



Commission des sanctions
de la Haute autorité de l'audit

Décision de la Commission des sanctions

N° CS 2024-04

Décision du 25 septembre 2025

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

Mme Daubigney, présidente,
Mme Laville,
Mme François, membres,

assistée de Mme Marclino, secrétaire de la commission, s'est réunie en séance publique le 17 juin 2025 à son siège situé Tour Watt, 16-32 rue Henri Regnault – Paris-La Défense, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

M. Jean-Paul Salfranc, [...],
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant, assisté de Me Bouvier-Ferrenti, avocat

La société In Extenso Centre-Est, société par actions simplifiée, [...],
Régulièrement convoquée par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparante, représentée par Me Mattéoli substituant Me Péricard, avocat

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

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

Après avoir entendu :

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

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 18 septembre 2025 par mise à disposition. A cette date, le délibéré a été prorogé au 25 septembre 2025.

Après en avoir délibéré conformément à la loi, la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit a rendu la décision suivante par mise à disposition à son secrétariat.

Faits et procédure

1. M. Salfranc était inscrit en tant que commissaire aux comptes rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) Est, sous le numéro 48050154, de 2001 au 31 décembre 2022, date de son retrait de la liste effectué à sa demande. De 2010 à 2018, il a exercé son activité de commissaire aux comptes en nom propre et au sein de la société In Extenso Lorraine, devenue In Extenso Centre-Est. A compter de 2018, il a exercé son activité en nom propre et au sein de la société JPG Expertise, inscrite en tant que commissaire aux comptes de 2019 au 31 décembre 2022, date à laquelle elle a demandé sa radiation, M. Salfranc ne souhaitant plus exercer cette activité. En 2022, M. Salfranc était titulaire de deux mandats non EIP représentant [...] euros d'honoraires. Il était signataire de 21 mandats non EIP au nom de JPG Expertise représentant [...] euros d'honoraires.
2. La société In Extenso Centre-Est (la société In Extenso), présidée par M. Meunier, était inscrite en tant que commissaire aux comptes rattachée à la CRCC Est, sous le numéro 54090036, de 1990 au 31 décembre 2020, date de son retrait de la liste à sa demande. En 2020, elle était indirectement détenue à 50% par la société In Extenso & Associés, société mère du réseau In Extenso. Elle était titulaire de trois mandats non EIP représentant [...]euros d'honoraires.
3. La société In Extenso et M. Salfranc sont inscrits sur l'annuaire de l'ordre des experts-comptables.
4. Le 12 avril 2018, le procureur général près la cour d'appel de Nancy a saisi le rapporteur général du Haut conseil au commissariat aux comptes (H3C) des faits pour lesquels le dirigeant de la société Pilote 88 a été condamné pour escroquerie et présentation de comptes annuels inexacts, alors que la société In Extenso, titulaire du mandat, et M. Salfranc, signataire, commissaires aux comptes, avaient certifié ces comptes sans émettre de réserve, ce qui pourrait constituer des fautes dans l'exercice de leur mission.
5. Le 24 avril 2018, le rapporteur général a ouvert une enquête sur lesdits faits.
6. Le 28 mars 2024, à l'issue de l'enquête, la formation plénière du collège de la Haute autorité de l'audit (H2A) a engagé une procédure de sanction à l'encontre de M. Salfranc et de la société In Extenso et a arrêté le grief suivant :

« d'avoir, dans le cadre de leur mission de certification des comptes relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2014 de la société par actions simplifiée Pilote 88, anciennement immatriculée sous le numéro RCS Epinal 330 862 582, manqué à leurs obligations professionnelles, en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors que, selon leur dossier d'audit, ils n'avaient pas réalisé de diligences d'audit suffisantes et appropriées sur les postes comptables très significatifs suivants :

- *« ventes » (9,128 millions d'euros, soit 54 fois le seuil de signification),*
- *« achats » (8,246 millions d'euros, soit 49 fois le seuil de signification),*
- *« dettes fournisseurs » (2,065 millions d'euros, soit 12 fois le seuil de signification) et,*
- *« stocks » (5,268 millions d'euros, soit 31 fois le seuil de signification).*

Ils n'avaient donc pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives.

Ces manquements pourraient constituer une violation des dispositions des articles L. 823-9 alinéa 1^{er}, L. 821-13, A. 823-26 (NEP 700 §11et §17), A. 823-8 (NEP 330 §25 et §26), et A. 823-13 (NEP 530 §7) du code de commerce, applicables à l'époque des faits.

Ils seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa rédaction antérieure au 17 juin 2016 et passibles des sanctions énumérées à l'article L. 821-71 I de ce code ».

7. Le 13 mai 2024, la présidente de la H2A a adressé les notifications de griefs à M. Salfranc et à la société In Extenso, les informant de la mise à leur disposition du dossier de la procédure.
8. Le 17 juillet 2024, le rapport d'enquête, les notifications de griefs et le dossier de la procédure ont été adressés à la présidente de la commission des sanctions de la H2A.
9. Par lettres recommandées avec accusé de réception, la société In Extenso et M. Salfranc ont été invités à comparaître le 17 juin 2025 devant la commission des sanctions sur la base des griefs notifiés. Cette convocation mentionne la composition de la commission, la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil de son choix, ainsi que l'obligation de faire parvenir leurs observations écrites à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance.
10. Avisé par courrier du 25 mars 2025 de la séance et de sa faculté de demander à être entendu, en application de l'article L. 821-80 du code de commerce, le président de la CRCC Est n'a pas fait usage de ce droit.
11. Lors de la séance du 17 juin 2025, la présidente de la commission a informé M. Salfranc de son droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui lui seraient posées ou de garder le silence.
12. Au cours de cette séance, la présidente de la H2A, représentée par la rapporteure générale, a demandé que soit prononcée à l'encontre de M. Salfranc et de la société In Extenso, une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pendant une année intégralement assortie du sursis.

Motifs de la décision

Sur le moyen de procédure

1. Sur la régularité de la saisine de la commission des sanctions de la H2A

13. M. Salfranc fait valoir que le dossier de sanction ne contient pas de lettre de la présidente de la H2A adressant, pour saisine, à la présidente de la commission des sanctions le rapport d'enquête, les éventuelles observations de la personne intéressée ainsi que la notification des griefs, comme le prévoit les articles L. 821-77 et R. 821-212 du code de commerce. Il en déduit que la commission n'est pas saisie et n'a donc pas lieu de statuer.
14. Au cours de la séance de la commission des sanctions, le conseil de M. Salfranc a indiqué renoncer à soulever ce moyen.

Sur le bien-fondé du grief

1.1. Textes applicables

15. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, dispose : « *I. Sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 821-71, les commissaires aux comptes à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent. Constitue une faute disciplinaire : 1° Tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession ; 2° Toute négligence grave et tout fait contraire à la probité ou à l'honneur* ».
16. L'article R. 822-32 de ce code, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, disposait auparavant : « *Toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice ainsi qu'au code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance commis par un commissaire aux comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constitue une faute disciplinaire passible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L. 822-8* ».
 - 1.2. L'article L. 821-13, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 applicable à l'époque des faits, disposait : « *Les commissaires aux comptes exercent leur mission conformément aux normes internationales d'audit adoptées par la Commission européenne dans les conditions définies par la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. En l'absence de norme internationale d'audit adoptée par la Commission, ils se conforment aux normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et homologuées par le garde des sceaux, ministre de la justice, après avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes* ». Cette rédaction a été complétée par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, ajoutant, à la fin de la première phrase les termes : « *concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/ CEE et 83/349/ CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/ CEE du Conseil, ainsi que, le cas échéant, aux normes françaises venant compléter ces normes adoptées selon les conditions fixées au troisième alinéa du présent article* ». Depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, ces dispositions ont été transférées à l'article L. 821-11 du même code.
17. L'article L. 823-9, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-53 du même code, dispose : « *Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice* ».
18. L'article A. 823-26 du code de commerce (NEP 700 relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés), dans sa rédaction applicable au moment des faits et reprise en substance dans les différentes versions depuis lors et devenu depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-92 du même code, prévoit notamment, sous réserve du refus de certifier pour limitation devenu impossibilité de certifier, que « *le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble,*

ne comportent pas d'anomalies significatives. (...) Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour limitation : - lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que : - soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ; - soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause ».

19. L'article A. 823-8 du code de commerce (NEP 330 relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques) dans sa rédaction applicable au moment des faits non modifiée depuis, et devenu depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-73 du même code prévoit notamment : « *Le commissaire aux comptes conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. Pour ce faire le commissaire aux comptes tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions. (...) Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier* ».
20. L'article A. 823-13 du code de commerce (NEP 530 relative à la sélection des éléments à contrôler), dans sa rédaction applicable depuis le 14 janvier 2009 et non modifiée depuis et devenu depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-78 du même code, prévoit notamment : « *7. Un sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés* ».

1.3. Sur l'audit légal des comptes annuels de la société Pilote 88, au titre de l'exercice 2014

1.3.1. Présentation de l'entité

21. La société Pilote 88, alors présidée par M. Ferry, était spécialisée dans la fabrication et la vente de produits de motoculture de plaisance et de jardinage.
22. Le 18 mars 2015, la sté FM SA Forges des Margerides (la société FM) et la société Groupe FGM, M. Ferry et sa famille ont conclu une convention de cession des titres de la société Pilote 88, sous conditions suspensives prévoyant, notamment, la production d'un rapport d'audit confirmant que, au 31 octobre 2014, les comptes des sociétés cédées étaient réguliers, sincères et donnaient une image fidèle de leur patrimoine et de leur situation financière.
23. Le 16 avril 2015, la société Alliance Experts a déposé son rapport d'audit aux termes duquel elle n'a relevé aucune anomalie significative remettant en cause la sincérité des comptes clos le 31 octobre 2014, notamment de la société Pilot 88.
24. Le 22 avril 2015, la société In Extenso Centre-Est et M. Salfranc ont certifié sans réserve les comptes de l'exercice clos le 31 octobre 2014 de la société Pilote 88 que l'assemblée générale ordinaire a approuvé le 30 avril 2015.
25. Le 11 mai 2015, la société FM a racheté les titres de la société Pilote 88 au prix de 420 000 euros.
26. Le 21 juillet 2015, la société FM a déposé plainte auprès du procureur de la République du tribunal judiciaire d'Epinal pour faux, usage de faux, présentation de comptes inexacts et

escroquerie au motif qu'une partie du chiffre d'affaires aurait été comptabilisée à tort sur l'exercice clos au 31 octobre 2014 car correspondant à des machines fabriquées et livrées sur l'exercice 2015 et que de fausses factures auraient été émises et cédées à un factor, la société CM-CIC Factor, avant la cession afin de masquer les problèmes de trésorerie et la surévaluation des stocks au 31 octobre 2014.

27. Le 20 janvier 2016, la société CM-CIC Factor a également déposé plainte pour escroquerie car, selon elle, d'une part, une partie des factures cédées par la société Pilote 88 étaient non causées, soit en raison de l'absence de commande ou d'annulation de commande, soit en raison d'une double facturation pour un montant total de 558 000 euros, d'autre part, la société Pilote 88 s'était livrée à une double cession de créances à son préjudice pour 12 000 euros.
28. L'enquête menée par le procureur de la République d'Epinal a mis en évidence que la société Pilote 88 avait établi de manière récurrente des factures correspondant à des bons de commande de marchandises non encore livrées ou fabriquées. Ces factures étaient financées par cession à un factor et ont permis à la société Pilote 88 de bénéficier d'un financement qui n'apparaissait pas à son passif.
29. Elle a également montré un accroissement du recours à un factor de plus de 1,3 million d'euros entre le 31 octobre 2013 et le 31 octobre 2014 et a retenu que la production de comptes irréguliers clos au 31 octobre 2014 « *présentant une situation financière très significativement améliorée* » par rapport à la situation réelle de l'entreprise caractérisait « *les manœuvres frauduleuses constitutives du délit d'escroquerie* » et que le fait de présenter au factor « *des factures qui ne sont pas transmises au client et qui sont annulées au moyen d'avoir le jour même de leur enregistrement* » est constitutif du délit d'escroquerie.
30. Le 7 février 2018, M. Ferry a reconnu, dans le cadre d'une procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, avoir commis les délits de présentation de comptes inexacts et d'escroqueries au préjudice des sociétés FM et CM-CIC Factor.
31. Le 21 juillet 2015, la société Pilote 88 a été placée en redressement judiciaire, puis en liquidation judiciaire, le 10 mai 2016, par le tribunal de commerce d'Epinal.
32. Le 1^{er} août 2019, la société FM a également été placée en redressement judiciaire, puis en liquidation judiciaire, le 4 mai 2021, par le tribunal de commerce d'Epinal.
33. La société In Extenso a été nommée commissaire aux comptes titulaire de la société Pilote 88 le 8 février 2007 et M. Salfranc en a été le commissaire aux comptes signataire au titre des exercices 2011 à 2015.
34. Lors de la certification sans réserve des comptes de l'exercice clos le 31 octobre 2014 par la société In Extenso et M. Salfranc le 22 avril 2015, le chiffre d'affaires s'élevait à 9,128 millions d'euros et les commissaires aux comptes ont fixé le seuil de signification à 169 000 euros.

1.3.2. Examen du grief

1.3.2.1. Exposé des manquements

- L'audit des ventes et des créances clients

35. Au titre de l'exercice clos le 31 octobre 2014, les ventes représentaient à 9,128 millions d'euros, soit 54 fois le seuil de signification et les créances clients 413 000 euros, soit deux fois le seuil de signification et 4,5% du chiffre d'affaires.

36. Le dossier d'audit pour l'exercice clos le 31 octobre 2014 documente, notamment, les diligences suivantes :

- un document intitulé « *contrôle interne* », concernant l'exercice 2009 ;
- un rapprochement entre la balance auxiliaire clients et la balance générale ;
- un cadrage entre les états comptables et les états de gestion sur les ventes ;
- la circularisation de 11 clients et la mise en place de procédures alternatives pour les clients n'ayant pas répondu, portant sur 248 000 euros de créances clients ;
- des tests sur 104 000 euros de factures à établir, par vérification du règlement par le factor ;
- des tests sur la séparation des exercices portant sur 9 factures d'octobre 2014, représentant 95 000 euros, et sur 11 factures de novembre 2014, représentant 227 000 euros ;
- une revue des créances anciennes, représentant 500 000 euros, et des tests sur les créances irrécouvrables, représentant 124 000 euros ;
- une note de synthèse mentionnant les éléments suivants sur les créances clients : « *La revue Grand Livre n'a pas mis en évidence de créances douteuses non provisionnées. - Ecart sur Etat de factures à établir : Impact présentation et résultat 7 K€ net d'IS. – 5 réponses sur les 11 clients circularisés, mise en place de procédure alternative pour ceux n'ayant pas répondu. PA satisfaisant. - Rapprochement ok avec la BG et la BA. Pas de compensation entre les clients créditeurs et débiteurs* ».

- L'audit des achats et des dettes fournisseurs

37. Au titre de l'exercice clos le 31 octobre 2014, les achats s'élevaient à 8,2 millions d'euros, soit 49 fois le seuil de signification et 89% du chiffre d'affaires, et les dettes fournisseurs à 2 millions d'euros, soit 12 fois le seuil de signification et 22% du chiffre d'affaires.

38. Le dossier d'audit de la société In Extenso Centre-Est et M. Salfranc documente, notamment, les diligences suivantes :

- un rapprochement entre la balance auxiliaire fournisseurs et la balance générale ;
- des tests sur la séparation des exercices portant sur 7 factures d'octobre 2014, représentant 74 000 euros, et sur 11 factures de novembre 2014, représentant 601 000 euros ;
- des tests sur des factures non parvenues, représentant 26 000 euros ;

- une revue des dettes anciennes, représentant 65 000 euros ;
- une revue des soldes fournisseurs débiteurs significatifs, représentant 28 000 euros ;
- la circularisation de 14 fournisseurs et la mise en place de procédures alternatives pour les fournisseurs n'ayant pas répondu, portant sur 177 000 euros de dettes fournisseurs ;
- une note de synthèse mentionnant les éléments suivants sur les dettes fournisseurs : *« Problème de séparation de l'exercice. Impact de résultat 12K€ net IS. - 5 réponses des fournisseurs sur 14 circularisations. Mise en place de procédure alternative pour ceux n'ayant pas répondu. PA satisfaisant. - Rapprochement ok avec la balance générale et la balance auxiliaire. - Pas de compensation entre les fournisseurs débiteurs et créditeurs ».*

- L'audit des stocks

39. Au titre de l'exercice clos le 31 octobre 2014, les stocks s'élevaient à 5,3 millions d'euros, soit 31 fois le seuil de signification et 58% du chiffre d'affaires.
40. Le dossier d'audit 2014 documente, notamment, les diligences suivantes :
 - un document intitulé « *contrôle interne* », concernant l'exercice 2009 ;
 - un rapprochement entre les états comptables et les états de gestion ;
 - une copie de la procédure d'inventaire mise en place par l'entité ;
 - une assistance à l'inventaire physique en novembre 2014 ;
 - un contrôle de la valorisation des stocks consistant à rapprocher le prix de revient avec le prix d'inventaire, pour une motobineuse de référence n°25810, représentant 500 euros de stocks au 31 octobre 2014, soit 0,01% des stocks au 31 octobre 2014 ;
 - un détail de la dotation pour dépréciation sur les stocks « *dormants* » et « *morts* », représentant 100 000 euros ;
 - une note de synthèse mentionnant les éléments suivants sur les stocks : *« rapprochement satisfaisant entre la balance générale et le tableau récapitulatif ; - Valorisation sur produits finis justifiée ; - La procédure d'inventaire mise en place est satisfaisante ».*

1.3.2.2. Analyse des manquements

41. La société In Extenso Centre-Est et M. Salfranc ne contestent pas avoir réalisé les seules diligences ci-dessus mentionnées.
42. Les manquements constatés sont relatifs à l'audit du contrôle interne, aux tests réalisés et au contrôle de la valorisation des stocks.
43. En premier lieu, sur l'audit du contrôle interne, il est constaté que la société In Extenso et M. Salfranc ont considéré que le contrôle interne était efficace et que les produits de gestion et les états comptables étaient fiables cependant qu'ils ne se sont appuyés que sur la prise de connaissance de ce contrôle réalisé en 2009, qu'aucun test de l'efficacité de ce contrôle n'a été effectué et que M. Salfranc admet qu'il n'est pas l'auteur de ce contrôle de l'audit interne.
44. M. Salfranc fait valoir, d'une part, qu'il n'a pas été démontré qu'il existait des éléments qui rendaient caducs les constats réalisés en 2009 et qui auraient justifié une autre appréciation sur la qualité du contrôle interne dans le cadre de la certification des comptes de 2014 et, d'autre part, que le rapporteur général estime que certains contrôles substantifs réalisés sur

les clients et les fournisseurs seraient insuffisants, sans considération pour les travaux d'ensemble qui ont été menés et la prise en compte de son jugement professionnel.

45. Or, 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.
46. 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.
47. 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 (...) ».*
48. 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.
49. 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.
50. 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 ».*
51. En l'espèce, les postes intitulés *« ventes »*, *« créances clients »*, *« achats »* et *« dettes fournisseurs »*, comportaient par nature ou par leur montant des écritures comptables significatives.
52. En conséquence, ces postes devaient, par application des normes d'exercice professionnel précitées, 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 Pilote 88 ne comportaient pas d'anomalie significative.
53. Il doit, en particulier, être relevé qu'aucune vérification concrète n'a été effectuée pour évaluer la fiabilité des systèmes de production des états comptables, ce qui constitue un manquement à la norme d'exercice professionnel 315 et, que, à titre d'exemple, la procédure alternative s'est limitée à la vérification de la cession de la créance au factor, sans confirmation de l'encaissement réel auprès du client, ni présence de documents probants tels que le bon de commande ou le bon de livraison signés.

54. Le test de séparation des exercices ainsi que celui réalisé sur les factures à établir ne reposent sur aucun élément probant documenté, de sorte que ni les flux de ventes de l'exercice, ni les créances clients inscrites au bilan ne sont valablement justifiés par des éléments probants.
55. En deuxième lieu, s'agissant des tests réalisés, les tests sur les « *créances clients* » et les « *ventes* » ont porté sur 477 000 euros soit 5% des ventes et les tests sur les « *dettes fournisseurs* » et les « *achats* » ont porté sur 277 000 euros soit 3% des achats et 13% des dettes fournisseurs, de sorte que, d'une part, les commissaires aux comptes n'ont pu obtenir l'assurance élevée recherchée et, d'autre part, ils ne justifient pas que ces sondages portaient sur une population homogène et exhaustive et présentaient un caractère aléatoire puisque réalisés sur le seul mois d'octobre 2014.
56. 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* ».
57. 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* ».
58. En l'espèce, il n'est pas contesté que les mis en cause ont eu recours à la méthode des sondages relevant de la norme d'exercice professionnel 530. L'échantillon qu'ils ont retenu, tant pour les « *créances clients* » et les « *ventes* » que pour les « *dettes fournisseurs* » et les « *achats* » ne pouvait, compte tenu de sa faiblesse, être considéré comme représentatif de l'ensemble de la population testée.
59. En troisième lieu, le contrôle sur la valorisation des stocks n'a porté que sur un produit fini représentant 0,01% des stocks au 31 octobre 2014 ce qui, compte tenu de ce que les stocks représentaient une écriture comptable significative, est une diligence insuffisante.
60. Lors de l'enquête, M. Salfranc a confirmé avoir réalisé ces diligences sur les stocks à l'exception du détail de la dotation pour dépréciation des stocks « *dormants* » et « *morts* », qui émane du dossier de l'expert-comptable.
61. Enfin, la norme d'exercice professionnel 700 énonce qu'un commissaire aux comptes ne peut certifier les comptes d'une entité que lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée ou raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.
62. Il ressort des constats opérés à partir de leur dossier d'audit, ainsi que du fait qu'il ne peut être retenu qu'ils pouvaient se fier au contrôle interne et se dispenser de réaliser des tests de procédure pour s'assurer de la fiabilité des états comptables et des états de gestion, pour les motifs ci-dessus exposés, que les commissaires aux comptes ne documentent pas avoir obtenu l'assurance élevée recherchée sur les cycles significatifs retenus par la notification de griefs.

63. Or, il résulte de la combinaison des normes d'exercice professionnel 330 et 700 que le commissaire aux comptes ne peut certifier que les comptes 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.
64. Dès lors, le grief notifié est caractérisé.

Sur les sanctions

65. Il résulte de l'article L. 822-8 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 pour partie applicable, que les sanctions disciplinaires dont sont passibles les commissaires aux comptes sont l'avertissement, le blâme, l'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, le cas échéant assortie du sursis, la radiation de la liste et le retrait de l'honorariat. La sanction de l'interdiction temporaire peut être assortie du sursis. L'avertissement, le blâme ainsi que l'interdiction temporaire peuvent être assortis de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus.
66. Pour les manquements commis à compter du 17 juin 2016, l'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016, devenu, depuis l'ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-71 du même code, reprend les mêmes sanctions, en y ajoutant, outre la publication d'une déclaration visée au II, 1°, 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, le cas échéant assortie du sursis, d'un montant ne pouvant excéder, pour une personne physique, la somme de 250 000 euros, ce montant pouvant, dans le cas où la sanction pécuniaire est prononcée pour une violation des dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, être porté au double du montant de l'avantage tiré de l'infraction ou, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer celui-ci, à la somme d'un million d'euros. Pour une personne morale, le montant de la sanction pécuniaire ne peut excéder la plus élevée des sommes suivantes : -un million d'euros ; - lorsque la faute intervient dans le cadre d'une mission de certification, la moyenne annuelle des honoraires facturés au titre de l'exercice durant lequel la faute a été commise et des deux exercices précédant celui-ci, par le commissaire aux comptes, à la personne ou à l'entité dont il est chargé de certifier les comptes ou, à défaut, le montant des honoraires facturés par le commissaire aux comptes à cette personne ou entité au titre de l'exercice au cours duquel la faute a été commise. Enfin, depuis le 1^{er} janvier 2024, la sanction figurant au 3° du I. d'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, a été remplacée par l'interdiction d'exercer tout ou partie des missions de commissaires aux comptes ou d'en accepter de nouvelles pour une durée n'excédant pas trois ans.
67. L'article L. 821-83 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, dispose : « *Les sanctions sont déterminées en tenant compte :*

1° De la gravité et de la durée de la faute ou du manquement reprochés ;

2° De la qualité et du degré d'implication de la personne intéressée ;

3° De la situation et de la capacité financière de la personne intéressée, au vu notamment de son patrimoine et, s'agissant d'une personne physique de ses revenus annuels, s'agissant d'une personne morale de son chiffre d'affaires total ;

4° De l'importance soit des gains ou avantages obtenus, soit des pertes ou coûts évités par la personne intéressée, dans la mesure où ils peuvent être déterminés ;

5° Du degré de coopération dont a fait preuve la personne intéressée dans le cadre de l'enquête ;

6° Des manquements commis précédemment par la personne intéressée ;

7° Lorsque la sanction est prononcée en raison de manquement aux dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, elle est en outre déterminée en tenant compte, le cas échéant, de l'importance du préjudice subi par les tiers ».

66. Si les sanctions ne peuvent être déterminées qu'au regard des seuls critères que cet article énumère, la commission des sanctions peut toutefois ne se fonder que sur ceux de ces critères qui sont pertinents au regard des faits de l'espèce.
67. Les faits reprochés à M. Salfranc et à la société In Extenso Centre-Est 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. La confiance qui s'attache aux travaux déposés par un commissaire aux comptes a conduit la société FM à faire l'acquisition des actions de la société Pilote 88 alors qu'elle n'a mis que quelques semaines à découvrir les faits dont elle a été reconnue victime.
68. M. Salfranc a justifié percevoir un revenu annuel de [...] euros. Il n'a pu estimer le montant de son patrimoine.
69. En 2022, la société In Extenso Centre-Est a réalisé un chiffre d'affaires de plus de [...] euros.
70. Ces éléments justifient soient prononcée la radiation de la liste des commissaires aux comptes de M. Salfranc et de la société In Extenso Centre-Est.
71. En application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A, à M. Salfranc et à la société In Extenso Centre-Est. Une copie de la décision sera adressée au procureur général près la cour d'appel de Nancy, à Madame la rapporteure générale, à la CNCC, à la CRCC Est et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, M. Salfranc et la société In Extenso Centre-Est étant inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables.

Par ces motifs, la commission des sanctions,

DONNE ACTE à M. Salfranc de ce qu'il renonce à tout moyen de nullité.

DIT que M. Salfranc et la société In Extenso Centre-Est ont commis une faute disciplinaire au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, et de l'article L. 824-1, I, du même code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article

L. 821-70 dudit code, en ayant, dans le cadre de leur mission de certification des comptes relatifs à l'exercice clos le 31 octobre 2014 de la société par actions simplifiée Pilote 88 manqué à leurs obligations professionnelles, en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors que, selon leur dossier d'audit, ils n'avaient pas réalisé de diligences d'audit suffisantes et appropriées sur les postes comptables significatifs « *ventes* », « *achats* », « *dettes fournisseurs* » et « *stocks* » et n'avaient ainsi pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives, en violation des dispositions des articles L. 823-9 alinéa 1^{er}, L. 821-13, A. 823-26, A. 823-8, et A. 823-13 du code de commerce, applicables à l'époque des faits.

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

PRONONCE la radiation de la société In Extenso Centre-Est de la liste des commissaires aux comptes dressée par la Haute autorité de l'audit en application des articles L. 821-14 à L. 821-17 du code de commerce.

DIT qu'en application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A, à M. Salfranc et à la société In Extenso Centre-Est. Une copie de la décision sera adressée au procureur général près la cour d'appel de Nancy, à Madame la rapporteure générale, à la compagnie nationale des commissaires aux comptes, à la compagnie régionale des commissaires aux comptes Est et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables,

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

Fait à Paris-La Défense, le 25 septembre 2025

La secrétaire

La présidente

Conformément aux articles L. 821-85, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, et R. 821-226 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié, et à l'article R. 421-1 du code de justice administrative, la présente décision peut faire l'objet d'un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'Etat dans les deux mois à partir de sa notification.