mais également les clients de cette société, sur les missions effectivement réalisées par celle-ci. Cette négligence grave a notamment conduit à l'établissement, sous sa signature, d'une attestation mentionnant faussement qu'il aurait certifié les comptes d'un parti politique et la production de cette attestation devant la Commission nationale des comptes de campagne et des financements

politiques, ce qui a porté atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux écrits des commissaires aux comptes.

### **[H3C, 27 juillet 2023, FR 2023-02 S](#)**

En se montrant gravement négligent dans la réalisation de la mission de commissaire aux apports qui lui avait été confiée par les associés fondateurs de l'entité, ce qui l'a conduit à établir deux rapports retenant successivement, pour un même apport, une valeur de 2.5 milliards d'euros puis une valeur, près de dix fois moindre, de 254 millions d'euros, le commissaire aux apports a porté doublement atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux du commissaire aux comptes, quel que soit le cadre dans lequel celui-ci exerce, dès lors que c'est en cette qualité qu'une mission lui a été confiée. Ces fautes apparaissent d'autant plus graves qu'elles ont eu pour conséquence la comptabilisation de l'apport en cause au capital de l'entité un montant sans corrélation avec sa valeur économique, dans un contexte dans lequel le dirigeant du groupe envisageait son introduction en bourse, même s'il n'est pas établi que le commissaire aux apports ait eu connaissance de ce projet lorsqu'il a établi son rapport.

### **[H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-16 S](#)**

#### **[Atteinte à l'honneur et la probité](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une exceptionnelle gravité en ce que les faits d'atteinte à l'honneur et à la probité ont été commis par lui dans le cadre de son exercice professionnel et dans son intérêt personnel. Ils sont d'autant plus graves que celui-ci, comme tout commissaire aux comptes, a prêté le serment prévu par l'article R. 821-60 du code de commerce de jurer d'exercer sa profession avec honneur, probité et indépendance, de respecter et faire respecter les lois et qu'il a adopté une position contraire au comportement attendu d'un commissaire aux comptes en ne respectant pas ses engagements vis-à-vis de son client tout en lui adressant des factures d'honoraires augmentées de frais de relance et en ne respectant pas ses propres engagements de transmettre des documents, de répondre à des convocations ou de communiquer ses disponibilités.

### **[H2A, 24 octobre 2024, FR 2023-27 S](#)**

Voir aussi **[H2A, 13 mai 2026, CS 2025-12 S](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont sérieux en ce que les faits ayant justifié l'importante condamnation dont il a fait l'objet sont particulièrement graves.

### **[H2A, 3 septembre 2024, FR 2023-31 S](#)**

Le commissaire aux comptes, qui ne répond à aucune des convocations qui lui ont été adressées d'abord par le Haut conseil du commissariat aux comptes puis par la

commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit, ne produit aucun élément permettant d'envisager une poursuite de ses activités de commissaire aux comptes. En effet, les faits qui lui sont reprochés, qui se sont déroulés sur plus de trois années, sont d'une particulière gravité en ce qu'ils ont été commis dans le cadre de son exercice professionnel et dans son intérêt personnel.

**[H2A, 12 juin 2024, FR 2023-26 S](#)**

### **Violation du devoir d'indépendance**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une particulière gravité en ce que celui-ci a, en toute connaissance de cause, accepté un mandat de commissariat aux comptes d'une entité dont il était, dans le même temps, expert-comptable, ce qui constitue une grave atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes, pierre angulaire de la confiance accordée aux travaux du commissaire aux comptes, et ce d'autant que sa nomination n'avait pour but que de garantir le bon emploi de fonds publics.

**[H2A, 21 février 2026, CS 2025-04](#)**

Les faits reprochés aux commissaires aux comptes sont particulièrement graves en ce qu'ils montrent que la société de commissariat aux comptes et le commissaire aux comptes associé et représentant légal de ladite entité ont mis en place un mécanisme occulte permettant de contourner, de manière systémique puisque près de la moitié de la clientèle de la société de commissariat aux comptes a bénéficié d'une offre pluridisciplinaire irrégulière, les règles permettant d'assurer l'indépendance des commissaires aux comptes, exigence cardinale de leurs missions. Ils mettent également en évidence que les sociétés en participation n'avaient, en réalité, pour seul objet que de permettre des remontées de fonds entre les sociétés opérationnelles de commissariat aux comptes, d'expertise comptable ou de conseil juridique et la société holding détenue par la famille du commissaire aux comptes associé et représentant légal sous couvert de facturation de services de « back office » rendus par une autre société.

**[H2A, 22 janvier 2026, CS 2024-25](#)**

Les faits reprochés aux commissaires aux comptes sont graves en ce qu'ils ont concerné un nombre très important d'entités exerçant dans des domaines variés, qu'ils ont accepté de nouveaux mandats alors qu'ils se trouvaient déjà en situation de conflit d'intérêts, de sorte qu'ils ont porté atteinte à un principe fondamental de comportement dont découle la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes.

**[H2A, 2 mai 2025, FR 2023-49 S](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une certaine gravité en ce qu'ils portent atteinte en la confiance légitime résultant de l'exercice de la profession réglementée de commissaire aux comptes, et qu'il avait parfaite conscience du grief qui lui est reproché, ayant admis devant le rapporteur général que l'intérêt de l'achat du terrain avait été le plus fort.

**H2A, 3 septembre 2025, FR 2023-28 S**

Il est reproché au commissaire aux comptes d'avoir manqué aux règles déontologiques tendant à garantir l'impartialité des commissaires aux comptes dans leur mission de contrôle des comptes, en certifiant les comptes de plusieurs entités en dépit des liens l'unissant à l'expert-comptable de celles-ci. Ces fautes disciplinaires, qui se sont inscrites dans la durée, sur plusieurs exercices, et qui ont porté atteinte à un principe fondamental de comportement dont découle la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes, sont d'une particulière gravité.

**H3C, 14 décembre 2023, FR 2023-04 S**

En s'étant trouvée dans une situation présentant un risque d'auto-révision sans documenter son analyse de cette situation et en tirer les conséquences, le commissaire aux comptes a manqué aux règles déontologiques tendant à garantir l'impartialité des commissaires aux comptes dans leur mission de certification des comptes. Cette faute disciplinaire, qui a porté atteinte à un principe fondamental de comportement dont découle la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes, est donc d'une particulière gravité, d'autant plus qu'elle s'est poursuivie sur une période de plus de deux ans.

**H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S**

Il résulte de ce qui précède que le grief retenu contre le commissaire aux comptes constitue un manquement grave aux textes qui régissent la fonction de commissaire aux comptes dans la mesure où ils ont eu pour conséquence de compromettre l'exercice impartial et indépendant de sa mission de certification des comptes, deux qualités cardinales du commissariat aux comptes.

**H3C, 7 avril 2022, FR 2020-07 S**

**Violation des règles d'incompatibilité**

Les griefs reprochés au commissaire aux comptes constituent des manquements graves aux textes qui régissent la fonction de commissaire aux comptes. La gravité du manquement aux règles d'incompatibilité générale est telle que le Législateur a érigé cette violation en infraction pénale prévue à l'article L. 820-6 du code de commerce et punie d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de 7 500 euros. Cela

souligne l'importance que le Législateur a entendu donner à l'indépendance du commissaire aux comptes.

**[H3C, 9 avril 2021, FR 2020-01 S](#)**

**[Non-respect des obligations en matière de lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme](#)**

Les manquements reprochés aux commissaires aux comptes sont d'une certaine gravité en ce que les commissaires aux comptes participent de la lutte contre le blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

**[H2A, 5 juin 2025, CS 2024-08](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une gravité certaine en ce que, d'une part, le commissaire aux comptes, qui est au cœur du fonctionnement économique et financier des entreprises, doit prendre une part active dans la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme dont il est un des principaux pivots s'agissant du blanchiment de fonds provenant de sociétés privées, le blanchiment de capitaux ou le financement du terrorisme n'étant pas le seul fait des Etats.

**[H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S](#)** (recours rejeté par **[CE, 23 mars 2026, n°502357](#)**)

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une gravité certaine en ce que le commissaire aux comptes doit prendre une part active dans la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

**[H2A, 13 novembre 2024, CS 2024-05](#)**

**[Non-respect de l'obligation d'archivage du dossier d'audit](#)**

Les faits reprochés aux commissaires aux comptes sont graves en ce qu'ils ont adopté un comportement contraire à ce qui est attendu d'un commissaire aux comptes en omettant de procéder à un archivage sûr de leurs dossiers d'audit.

**[H2A, 14 mai 2025, CS 2024-27](#)**

**[Non-respect de l'obligation de mise en œuvre de procédures de contrôle qualité interne](#)**

Les faits reprochés à la société NSF Audit sont d'une particulière gravité en ce qu'ils portent atteinte à ce qui constitue la mission d'intérêt général conférée par la loi aux commissaires aux comptes ainsi qu'aux règles d'organisation imposées aux structures

d'exercice professionnel afin de leur permettre de s'acquitter de cette mission dans les meilleures conditions.

**H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03**

Les faits reprochés aux commissaires aux comptes sont d'une gravité certaine en ce que le grief lié à l'absence de procédure de contrôle de qualité interne témoigne de la légèreté avec laquelle ils accomplissaient leur mission de commissaires aux comptes.

**H2A, 4 juillet 2025, FR 2023-37 S**

**Non-respect des règles relatives à la nomination du commissaire aux comptes**

Les faits reprochés aux commissaires aux comptes sont d'une gravité certaine en ce qu'ils ont entretenu une ambiguïté certaine quant au titulaire exact du mandat de commissariat aux comptes de l'entité auditée et que le commissariat aux comptes étant une profession réglementée, le régulateur et les tiers doivent être correctement et précisément informés de l'identité du commissaire aux comptes. Cette connaissance était d'autant plus importante que l'entité auditée connaissait des difficultés tant financières que d'organisation.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-42 S**

**Non-respect des règles relatives à la démission**

En démissionnant de son mandat de commissaire aux comptes sans avoir été confronté à de difficultés dans l'accomplissement de sa mission susceptibles de constituer un motif légitime, le cabinet de commissariat aux comptes a commis un manquement d'une gravité certaine. Ce manquement est d'autant plus grave qu'il a été commis par l'un des cabinets de commissariat aux comptes les plus importants en France et appartenant à un réseau opérant à l'échelle mondiale, qui ne pouvait ignorer qu'il violait ainsi les dispositions du code de déontologie pourtant de nature à garantir la stabilité, l'efficacité et l'indépendance des commissaires aux comptes et se devait d'informer son régulateur sans rétention d'information.

**H2A, 4 avril 2025, FR 2023-36 S**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une certaine gravité en ce que les règles relatives à la démission d'un commissaire aux comptes garantissent à l'entité contrôlée, mais également à ses interlocuteurs – clients, fournisseurs, établissements bancaires, administrations – que celui-ci ne démissionne pas pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment au déclenchement d'une procédure d'alerte, à la révélation de faits délictueux au procureur de la République, à

la déclaration des sommes ou d'opération soupçonnées d'être d'origine illicite ou encore à l'émission de son opinion sur les comptes.

**[H2A, 21 février 2025, FR 2023-38 S](#)**

Le manquement reproché au commissaire aux comptes, dont il est seule responsable, est grave, dans la mesure où il s'est affranchi de la durée minimale de six exercices fixée par la loi pour la mission de contrôle légal des comptes confiée à un commissaire aux comptes, qui constitue une garantie de l'indépendance de celui-ci.

**[H3C, 7 janvier 2023, FR 2022-09 S](#)**

**[H3C, 6 juillet 2023, FR 2023-14 S](#)**

Les manquements reprochés au commissaire aux comptes, dont il est directement responsable, sont graves, dans la mesure où il s'est affranchi sans motif légitime de la durée minimale de six exercices, fixée par la loi pour la mission de contrôle légal des comptes confiée à un commissaire aux comptes, qui constitue une garantie de l'indépendance de celui-ci. Ces manquements apparaissent d'autant plus graves que, pour justifier auprès des entités contrôlées les augmentations d'honoraires qu'il exigeait et, en définitive, renoncer à un mandat qu'il estimait insuffisamment rentable, le commissaire aux comptes a fait état d'éléments erronés, telle une évolution des normes d'exercice de la profession depuis sa désignation ou la mise à la charge des commissaires aux comptes, par le Haut conseil, d'une obligation de résultat pour ce qui concerne l'exécution de leurs travaux.

**[H3C, 26 octobre 2023, FR 2023-08 S](#)**

#### **[Défaut de déclenchement de la procédure d'alerte](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une certaine gravité en ce que l'absence de déclenchement d'une procédure d'alerte a eu pour effet de priver l'entité auditée de cette phase de discussion avec ses commissaires aux comptes préalable à l'engagement de toute procédure collective.

**[H2A, 21 février 2025, FR 2023-43 S](#)**

**[H2A, 21 février 2025, FR 2023-42 S](#)**

#### **[Non-respect de l'obligation de déclaration de soupçons à Tracfin](#)**

L'extrême gravité des faits reprochés au commissaire aux comptes est encore caractérisée par le fait qu'il n'a pas procédé à la déclaration au service de Tracfin des opérations effectuées par l'entité auditée portant sur des sommes susceptibles d'être d'origine délictuelle, puisque résultant de cessions frauduleuses de factures en doublon ou fictives, cette absence de déclaration démontrant d'ailleurs, ceci ressortant également des propos tenus par le commissaire aux comptes devant la Commission

des sanctions, sa méconnaissance de l'importance de ce service dans la lutte contre le blanchiment de capitaux.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-41 S**

### **Non-respect des règles relatives à l'indépendance des co-commissaires aux comptes**

La faute reprochée aux commissaires aux comptes est grave, dès lors que la méconnaissance de l'interdiction édictée par l'article 17, devenu 24, du code de déontologie des commissaires aux comptes porte atteinte à l'exigence d'indépendance objective qui s'attache à l'exercice du co-commissariat aux comptes.

**H3C, 9 février 2023, FR 2022-01 S**

Il est reproché aux personnes poursuivies d'avoir manqué aux règles déontologiques tendant à garantir l'impartialité des commissaires aux comptes dans leur mission de certification des comptes, en méconnaissant l'obligation pour les co-commissaires aux comptes d'appartenir à des structures d'exercice distinctes. Ces fautes disciplinaires, qui ont porté atteinte à un principe fondamental de comportement dont découle la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes, sont donc d'une particulière gravité.

**H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S**

### **Non-respect des obligations des co-commissaires aux comptes (répartition des travaux – revue croisée)**

En certifiant les comptes annuels et consolidés d'une société en tant que co-commissaires aux comptes, sans avoir mis en œuvre une répartition équilibrée de leurs travaux, seule à même de garantir l'examen contradictoire des comptes qui est précisément attendu du recours à plusieurs commissaires aux comptes, et alors que les annexes des comptes consolidés comportaient des anomalies significatives, les personnes poursuivies ont encore porté atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes.

**H3C, 25 mai 2023, FR 2022-10 S**

### **Non-respect de l'obligation de rotation des signataires**

Les faits reprochés aux commissaires aux comptes sont particulièrement graves en ce que le règlement n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, qui instaure la rotation des commissaires aux comptes, explicite les raisons pour lesquelles ces règles, dont ils se sont volontairement affranchis, doivent être imposées. Ainsi, dans son premier considérant, il énonce que « *vu la fonction d'intérêt*

*public du contrôle légal des comptes, un grand nombre de personnes et d'établissements sont tributaires de la qualité du travail du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit. Une qualité élevée des contrôles légaux des comptes contribue au bon fonctionnement des marchés en améliorant l'intégrité et l'efficacité des états financiers. Les contrôleurs légaux des comptes jouent donc un rôle sociétal particulièrement important » et, dans son considérant 21, que « pour écarter tout risque de familiarité et renforcer ainsi l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit, il est important d'instaurer une durée maximale de la mission d'audit accomplie par un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit auprès d'une entité contrôlée donnée. De plus, le présent règlement prévoit, comme moyens de renforcer l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, de renforcer l'exercice du scepticisme professionnel et d'améliorer la qualité des audits, les alternatives suivantes pour une prolongation de la durée maximale ».*

**[H2A, 22 janvier 2026, CS 2025-01](#)**

### **[Appréciation de la gravité du manquement au regard du préjudice causé aux entités auditées](#)**

En n'ayant pas exercé sa mission légale de commissaire aux comptes pour plusieurs entreprises, le commissaire aux comptes les a, comme cela résulte des divers signalements qui ont été réalisés auprès de la compagnie régionale des commissaires aux comptes ou directement du H3C, empêchées de remplir leur mission légale d'approbation et de dépôt de leurs comptes et, pour l'une d'entre elles, a entravé ses opérations de croissance par augmentation de capital.

**[H2A, 9 octobre 2025, FR 2023-48 S](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une exceptionnelle gravité en ce qu'il a, par son comportement, placé l'entité auditée dans une situation délicate faute de disposer de comptes certifiés.

**[H2A, 24 octobre 2024, FR 2023-27 S](#)**

Le grief de non-certification de comptes reproché aux commissaires aux comptes, dont ils sont directement responsables, est grave, car il les a conduits à s'affranchir, pendant une durée de trois exercices, de la mission de contrôle légal des comptes de l'entité auditée et a, ainsi, imposé à son représentant légal d'intenter une action en relèvement devant le tribunal de commerce.

**[H2A, 3 juillet 2024, FR 2023-32 S](#)**

### Appréciation de la gravité du manquement au regard du statut et des activités des entités auditées

En certifiant sans réserve les comptes annuels d'une société d'HLM bénéficiant de fonds, pour partie publics, sans avoir mis en œuvre les diligences nécessaires pour formuler une telle appréciation, le commissaire aux comptes a porté atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes.

#### **H2A, 20 novembre 2025, CS 2024-11**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont graves en ce qu'ils révèlent des faiblesses conséquentes dans l'audit des comptes de l'entité, association reconnue d'utilité publique percevant d'importantes subventions publiques, et qu'il émet des conclusions peu documentées, qu'ils ont été commis au cours de trois exercices successifs et que les manquements notifiés sont de nature à porter atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux du commissaire aux comptes.

#### **H2A, 6 novembre 2025, CS 2024-17**

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

#### **H2A, 6 novembre 2025, CS 2024-22**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes 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.

#### **H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-06**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une gravité certaine en ce que l'audit qu'il a réalisé était particulièrement défaillant alors même qu'il concernait une holding composée de plus de 80 sociétés intervenant dans différents secteurs économiques.

#### **H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-14**

Les faits reprochés aux commissaires aux comptes sont particulièrement graves en ce que l'entité qu'ils avaient pour mission d'auditer est un parti politique dont le financement est principalement assuré par des fonds publics, que la certification de ses comptes par les commissaires aux comptes doit constituer l'assurance de ce que

ceux-ci ont été audités dans le respect des normes d'exercice professionnel seules à même de justifier la confiance qui s'attache aux travaux de cette profession réglementée.

**[H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-02](#)**

Les faits reprochés aux commissaires aux comptes sont d'une gravité certaine en ce qu'ils portent atteinte à ce qui constitue la mission d'intérêt général conférée par la loi aux commissaires aux comptes ainsi qu'aux règles d'organisation imposées aux structures d'exercice professionnel afin de leur permettre de s'acquitter de cette mission dans les meilleures conditions. De plus, les griefs qui leur sont reprochés portent sur des entités qui interviennent dans le domaine de la prévoyance, entités d'intérêt public, ce qui aurait dû les conduire à faire preuve d'une particulière vigilance.

**[H2A, 11 septembre 2025, CS 2024-16](#)**

Les faits reprochés aux commissaires aux comptes sont d'une gravité certaine en ce qu'ils portent sur la mission légale d'audit des comptes d'une entité d'intérêt public.

**[H2A, 17 juillet 2025, CS 2024-09](#)**

Les faits reprochés aux commissaires aux comptes sont d'une gravité certaine en ce que le grief lié à l'absence de procédure de contrôle de qualité interne témoigne de la légèreté avec laquelle ils accomplissaient leur mission de commissaires aux comptes et que la mutuelle dont ils avaient la charge d'auditer les comptes est une entité d'intérêt public et qu'ils ont failli à leur mission d'intérêt général de gardien de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de la mutuelle.

**[H2A, 4 juillet 2025, FR 2023-37 S](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont graves, en ce que les manquements relevés démontrent une quasi-absence de documentation de l'exercice de sa mission de certification des comptes d'une fondation reconnue d'utilité publique dont l'activité justifiait une attention particulière, peu important qu'il ait détenu ce mandat depuis plusieurs années. Ils sont de nature à porter atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes.

**[H2A, 14 mai 2025, CS 2023-46](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une gravité manifeste en ce que, sur les deux exercices sur lesquels a porté l'enquête, des manquements graves aux fondements de l'audit légal des comptes ont été mis en évidence et que l'entité

auditée était une association bénéficiant de subventions et de fonds des caisses d'allocations familiales.

**[H2A, 19 juin 2025, CS 2024-10](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes, dont il est directement responsable, sont graves, car la certification sans réserve des comptes de l'entité auditée était de nature à porter atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes, et ce d'autant plus que l'activité de change de devises, de courtage financier et de négoce de pierres et métaux précieux exercée par ladite société comporte des risques importants et est soumise à des réglementations spécifiques.

**[H2A, 11 avril 2025, CS 2024-12](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une gravité certaine en ce qu'ils concernent des postes comptables particulièrement sensibles tels que la comptabilisation de la dotation initiale et portent sur l'audit d'une fondation reconnue d'utilité publique, au service d'un intérêt général et destinataire de fonds publics, dont la situation financière était fortement obérée.

**[H2A, 4 avril 2025, FR 2023-35 S](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une certaine gravité en ce que les manquements reprochés portent sur l'audit des comptes d'une société EIP évoluant dans le secteur de la prévoyance.

**[H2A, 7 mars 2025, FR 2023-45 S](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une gravité certaine en ce que les manquements reprochés portent sur l'audit de comptes consolidés d'un groupe intervenant dans un domaine sensible et dans des pays justifiant une attention particulière.

**[H2A, 7 mars 2025, FR 2023-45 S](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes 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.

**[H2A, 7 mars 2025, FR 2023-47 S](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes 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.

**[H2A, 7 mars 2025, FR 2023-47 S](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes, dont l'expérience professionnelle était certaine, sont graves en ce qu'ils portent sur l'audit d'un groupe de sociétés qui rencontrait des difficultés justifiant une particulière vigilance de son commissaire aux comptes et ce d'autant qu'il avait été averti de certaines défaillances par son régulateur.

**[H2A, 6 novembre 2024, FR 2023-33 S](#)**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une certaine gravité en ce qu'ils portent sur l'audit d'une filiale française d'un groupe intervenant à l'international et que les manquements sanctionnés, qui lui avaient déjà été signifiés lors d'un précédent contrôle, pouvaient facilement être corrigés.

**[H2A, 6 novembre 2024, FR 2023-33 S](#)**

Les manquements notifiés aux commissaires aux comptes sont d'autant plus graves qu'ils portent sur l'audit des comptes d'une EIP évoluant dans le secteur de la mutualité, qu'ils ont été reproduits sur plusieurs exercices et que l'un des commissaires aux comptes avait déjà fait l'objet d'un contrôle par le Haut conseil du commissariat aux comptes qui avait donné lieu à des recommandations de même ordre.

**[H2A, 3 juillet 2024, FR 2023-21 S](#)**

### **[Manquements ayant favorisé la réalisation d'infractions](#)**

Les faits reprochés aux commissaires aux comptes sont d'une particulière gravité en ce qu'ils ont favorisé la réalisation, par le dirigeant de l'entité qu'ils auditaient, de délits d'escroquerie et de présentation de comptes inexacts, faute pour eux d'avoir exercé leur mission dans le respect des normes d'exercice professionnel qui sont le gage d'un audit de qualité et fiable.

**[H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-04](#)**

Alors qu'il connaissait parfaitement le groupe constitué par l'entité auditée et ses filiales et qu'il était un commissaire aux comptes expérimenté, il a laissé perdurer, faute de contrôle adéquate, des irrégularités graves.

**[CE, 18 décembre 2023, n°451866](#)**

### Durée du manquement

Les faits reprochés aux commissaires aux comptes sont d'une gravité certaine en ce que les lacunes dans l'audit des comptes ont perduré durant plusieurs années.

**H2A, 4 juillet 2025, FR 2023-37 S**

Il doit être souligné que les manquements reprochés ont perduré pendant dix ans.

**H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont graves en ce qu'ils concernent tant un manquement aux règles légales d'audit qu'un manquement à ses obligations de formation qui ont perduré pendant dix ans et ce, malgré plusieurs rappels à la réglementation.

**H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03**

La commission des sanctions observe que les faits se sont déroulés pendant de nombreuses années et, qu'en dépit de nombreux engagements ou affirmations de régularisation qui se sont révélés vains, le commissaire aux comptes n'a jamais corrigé ses manquements.

**H2A, 14 mai 2025, CS 2024-27**

Les faits reprochés aux sociétés de commissariat aux comptes sont particulièrement graves en ce qu'ils ont perduré sur six exercices.

**H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont graves en ce qu'ils ont perduré de nombreuses années en dépit de plusieurs mises en garde de son régulateur.

**H2A, 13 novembre 2024, CS 2024-05**

### Nombre de manquements

Les nombreux manquements imputés au commissaire aux comptes traduisent à la fois une très grave négligence dans l'exercice de ses missions et une méconnaissance des obligations déontologiques s'imposant à tout commissaire aux comptes.

**CE, 18 décembre 2023, n°451866**

De nombreux manquements ont été retenus à l'encontre des requérants, traduisant une négligence grave dans l'exercice de leur mission de commissaires aux comptes.

**[CE, 18 décembre 2023, n°451878](#)**

La commission des sanctions retiendra que n'a pas été critiqué l'audit légal des comptes réalisé par le commissaire aux comptes, lequel a, dans son rapport, émis l'opinion qu'il était dans l'impossibilité de certifier les comptes.

**[H2A, 21 février 2025, FR 2023-38 S](#)**

La commission tiendra compte, dans l'appréciation de la sanction, de ce que le commissaire aux comptes a respecté toutes les autres procédures qui devaient être mises en œuvre : révélation au procureur de la République, démission régulière et de ce qu'il a lui-même sensibilisé son régulateur à la situation de l'entité auditée.

**[H2A, 21 février 2025, FR 2023-43 S](#)**

#### **[Difficultés rencontrées dans le cadre de l'épidémie de Covid-19](#)**

Il sera également tenu compte de ce qu'au cours de la période concernée par le grief, l'activité du commissaire aux comptes, comme celle des dirigeants et de l'expert-comptable de l'entité auditée, a été perturbée par l'épidémie de Covid 19.

**[H3C, 9 novembre 2023 2023-05 S](#)**

### **3. La personnalisation**

#### **[Dispense de peine \(oui\)](#)**

Compte tenu des circonstances de la cause et de la personnalité du commissaire aux comptes, bien que le grief qui lui est reproché soit fondé, il ne lui sera infligé aucune sanction.

**[H3C, 12 octobre 2023, FR 2023-01 S](#)**

#### **3.1. Prise en compte des comportements antérieurs**

##### **[Comportement lors du contrôle ou de l'enquête](#)**

Le degré de coopération dont a fait preuve la personne intéressée dans le cadre d'une enquête du Haut conseil du commissariat aux comptes peut être pris en compte en vue d'atténuer la sanction prononcée à son encontre.

**[CE, 24 juillet 2025, n°471654](#)**

Il doit être souligné la particulière désinvolture avec laquelle le commissaire aux comptes ne s'est pas rendu aux multiples convocations qui lui ont été adressées bien que les contrôleurs aient adapté leurs agendas sur ses disponibilités et ce, alors qu'il est toujours titulaire de mandats de commissariat aux comptes.

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-23**

Il doit être pris en considération que le commissaire aux comptes a pleinement participé à l'enquête menée par le rapporteur général et qu'il n'avait jusqu'alors pas fait l'objet de quelque remarque que ce soit de son régulateur ni de poursuite disciplinaire.

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-14**

**H2A, 17 juillet 2025, CS 2024-09**

Les faits, tels que constatés par le juge pénal, s'imposaient à l'autorité disciplinaire et ne pouvaient être utilement discutés devant elle par le commissaire aux comptes. Par suite et dans les circonstances de l'espèce, le critère mentionné au 5° de l'article L. 824-12 du code de commerce relatif au « *degré de coopération dont a fait preuve la personne intéressée dans le cadre de l'enquête* » ne pouvait être pris en considération pour la détermination de la sanction à prononcer.

**CE 12 novembre 2020, n°425701**

Le commissaire aux comptes n'a réclamé aucune des lettres recommandées qui lui ont été adressées au cours de la procédure, notamment à l'adresse qu'il a déclarée au registre du commerce et des sociétés, et ne s'est présenté à aucune de ses convocations, de sorte qu'il n'a pu être entendu, ni par les services du rapporteur général, ni par la formation restreinte, manifestant en cela une absence de coopération à l'enquête menée par le rapporteur général et, plus généralement, une indifférence totale aux demandes de l'instance de régulation de la profession de commissaire aux comptes.

**H3C, 19 janvier 2023, FR 2022-06 S**

Il n'est pas possible de considérer que le commissaire aux comptes a coopéré dans le cadre de l'enquête compte tenu, d'une part, qu'il n'a transmis aucun document au rapporteur général, invoquant à la fois une inondation de ses locaux professionnels qui aurait détruit son dossier de travail et l'absence d'échanges de courriels avec l'entité, d'autre part, de ses déclarations lors de son audition par le rapporteur général qui ont été retenues comme constituant le grief d'atteinte à l'honneur et à la probité.

**H3C, 7 avril 2022, FR 2020-07 S**

L'attitude du commissaire aux comptes au cours de l'enquête, à titre personnel comme en qualité de représentant des personnes morales poursuivies, n'est pas de nature à atténuer les sanctions prononcées, dès lors, d'abord, qu'il n'a pas respecté les délais dans lesquels il s'était engagé à justifier de la régularisation de la situation déclarative des deux sociétés en cause et, ensuite et surtout, qu'il a fourni des informations partielles ou erronées concernant les mandats qu'elles détenaient.

**H3C, 7 novembre 2022, FR 2021-01 S**

### Précédents contrôles

Si le commissaire aux comptes n'a, auparavant, pas fait l'objet de poursuites disciplinaires, il résulte du rapport de contrôle qu'à l'issue d'un précédent contrôle, il avait été destinataire de recommandations du H3C portant notamment sur « *la mise à disposition des documents liés à l'unité de contrôle* » et « *la documentation de l'approche d'audit et la mise en place de la détermination du seuil de planification* », recommandations qui, pour la plupart, n'ont pas été suivies d'effet.

**H2A, 20 novembre 2025, CS 2024-11**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'autant plus graves que son attention avait déjà été appelée à plusieurs reprises par son régulateur sur le respect des normes comptables et, en particulier, sur le soin à apporter aux revues croisées.

**H2A, 17 juillet 2025, CS 2024-09**

Les griefs reprochés à la structure d'exercice professionnel au cours des deux contrôles dont la commission des sanctions de la H2A est saisie avaient déjà fait l'objet de recommandations de la part du président du H3C et d'observations lors d'un premier contrôle. La société a ainsi fait l'objet d'au moins trois contrôles qui se sont tous révélés insatisfaisants pour des motifs quasiment identiques, que ce soit sur les questions de mise en œuvre de procédures au sein d'une structure d'exercice professionnel ou de respect des règles relatives aux missions légales d'audit des comptes.

**H2A, 19 juin 2025, CS 2024-03**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une certaine gravité en ce que ces manquements ont été relevés alors qu'il avait déjà été alerté sur « *la structuration de l'approche d'audit sur les prestations et cotisations* » concernant l'entité auditée au cours d'un précédent contrôle.

**H2A, 7 mars 2025, FR 2023-45 S**

Il résulte du rapport de contrôle que celui-ci a fait suite à un contrôle initié 5 ans plus tôt, au cours duquel étaient constatées l'absence d'analyse du contrôle interne, de circularisation, de participation à l'inventaire physique ou encore l'absence de sensibilisation au blanchiment, soit les mêmes fautes disciplinaires que celles reprochées au commissaire aux comptes et qui n'ont fait l'objet d'aucun correctif.

**[H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S](#)** (recours rejeté par **[CE, 23 mars 2026, n°502357](#)**)

Pour le prononcé de la sanction, la commission retient que le commissaire aux comptes n'a pas, jusqu'à présent, commis de fautes dans son exercice professionnel et qu'un contrôle de son entité par le Haut conseil du commissariat aux comptes s'est avéré satisfaisant.

**[H2A, 3 septembre 2024, FR 2023-31 S](#)**

#### **[Antécédents disciplinaires](#)**

Eu égard à la nature et à la particulière gravité des manquements reprochés, commis par un professionnel expérimenté, dont le rôle est de s'assurer de la sincérité des comptes qu'il contrôle, la formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes, qui s'est bornée, en indiquant que le commissaire aux comptes avait choisi de ne pas répondre à la notification de griefs et de ne pas comparaître devant la formation disciplinaire, à relever qu'il ne lui avait pas apporté d'éléments permettant d'expliquer son comportement, et qui a noté que ce dernier n'avait, jusqu'alors, aucun antécédent disciplinaire, n'a pas prononcé une sanction disproportionnée.

**[CE, 22 juin 2023, n°466794](#)**

Il doit être pris en considération que le commissaire aux comptes n'avait jusqu'alors pas fait l'objet de quelque remarque que ce soit de son régulateur ni de poursuite disciplinaire.

**[H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-14](#)**

**[H2A, 17 juillet 2025, CS 2024-09](#)**

Il doit être retenu, pour l'appréciation de la sanction, que les commissaires aux comptes n'ont été précédemment sanctionnés disciplinairement et que ceux-ci sont mis hors de cause pour une partie de la période de la prévention et pour l'un des griefs poursuivis.

**[H2A, 5 juin 2025, CS 2024-08](#)**

Les lacunes du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission lui ont été rappelées à plusieurs reprises, notamment dans un rapport définitif de contrôle, établi

à la suite d'un contrôle réalisé par la compagnie régionale des commissaires aux comptes, qui avait relevé, concernant le mandat de l'entité auditée, l'absence de formalisation des diligences dans le dossier d'audit et, auparavant, par la chambre régionale de discipline des commissaires aux comptes qui, par décision, avait prononcé un blâme à son encontre en retenant l'existence de manquements aux normes d'exercice professionnel caractérisant des fautes disciplinaires, en l'occurrence l'absence de présentation des dossiers d'audit sollicités par le contrôleur et des carences dans l'organisation et les procédures du cabinet. Cette décision faisait elle-même référence à un précédent contrôle opéré en 2009 qui avait aussi conclu au non-respect des normes d'exercice professionnel et avait formulé des recommandations. Enfin, le contrôle dont est saisi la commission des sanctions démontre que le commissaire aux comptes n'a tenu aucun compte de ces décisions et recommandations.

**H2A, 14 mai 2025, CS 2023-46**

Il doit, de surcroît, être souligné que la compagnie régionale des commissaires aux comptes avait prononcé une sanction disciplinaire d'avertissement à l'encontre du commissaire aux comptes pour n'avoir pas permis le contrôle d'activité de sa structure d'exercice professionnel, considérant que l'intéressé avait fait preuve de « *négligence caractérisée, peu compatible avec l'exercice de la profession réglementée de commissaire aux comptes* », le commissaire aux comptes n'ayant régularisé la situation par l'envoi des documents nécessaires au contrôle « *que sous la pression de la présente procédure* ». Cette sanction montre que le commissaire aux comptes a, en toute connaissance de cause, refusé de répondre tant aux demandes de la compagnie nationale des commissaires aux comptes que de celles de la compagnie régionale des commissaires aux comptes.

**H2A, 21 mars 2025, CS 2024-13**

La commission des sanctions retiendra que le commissaire aux comptes, qui exerce en cette qualité depuis 31 ans, n'a fait l'objet, jusqu'à présent, d'aucune sanction disciplinaire.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-38 S**

La commission des sanctions tiendra compte, dans l'appréciation de la sanction, que le commissaire aux comptes, qui a une expérience professionnelle solide, n'a jamais commis de faute disciplinaire.

**H2A, 21 février 2025, FR 2023-43 S**

Les fautes disciplinaires reprochées au commissaire aux comptes dont d'une particulière gravité en ce que, préalablement à cette procédure, il fait l'objet de deux

contrôles de la compagnie régionale des commissaires aux comptes. A l'issue de ces deux contrôles, il a été constaté, s'agissant de l'organisation du cabinet et des procédures, une absence de manuel de procédure, une insuffisance de formation, une absence de matérialisation de l'indépendance et concernant l'exécution de ses missions, un manque de formalisation de la supervision des travaux, une documentation insuffisante des travaux, une absence de plan de mission, une absence de seuil de signification, le non-respect de plusieurs normes d'exercice professionnel et des déclarations tardives d'activité. Ces manquements ont conduit la chambre régionale des comptes à prononcer un avertissement à l'encontre du commissaire aux comptes, celle-ci soulignant que ce dernier s'était engagé à suivre des formations et à procéder à une revue indépendante de ses dossiers. La formation restreinte du H3C a été saisie du non-respect, par le commissaire aux comptes, des dispositions relatives à l'audit légal des comptes d'une entité qu'il auditaient pour trois exercices et a décidé que ce dernier avait commis les manquements qui lui étaient reprochés après avoir retenu qu'il n'avait jamais tiré les leçons des contrôles qualité dont il avait précédemment fait l'objet, qui avaient mis en évidence de très importantes carences d'audit. Elle a prononcé à son encontre une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de quatre années. Le précédent avertissement montre que le commissaire aux comptes a sciemment réitéré les fautes qui lui ont été reprochées par la compagnie régionale des commissaires aux comptes, qu'il s'agisse du non-respect des normes d'exercice professionnel ou de l'insuffisance de suivi de formation ou encore l'absence de déclarations d'activité.

#### **H2A, 19 décembre 2024, FR 2023-29 S**

Le commissaire aux comptes a, préalablement à cette procédure, fait l'objet de deux signalements. A la suite de ces deux signalements, le rapporteur général du Haut Conseil du commissariat aux comptes a ouvert une enquête à l'issue de laquelle la formation du Haut Conseil statuant sur les cas individuels a décidé de ne pas engager de procédure de sanction. Le rapporteur général a mis solennellement en garde le commissaire aux comptes quant au respect de ses diverses obligations professionnelles. Le commissaire aux comptes n'a tenu aucun compte de ces précédents avertissements.

#### **H2A, 26 juin 2024, FR 2023-17 S**

#### **Antécédents judiciaires**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont particulièrement graves en ce que la condamnation prononcée à son encontre démontre l'importance des faits qui lui étaient reprochés devant la juridiction correctionnelle.

#### **H2A, 5 novembre 2025, CS 2025-02**

### Mise en examen

Il ne peut être tenu compte de la mise en examen du commissaire aux comptes compte tenu que la procédure pénale est en cours et que l'issue ne peut, à ce stade, être déterminée.

**H3C, 16 décembre 2021, FR 2020-04 S**

### Volonté de corriger une erreur de l'expert-comptable

Il sera tenu compte, dans l'appréciation de la sanction de ce que les manquements portant sur l'audit légal des comptes résultent de la volonté du commissaire aux comptes de corriger une erreur commise par l'expert-comptable.

**H2A, 9 octobre 2025, FR 2023-48 S**

## 3.2. Prise en compte des comportement postérieurs

### Mise en œuvre de mesures correctrices

Les commissaires aux comptes justifient d'avoir mis en place des mesures correctrices à la suite du contrôle ayant donné lieu à l'enquête.

**H2A, 11 septembre 2025, CS 2024-16**

### Les mis en cause ont établi avoir mis en place des plans de remédiation.

**H2A, 4 juillet 2025, FR 2023-37 S**

Il sera tenu compte, dans l'appréciation de la sanction, de ce que les commissaires aux comptes n'ont pas, jusqu'alors, fait l'objet de procédure disciplinaire et qu'ils ont admis, avant même l'ouverture d'une enquête par le rapporteur général, l'erreur commise dans les comptes approuvés et mis en œuvre un archivage électronique de leurs dossiers d'audit après les difficultés rencontrées.

**H2A, 9 octobre 2025, FR 2023-48 S**

Il doit être tenu compte du fait que les commissaires aux comptes ont apporté des améliorations à leur démarche d'audit, et lors du dernier contrôle intervenu, les contrôleurs de la H2A ont pu constater que les revues croisées étaient bien formalisées dans les dossiers.

**H2A, 19 juin 2025, FR 2023-50 S**

La commission retient que le grief porte sur les comptes des premiers exercices que le commissaire aux comptes certifiait, qu'il a pris conscience de la nécessité de mieux

structurer et formaliser les dossiers d'audit. Cela s'est traduit par le recrutement de deux auditeurs, la rotation du commissaire aux comptes signataire des travaux portant sur l'entité auditée, le suivi d'une formation spécialisée sur la matière du commissariat aux comptes de sociétés mutuelles ainsi que par l'acquisition d'un logiciel intégrant un module spécifique à l'audit des mutuelles.

#### **H2A, 3 juillet 2024, FR 2023-21 S**

Le commissaire aux comptes justifie d'avoir suivi 30 heures de formation à la suite du contrôle ayant donné lieu à l'enquête, ce qui démontre qu'il a parfaitement conscience des erreurs qu'il a commises et de sa volonté d'y remédier.

#### **H2A, 21 février 2026, CS 2024-26**

##### **Absence de prise de conscience des lacunes constatées**

Il résulte des déclarations des mis en cause devant la commission des sanctions que ces derniers n'ont pas pris la mesure des griefs qui leur ont été notifiés témoignant, de ce fait, de lacunes importantes quant à la conduite de l'audit légal des comptes.

#### **H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-02**

La commission observe que, devant elle, le commissaire aux comptes a démontré n'avoir pas compris les manquements qui lui sont reprochés puisqu'il a déclaré que ni les enquêteurs ni la rapporteure générale n'avaient compris ses travaux.

#### **H2A, 14 mai 2025, CS 2023-46**

Les déclarations du commissaire aux comptes, au cours de la séance, indiquant qu'il ne pouvait joindre les justificatifs bancaires à son dossier d'audit compte tenu de leur volume ou encore qu'un travail sur la valorisation des stocks pouvait suppléer celui relatif à l'inventaire physique des stocks, démontrent que celui-ci peine à comprendre les manquements qui lui sont reprochés, tant ceux relatifs à sa démarche d'audit que ceux relatifs à ses obligations en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

#### **H2A, 13 janvier 2025, FR 2023-39 S** (recours rejeté par **CE, 23 mars 2026, n°502357**)

##### **Défaut de mesures correctrices**

Il doit être souligné qu'en dépit de ses engagements, le commissaire aux comptes n'a pas déposé ses déclarations d'activité et ne justifie toujours pas avoir suivi une quelconque formation.

**H2A, 14 mai 2025, CS 2024-27**

Il doit être souligné que le commissaire aux comptes aurait pu, ce qui lui avait été conseillé par le directeur de la H2A, prendre attache avec la compagnie régionale des commissaires aux comptes, la compagnie nationale des commissaires aux comptes, ou la H2A afin d'évoquer ses difficultés et trouver des solutions pour y remédier.

**H2A, 14 mai 2025, CS 2024-27**

Les faits reprochés aux sociétés de commissariat aux comptes sont particulièrement graves en ce qu'elles ne pouvaient ignorer les procédures qu'elles devaient mettre en œuvre que le haut conseil du commissariat aux comptes, devenu la haute autorité de l'audit, n'a cessé de les mettre en garde sur le non-respect des obligations particulières qui s'imposent aux structures d'exercice professionnel et que certaines défaillances ont perduré au-delà de la période visée par la poursuite.

**H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S**

**Prise de conscience de la gravité des manquements commis**

Pour le prononcé de la sanction, la commission retient que le commissaire aux comptes a manifesté qu'il avait une parfaite conscience de la gravité des faits pour lesquels il a été condamné, qu'il respecte les obligations judiciaires découlant de sa condamnation et qu'en dépit du retentissement médiatique des faits à l'origine de la condamnation prononcée, il a conservé l'essentiel des mandats de commissaire aux comptes qui lui étaient confiés.

**H2A, 3 septembre 2024, FR 2023-31 S**

Pour le prononcé de la sanction, la formation restreinte retient que les faits reprochés au commissaire aux comptes apparaissent isolés et l'intéressé expose avoir immédiatement regretté ce qu'il désigne comme un « coup de folie », qu'il explique par le différend qui l'opposait à son confrère et il produit, à cet égard, une lettre d'excuse qu'il aurait adressée à ce dernier peu de temps après les faits. Par ailleurs, il a répondu aux questions qui lui ont été posées par le rapporteur, ce qui constituait la seule coopération attendue de sa part.

**H3C, 15 décembre 2022, FR 2022-03 S**

Les excuses que le commissaire aux comptes a présentées « *vis-à-vis des institutions* » dans ses observations aux griefs seront prises en considération. Ces dernières tendent à démontrer qu'il a pris conscience de son comportement.

**H3C, 9 avril 2021, FR 2020-01 S**

### 3.3. Prise en compte de la situation personnelle

#### Fixation de la sanction sans connaissance de la situation financière

Compte tenu de l'attitude du commissaire aux comptes, qui refuse de se rendre à quelque convocation que ce soit, la commission des sanctions ne dispose d'aucun élément quant à ses revenus ou son patrimoine. La sanction pécuniaire prononcée tiendra compte de cette particulière désinvolture à l'égard de l'autorité de contrôle.

**H2A, 24 février 2026, CS 2025-13**

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-20**

#### Conflit entre le commissaire aux comptes et ses associés

La gravité du manquement doit être relativisée par le fait que le commissaire aux comptes a dû faire face à des associés lui ayant dans un premier temps refusé tout accès aux outils lui permettant de mener à bien les missions pour lesquelles il était désigné commissaire aux comptes signataire, puis qui ne lui ont réglé ni les honoraires mensuels qui lui étaient dus, ni les facturations justifiées qu'il leur a adressées et que les sommes, objet des virements fondant le grief, lui ont été *in fine* restituées par la société, ce dont il résulte qu'il en était légitimement créancier.

**H2A, 25 septembre 2025, CS 2024-19**

#### Expérience du commissaire aux comptes

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont d'une particulière gravité en ce qu'ils sont contraires au comportement attendu d'un commissaire aux comptes bénéficiant d'une grande expérience dans le secteur des HLM, parfaitement aguerri tant aux techniques d'audit qu'au respect des procédures disciplinaires ou judiciaires, étant lui-même expert judiciaire près la cour d'appel de Paris.

**H2A, 20 novembre 2025, CS 2024-11**

Les faits reprochés à la société de commissariat aux comptes et aux commissaires aux comptes sont d'une gravité certaine en ce que les manquements ont été commis par une des plus importantes sociétés de commissariat aux comptes françaises et par des commissaires aux comptes ayant l'expérience de l'audit de ce type de fondations et ayant suivi régulièrement des formations dans ce domaine.

**H2A, 4 avril 2025, FR 2023-35 S**

Les faits reprochés au commissaire aux comptes sont particulièrement graves compte tenu de ce que sa grande expérience professionnelle devait le prémunir de tels comportements. De plus, avisé de la difficulté qui se présentait et parfaitement

conscient de la compromission de son indépendance, il a tout mis en œuvre pour pouvoir répondre à l'appel d'offres dans des conditions critiquables puisque le mémo d'indépendance n'a pas été signé par la direction indépendance de la société de commissariat aux comptes et que les signataires du questionnaire PACE, n'ayant pas participé à la première phase de réflexion sur les questions d'indépendance, n'ont pas été informés de la qualité de la directrice administrative et financière de l'entité auditée.

**H2A, 8 janvier 2025, FR 2023-22 S**

#### **Moyens de la société de commissariat aux comptes**

Les faits reprochés à la société de commissariat aux comptes, un des principaux acteurs de l'audit en France, apparaissent d'une particulière gravité s'agissant d'une société disposant de moyens et de compétences lui permettant de prendre la mesure du risque encouru en compromettant son indépendance dans de telles circonstances. Il doit être retenu que le dirigeant de la société s'est personnellement impliqué dans la commission de ce manquement et n'a pas mis en œuvre les procédures qui auraient dû être appliquées pour réduire ce risque, à savoir la consultation de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, voire le Haut conseil du commissariat aux comptes.

**H2A, 8 janvier 2025, FR 2023-22 S**

Les faits reprochés aux sociétés de commissariat aux comptes sont particulièrement graves en ce que ces sociétés sont membres d'un réseau qui est représenté sur l'ensemble du territoire national, qui dispose de moyens humains et techniques qui, par le biais de fonctions support, interviennent au niveau national vers l'ensemble des membres du réseau et devraient avoir précisément pour objet de mettre leurs commissaires aux comptes en mesure d'appliquer strictement les dispositions légales et réglementaires qui s'imposent à eux, et que ces sociétés génèrent un chiffre d'affaires conséquent. Elles ne pouvaient, au regard de l'ensemble de ces éléments, ignorer les procédures qu'elles devaient mettre en œuvre pour assurer que les commissaires aux comptes qui dépendent d'elles remplissent leur mission dans le respect de leurs obligations légales et réglementaires.

**H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S**

#### **Cessation de l'exercice de la profession de commissaire aux comptes**

Il sera tenu compte, dans l'appréciation de la sanction, de ce que le commissaire aux comptes n'exerce plus la profession de commissaire aux comptes.

**H2A, 17 décembre 2025, CS 2024-18**

## 4. La publication de la décision

### Anonymisation – conditions – perturbation du système financier – charge de la preuve

Les commissaires aux comptes n'établissent pas que la publication de la présente décision 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.

**H2A, 19 juin 2025, FR 2023-50 S**

### Anonymisation – conditions – préjudice grave et disproportionné

Compte tenu des motifs qui justifient qu'aucune sanction ne soit infligée au commissaire aux comptes, la publication de la présente décision sur le site internet du Haut conseil sous forme non anonyme serait de nature à causer au commissaire aux comptes un préjudice grave et disproportionné.

**H3C, 12 octobre 2023, FR 2023-01 S**

Au regard de l'ancienneté des faits, isolés, reprochés au commissaire aux comptes, la publication de la présente décision sur le site internet du Haut conseil sous forme non anonyme plus de cinq ans après leur commission serait de nature à lui causer un préjudice grave et disproportionné.

**H3C, 15 décembre 2022, FR 2022-03 S**

### Publication dans un journal

Eu égard à la gravité des faits reprochés aux sociétés de commissariat aux comptes, la commission ordonnera, outre la publication non anonymisée de la décision sur le site internet de la Haute autorité de l'audit, la publication du dispositif de la présente décision dans une édition papier ainsi que sur la page d'accueil du site internet, pour une durée de sept jours d'un quotidien et cela à frais partagés et au prorata de leurs sanctions pécuniaires respectives.

**H2A, 7 janvier 2025, FR 2023-34 S**

## 5. Le recours de plein contentieux devant le Conseil d'État

Au regard de la gravité des manquements reprochés, qui portent atteinte à ce qui constitue la mission d'intérêt général conférée par la loi aux commissaires aux comptes, de la durée de ces manquements et de leur caractère systématique, de

l'implication directe du commissaire aux comptes, qui a certifié, sans les diligences nécessaires, des comptes établis par ses proches, de la capacité financière de celui-ci et des gains obtenus en lien avec cette mission, qui s'élèvent à plus de 120 000 euros entre 2014 et 2021, et alors même que l'intéressé fait valoir qu'il a, au cours de la procédure, répondu aux questions qui lui ont été posées par le rapporteur général pendant l'enquête et qu'aucun manquement professionnel ne lui avait été reproché jusqu'alors, la présidente de la Haute autorité de l'audit est fondée à demander que la sanction pécuniaire prononcée par la formation restreinte soit aggravée.

**[CE, 12 mai 2025, n°476302](#)**

Au regard de la gravité des manquements caractérisés par la décision de sanction, des revenus annuels et de la valeur du patrimoine déclaré par le commissaire aux comptes, la Présidente de la Haute autorité de l'audit est fondée à demander que la sanction pécuniaire prononcée par la formation restreinte soit aggravée. Il en sera fait une juste appréciation en la portant à la somme de 50 000 euros, correspondant à environ 40% des revenus annuels déclarés par le requérant et à 3% de son patrimoine, sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'une partie de celui-ci ne serait pas immédiatement disponible.

**[CE, 3 mars 2025, n°475195](#)**

La gravité des manquements caractérisés par la décision de sanction, qui portent atteinte à ce qui constitue la mission même du contrôle des comptes, la durée de ces manquements, l'implication directe du co-commissaire aux comptes et la capacité financière de ce dernier justifie que la sanction pécuniaire soit aggravée.

**[CE, 18 décembre 2023, n°451835](#)**

Au regard de la gravité des manquements caractérisés par la décision de sanction, de l'implication directe du commissaire aux comptes et de sa capacité financière, la Présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes est fondée à demander que la sanction prononcée par la formation restreinte soit aggravée.

**[CE, 18 décembre 2023, n°451878](#)**