



Commission des sanctions
de la Haute autorité de l'audit

Décision de la Commission des sanctions

N° FR 2023-20 S

Décision du 20 février 2026

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

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

et assistée de Mme Marclino, secrétaire de la commission, s'est réunie en séance publique les 16 et 17 décembre 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. Paul Evariste Vaillant, [...],
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant, assisté de Me Florence Vilain, avocat

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

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

M. Sébastien Martineau, [...],
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant, assisté de Me Florence Vilain, avocat

La société RSM Paris, [...],
Régulièrement convoquée par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparante, représentée par M. Vital Saint-Marc, président, assistée de
Me Florence Vilain, avocat

La société Saint-Honoré BK&A, [...],
Régulièrement convoquée par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparante, représentée par M. Emmanuel Klinger, président, assistée de
Me Bouvier-Ferrenti, 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 la formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes sont poursuivies de plein droit devant la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit.

Après avoir entendu :

- la rapporteure générale, qui a présenté le rapport d'enquête prévu à l'article L. 821-77 du code de commerce ;
- la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par Mme Gardey de Soos, rapporteure générale, qui a présenté des observations au soutien des griefs notifiés et a proposé une sanction ;
- Me Bouvier-Ferrenti et Me Vilain, en leurs observations ;
- MM. Vaillant, Burband, Groslin, Martineau, Klingner et Saint-Marc, qui ont eu la parole en dernier.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 20 février 2026 par mise à disposition.

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

Faits et procédure

1. La société Saint-Honoré BK&A (la société Saint-Honoré), présidée par M. Klingner depuis juillet 2024, est inscrite depuis 2008 en tant que commissaire aux comptes rattachée à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) de Paris, sous le numéro 4100035409. Elle était, au moment des faits, détenue à 100% par la société Saint-Honoré Partenaires, détenue à 33 % par M. Burband. En 2022, elle était titulaire de 131 mandats, dont 5 concernant des entités d'intérêt public (EIP), représentant [...] euros d'honoraires.
2. M. Burband est inscrit depuis 2003 en tant que commissaire aux comptes rattaché à la CRCC de Paris, sous le numéro 90252278. En 2022, il était signataire de 30 mandats, dont 2 EIP, au nom de la société Saint-Honoré, représentant [...] euros d'honoraires.
3. M. Groslin est inscrit depuis 2013 en tant que commissaire aux comptes rattaché à la CRCC de Paris, sous le numéro 1100088400. Il exerce son activité au sein de la société Saint-Honoré.
4. La société RSM Paris, présidée par M. Saint-Marc, est inscrite depuis 2013 en tant que commissaire aux comptes rattachée à la CRCC de Paris, sous le numéro 4100088512. Principale structure d'exercice professionnel du réseau RSM en France et détenue par RSM Holding France, elle était titulaire en 2022 de 1 575 mandats, dont 36 EIP, représentant [...] euros d'honoraires.
5. M. Vaillant est inscrit depuis 1993 en tant que commissaire aux comptes rattaché à la CRCC de Paris, sous le numéro 66003943. En 2022, il était signataire de 80 mandats, dont un

concernait une EIP, au nom de RSM Paris, représentant au total [...] euros d'honoraires. Il a assuré, de 2012 à 2021, la présidence de la société RSM Paris.

6. M. Martineau est inscrit depuis 2013 en tant que commissaire aux comptes rattaché à la CRCC de Paris, sous le numéro 1100088601. Il exerce son activité au sein de la société RSM Paris.
7. Les sociétés Saint-Honoré et RSM Paris, ainsi que MM. Burband, Vaillant, Groslin et Martineau, sont inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables.
8. Le 28 juin 2021, M. D., responsable du département comptabilité de [la société A.], responsable adjoint du même département, de novembre 2019 jusqu'à son licenciement le 1^{er} septembre 2020, a adressé un signalement à l'attention du référent lanceur d'alerte du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), faisant état de « *graves défaillances dont les commissaires aux comptes (...) ont fait preuve* » et de la « *plainte pour abus de biens sociaux* » commis selon lui par la direction de la société A., qu'il avait déposée auprès du procureur de la République de Bayonne. Ce signalement a été transmis le 22 juillet 2021 au rapporteur général du H3C.
9. Le 22 juillet 2021, le rapporteur général a ouvert une enquête portant sur la mission de certification des comptes de la société A. pour les exercices 2018 et 2019, qu'il a étendue, le 26 juillet 2021, au respect des textes légaux et réglementaires applicables à la profession de commissaire aux comptes par les sociétés RSM Paris et Saint-Honoré, et par toutes personnes liées et associées à ces sociétés.
10. Le 17 septembre 2021, le rapporteur général du H3C a été saisi d'un signalement « *anonyme* », provenant de l'adresse électronique « *groupe.rsm@outlook.fr* », dénonçant des pratiques de la société RSM dans le cadre de l'enquête relative au dossier A.. Il y était, notamment, indiqué que les dossiers demandés par le rapporteur général et remis par la société RSM avaient été « *revus et retraités pour que les griefs ne soient pas découverts* » ou que « *La revue indépendante sur les deux années n'a été faite que la semaine dernière, donc deux ans après mais en prenant le soin de mettre une date antérieure, plus précisément deux jours avant la date du rapport* ». En pièce jointe se trouvait le courrier de demande de dossiers d'audit et de courriers électroniques professionnels, adressé par le rapporteur général à la société RSM le 22 juillet 2021.
11. Le même jour, le rapporteur général étendait l'enquête à ce signalement.
12. Le 5 janvier 2023, à l'issue de l'enquête, la formation du collège du H3C statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre des sociétés Saint-Honoré et RSM Paris, ainsi que de MM. Burband, Vaillant, Groslin et Martineau, et a arrêté les griefs suivants :
 - a. A l'encontre de la société RSM Paris

« *d'avoir :*
 - *antidaté, au 13 mai 2020, ses rapports et attestations établis dans le cadre de sa mission de certification des comptes 2019 de la société A. (à savoir le rapport sur les comptes annuels, le rapport au comité d'audit, le rapport spécial sur les conventions réglementées et les attestations sur les rémunérations des dirigeants, le mécénat et la réserve spéciale de participation des salariés), alors que ces rapports et attestations n'avaient pas encore été signés le 19 mai 2020 et que la version définitive des comptes n'avait été obtenue*

que le 18 mai 2020. Ce comportement constituerait un fait contraire à l'honneur et la probité ;

- manqué à ses obligations professionnelles, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A., 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 :
 - (i) de nombreux documents de travail, matérialisant des diligences prétendument effectuées sur l'audit de comptes très significatifs (comptes relatifs à la clientèle, aux titres et aux opérations interbancaires), sur la revue croisée et sur la synthèse de la mission, ont fait l'objet de modifications après le délai réglementaire de clôture des dossiers d'audit des comptes 2018 et 2019 de la société A. (à savoir 60 jours après l'émission du rapport de certification des comptes, ce rapport étant daté du 7 mai 2019 pour l'exercice 2018 et du 13 mai 2020 pour l'exercice 2019) ; ces modifications ont en effet été réalisées entre le 27 juillet 2021 et le 10 septembre 2021, s'agissant des comptes 2018, et entre le 26 juillet 2021 et le 10 septembre 2021, s'agissant des comptes 2019. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité ;
 - (ii) la revue croisée des travaux du co-commissaire aux comptes, la société Saint-Honoré BK&A SAS, sur l'audit de postes comptables significatifs (immobilisations, commissions et frais généraux) a été finalisée postérieurement à la date du rapport de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A. ;

en effet, s'agissant des comptes 2018, les documents de travail du co-commissaire aux comptes figurant dans les dossiers d'audit de la société RSM Paris SAS portent une date de dernière modification au 6 juin 2019 et le questionnaire de revue croisée de la société RSM Paris SAS porte une date de dernière modification au 10 septembre 2021 et, s'agissant des comptes 2019, les documents de travail du co-commissaire aux comptes figurant dans les dossiers d'audit de la société RSM Paris SAS portent des dates de dernière modification entre le 29 septembre 2020 et le 26 juillet 2021 et le questionnaire de revue croisée de la société RSM Paris SAS porte une date de dernière modification au 10 septembre 2021. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité.

Faute de valeur probante des documents susvisés, les dossiers d'audit de la société RSM Paris ne lui permettent donc pas de justifier qu'elle a été en mesure d'obtenir l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives. A défaut d'une telle assurance, la certification sans réserve des comptes par la société RSM Paris SAS ne répond pas aux prescriptions réglementaires.

Ces manquements constitueraient une violation des articles L. 823-9 alinéa 1^{er}, L. 821-13 I, L. 823-15, R. 823-10 III, A. 823-26 §8, §11 et §14 (NEP 700), A. 823-8 §25 et §26 (NEP 330), A. 823-3 §10 à §12 (NEP 100) et A. 823-4 §9 (NEP 230) du code de commerce ;

- manqué à ses obligations réglementaires relatives à la revue indépendante des travaux des commissaires aux comptes portant sur la certification des comptes 2018 et 2019 de la société A., entité d'intérêt public, en ce qu'il n'est pas possible de déterminer si la

revue indépendante a été effectuée avant la date figurant dans le rapport de certification des comptes, respectivement le 7 mai 2019, en ce qui concerne les comptes 2018, et le 13 mai 2020, en ce qui concerne les comptes 2019 ; en effet, les deux questionnaires de revue indépendante pour les comptes 2018 et 2019 portent une date de dernière modification au 10 septembre 2021. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité et ne permettent donc pas à la société RSM Paris SAS d'établir qu'elle a effectué la revue indépendante avant le 7 mai 2019, en ce qui concerne les comptes 2018, et avant le 13 mai 2020, en ce qui concerne les comptes 2019. Ces manquements constitueraient une violation des dispositions de l'article 8 §1 du règlement (UE) n° 537/2014 et de l'article R. 822-35 du code de commerce.

Ces comportements et manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1 I 1° et 2° du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du même code ».

b. A l'encontre de la société Saint-Honoré

« d'avoir :

- *antidaté, au 13 mai 2020, ses rapports et attestations établis dans le cadre de sa mission de certification des comptes 2019 de la société A. (à savoir le rapport sur les comptes annuels, le rapport au comité d'audit, le rapport spécial sur les conventions réglementées et les attestations sur les rémunérations des dirigeants, le mécénat et la réserve spéciale de participation des salariés), alors que ces rapports et attestations n'avaient pas encore été signés le 19 mai 2020 et que la version définitive des comptes avait été obtenue seulement le 18 mai 2020. Ce comportement constituerait un fait contraire à l'honneur et la probité ;*
- *manqué à ses obligations professionnelles, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A., 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 :*
 - (i) *de nombreux documents de travail, matérialisant des diligences prétendument effectuées sur la revue croisée des travaux d'audit de la société RSM Paris SAS ont fait l'objet de modifications après le délai réglementaire de clôture des dossiers relatifs à l'audit des comptes 2019 de la société A. (à savoir 60 jours après l'émission du rapport de certification des comptes, ce rapport étant daté du 13 mai 2020 pour l'exercice 2019) ; ces modifications ont en effet été réalisées le 28 juillet 2020 et ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité ;*
 - (ii) *la revue croisée des travaux du co-commissaire aux comptes, la société RSM Paris SAS, a été finalisée postérieurement à la date du rapport de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A. (la date du rapport de certification étant le 7 mai 2019 pour l'exercice 2018 et le 13 mai 2020 pour l'exercice 2019) ; en effet, s'agissant des comptes 2018, les documents de travail du co-commissaire aux comptes figurant dans le dossier d'audit de la société Saint-Honoré BK&A SAS portent une date de dernière modification au 21 mai 2019 et le questionnaire de revue croisée de la société Saint-Honoré BK&A SAS porte une date de dernière modification au 7 juin 2019 et, s'agissant des comptes 2019, les documents de travail du co-commissaire aux comptes figurant dans les*

dossiers d'audit de la société Saint-Honoré BK&A SAS portent une date de dernière modification au 28 juillet 2020. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité.

Faute de valeur probante des documents susvisés, les dossiers d'audit de la société Saint-Honoré BK&A SAS ne lui permettent donc pas de justifier qu'elle a été en mesure d'obtenir l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives. A défaut d'une telle assurance, la certification sans réserve des comptes par la société Saint-Honoré BK&A SAS ne répond pas aux prescriptions réglementaires.

Ces manquements constitueraient une violation des articles L. 823-9 alinéa 1^{er}, L. 821-13 I, L. 823-15, R. 823-10 III, A. 823-26 §8, §11 et §14 (NEP 700), A. 823-8 §25 et §26 (NEP 330), A. 823-3 §10 à §12 (NEP 100) et A. 823-4 §9 (NEP 230) du code de commerce ;

- *manqué à ses obligations réglementaires relatives à la revue indépendante des travaux des commissaires aux comptes portant sur la certification des comptes 2018 et 2019 de la société A., entité d'intérêt public, en ce qu'il n'est pas possible de déterminer si la revue indépendante a été effectuée avant la date figurant dans le rapport de certification des comptes, respectivement le 7 mai 2019, en ce qui concerne les comptes 2018, et le 13 mai 2020, en ce qui concerne les comptes 2019 ; en effet, le questionnaire de revue indépendante pour les comptes 2018 porte une date de dernière modification au 5 décembre 2019 et celui pour les comptes 2019 porte une date de dernière modification au 30 juillet 2021. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité et ne permettent pas à la société Saint-Honoré BK&A SAS d'établir que la revue indépendante a été effectuée avant le 7 mai 2019, en ce qui concerne les comptes 2018, et le 13 mai 2020, en ce qui concerne les comptes 2019. Ces manquements constitueraient une violation des dispositions de l'article 8 §1 du règlement (UE) n° 537/2014 et de l'article R. 822-35 du code de commerce.*

Ces comportements et manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1 I 1° et 2° du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du même code ».

c. A l'encontre de M. Vaillant

« d'avoir :

- *antidaté, au 13 mai 2020, ses rapports et attestations établis dans le cadre de sa mission de certification des comptes 2019 de la société A. (à savoir le rapport sur les comptes annuels, le rapport au comité d'audit, le rapport spécial sur les conventions réglementées et les attestations sur les rémunérations des dirigeants, le mécénat et la réserve spéciale de participation des salariés), alors que ces rapports et attestations n'avaient en réalité, pas encore été signés le 19 mai 2020 et que la version définitive des comptes n'avait été obtenue que le 18 mai 2020. Ce comportement constituerait un fait contraire à l'honneur et la probité ;*
- *manqué à ses obligations professionnelles, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A., 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 :

- (i) de nombreux documents de travail, matérialisant des diligences prétendument effectuées sur l'audit de comptes très significatifs (comptes relatifs à la clientèle, aux titres et aux opérations interbancaires) et sur la revue croisée et sur la synthèse de la mission, ont fait l'objet de modifications après le délai réglementaire de clôture des dossiers relatifs à l'audit des comptes 2018 et 2019 de la société A. (à savoir 60 jours après l'émission du rapport de certification des comptes, ce rapport étant daté du 7 mai 2019 pour l'exercice 2018 et du 13 mai 2020 pour l'exercice 2019) ; ces modifications ont en effet été réalisées entre le 27 juillet 2021 et le 10 septembre 2021, s'agissant des comptes 2018, et entre le 26 juillet 2021 et le 10 septembre 2021, s'agissant des comptes 2019. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité ;*
- (ii) la revue croisée des travaux du co-commissaire aux comptes, la société Saint-Honoré BK&A SAS, sur l'audit de postes comptables significatifs (immobilisations, commissions et frais généraux) a été finalisée postérieurement à la date du rapport de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A. ; en effet, s'agissant des comptes 2018, les documents de travail du co-commissaire aux comptes figurant dans les dossiers d'audit de la société RSM Paris SAS portent une date de dernière modification au 6 juin 2019 et le questionnaire de revue croisée de la société RSM Paris SAS porte une date de dernière modification au 10 septembre 2021 et, s'agissant des comptes 2019, les documents de travail du co-commissaire aux comptes figurant dans les dossiers d'audit de la société RSM Paris portent des dates de dernière modification entre le 29 septembre 2020 et le 26 juillet 2021 et le questionnaire de revue croisée de la société RSM Paris SAS porte une date de dernière modification au 10 septembre 2021. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité.*

Faute de valeur probante des documents susvisés, les dossiers d'audit de M. Paul Evariste Vaillant ne lui permettent donc pas de justifier qu'il a été en mesure d'obtenir l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives. A défaut d'une telle assurance, la certification sans réserve des comptes par M. Paul Evariste Vaillant ne répond pas aux prescriptions réglementaires.

Ces manquements constitueraient une violation des articles L. 823-9 alinéa 1^{er}, L. 821-13 I, L. 823-15, R. 823-10 III, A. 823-26 §8, §11 et §14 (NEP 700), A. 823-8 §25 et §26 (NEP 330), A. 823-3 §10 à §12 (NEP 100) et A. 823-4 §9 (NEP 230) du code de commerce.

Ces comportements et manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1 I 1^o et 2^o du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du même code ».

d. A l'encontre de M. Burband

« d'avoir :

- *antidaté, au 13 mai 2020, ses rapports et attestations établis dans le cadre de sa mission de certification des comptes 2019 de la société A. (à savoir le rapport sur les comptes annuels, le rapport au comité d'audit, le rapport spécial sur les conventions réglementées et les attestations sur les rémunérations des dirigeants, le mécénat et la réserve spéciale de participation des salariés), alors que ces rapports et attestations n'avaient, en réalité, pas encore été signés le 19 mai 2020 et que la version définitive des comptes n'avait été obtenue que le 18 mai 2020. Ce comportement constituerait un fait contraire à l'honneur et la probité ;*
- *manqué à ses obligations professionnelles, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A., 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 :*
 - (i) *de nombreux documents de travail, matérialisant des diligences prétendument effectuées portant sur la revue croisée des travaux d'audit de la société RSM Paris SAS relatifs à des comptes très significatifs (clientèle, titres et opérations interbancaires) ont fait l'objet de modifications après le délai réglementaire de clôture des dossiers de la société Saint-Honoré BK&A SAS relatifs à l'audit des comptes 2019 de la société A. (à savoir 60 jours après l'émission du rapport de certification des comptes, ce rapport étant daté du 13 mai 2020 pour l'exercice 2019) ; ces modifications ont en effet été réalisées le 28 juillet 2020. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité ;*
 - (ii) *la revue croisée des travaux du co-commissaire aux comptes, la société RSM Paris SAS, a été finalisée postérieurement à la date du rapport de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A. (la date du rapport de certification étant le 7 mai 2019 pour l'exercice 2018 et le 13 mai 2020 pour l'exercice 2019) ; en effet, s'agissant des comptes 2018, les documents de travail du co-commissaire aux comptes figurant dans les dossiers d'audit de la société Saint-Honoré BK&A SAS portent une date de dernière modification au 21 mai 2019 et le questionnaire de revue croisée de la société Saint-Honoré BK&A SAS porte une date de dernière modification au 7 juin 2019 et, s'agissant des comptes 2019, les documents de travail du co-commissaire aux comptes figurant dans les dossiers d'audit de la société Saint-Honoré BK&A SAS portent une date de dernière modification au 28 juillet 2020. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité.*

Faute de valeur probante des documents susvisés, les dossiers d'audit de M. Frédéric Burband ne lui permettent donc pas de justifier qu'il a été en mesure d'obtenir l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives. A défaut d'une telle assurance, la certification sans réserve des comptes par M. Frédéric Burband ne répond pas aux prescriptions réglementaires.

Ces manquements constitueraient une violation des articles L. 823-9 alinéa 1^{er}, L. 821-13 I, L. 823-15, R. 823-10 III, A. 823-26 §8, §11 et §14 (NEP 700), A. 823-8 §25 et §26 (NEP 330), A. 823-3 §10 à §12 (NEP 100) et A. 823-4 §9 (NEP 230) du code de commerce ;

Ces comportements et manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1 I 1° et 2° du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du même code ».

e. A l'encontre de M. Martineau

« d'avoir manqué à ses obligations réglementaires relatives à la revue indépendante des travaux des commissaires aux comptes, en ce qu'il n'est pas possible de déterminer si la revue indépendante a été effectuée avant la date figurant dans le rapport de certification des comptes, respectivement le 7 mai 2019, en ce qui concerne les comptes 2018, et le 13 mai 2020, en ce qui concerne les comptes 2019 ; en effet, les deux questionnaires de revue indépendante pour les comptes 2018 et 2019 portent chacun une date de dernière modification au 10 septembre 2021. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité. Ces manquements constitueraient une violation des dispositions de l'article 8 §1 du règlement (UE) n° 537/2014 et de l'article R. 822-35 du code de commerce.

Ces manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1 I 1° du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du même code ».

f. A l'encontre de M. Groslin

« d'avoir manqué à ses obligations réglementaires relatives à la revue indépendante des travaux des commissaires aux comptes, en ce qu'il n'est pas possible de déterminer si la revue indépendante a été effectuée avant la date figurant dans le rapport de certification des comptes, respectivement le 7 mai 2019, en ce qui concerne les comptes 2018, et le 13 mai 2020, en ce qui concerne les comptes 2019 ; en effet, le questionnaire de revue indépendante pour les comptes 2018 porte une date de dernière modification au 5 décembre 2019 et celui pour les comptes 2019 porte une date de dernière modification au 30 juillet 2021. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité. Ces manquements constitueraient une violation des dispositions de l'article 8 §1 du règlement (UE) n° 537/2014 et de l'article R. 822-35 du code de commerce.

Ces manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1 I 1° du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du même code ».

13. Le 3 avril 2023, le rapporteur général du H3C a adressé les notifications de griefs aux sociétés Saint-Honoré et RSM Paris, ainsi qu'à MM. Burband, Groslin, Martineau et Vaillant, les informant de la mise à leur disposition du dossier de la procédure.
14. Le 10 juillet 2023, le rapport d'enquête, les notifications de griefs et le dossier de la procédure ont été adressés au président de la formation restreinte du H3C.
15. Le 22 décembre 2023, le président de la formation restreinte du H3C a demandé au rapporteur général de faire procéder à une expertise informatique, en application de l'article R. 824-19 du code de commerce. Par décision du 8 février 2024, le rapporteur général a désigné M. Eymard pour procéder à l'expertise. Ce dernier a remis son rapport le 9 janvier 2025.

16. Par lettres recommandées avec accusé de réception, les sociétés Saint-Honoré et RSM Paris, ainsi que MM. Burband, Groslin, Martineau et Vaillant ont été invités à comparaître le 16 décembre 2025 devant la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit (H2A) sur la base des griefs notifiés. Cette convocation mentionne la composition de la commission, la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil de leur choix, ainsi que l'obligation de faire parvenir leurs observations écrites à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance.
17. Avisé par courrier du 16 juillet 2025 de la séance et de sa faculté de demander à être entendu, en application de l'article L. 821-80 du code de commerce, le président de la CRCC de Paris n'a pas fait usage de ce droit.
18. Lors de la séance du 16 décembre 2025, la présidente de la commission a informé les mis en cause de leur droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui leur sont posées ou de garder le silence.
19. Au cours de cette séance, prolongée en continuation le 17 décembre 2025 avec l'accord des parties et de leurs conseils, la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par la rapporteure générale, a demandé que soient prononcés à l'encontre de :
 - la société RSM Paris : sa radiation de la liste des commissaires aux comptes ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un million d'euros ;
 - M. Vaillant : sa radiation de la liste des commissaires aux comptes ainsi qu'une sanction pécuniaire de 250 000 euros ;
 - la société Saint-Honoré : une interdiction d'accepter des mandats de co-commissaire aux comptes pendant deux années ainsi qu'une sanction pécuniaire de 300 000 euros ;
 - M. Burband : une interdiction d'accepter des mandats de co-commissaire aux comptes pendant deux années ainsi qu'une sanction pécuniaire de 50 000 euros ;
 - M. Groslin : un blâme ainsi qu'une sanction pécuniaire de 10 000 euros ;
 - M. Martineau : une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de trois années intégralement assortie du sursis ainsi qu'une sanction pécuniaire de 50 000 euros.
 - La publication du dispositif de la décision, pour une durée d'une journée dans les éditions imprimées de Le Monde, Les Echos, Le Figaro ainsi que pour une durée de sept jours sur la page d'accueil de leurs sites internet respectifs.

Motifs de la décision

Sur le bien-fondé des griefs

20. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142

du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, dispose : « *I. Sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 821-71, les commissaires aux comptes à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent. Constitue une faute disciplinaire : 1° Tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession ; 2° Toute négligence grave et tout fait contraire à la probité ou à l'honneur* ».

1. Le contexte

1.1. L'entité contrôlée

21. La société anonyme A., créée en 1978, est un établissement de crédit agréé par l'Autorité de contrôle prudentiel et de régulation (ACPR), l'Autorité des marchés financiers (AMF) et l'Organisme pour le registre des intermédiaires en assurance (ORIAS). Il s'agit d'une entité d'intérêt public, qui exerce des activités de banque de détail, spécialisée dans le financement et les services aux PME-PMI et de prestataire de services d'investissement pour sa clientèle privée. [...]. M. B. est directeur général de la société A. et gérant commandité de société C., [...]. En 2021, le total du bilan de cette banque s'élevait à [...] euros dont, à l'actif, [...] euros de créances avec la clientèle et [...] euros d'actions et, au passif, [...] euros de dépôts et [...] euros de capitaux propres. Le produit net bancaire s'élevait à [...] euros et le résultat net à [...] euros.
22. Au titre des exercices clos les 31 décembre 2018 et 2019, les sociétés RSM Paris et Saint-Honoré étaient co-commissaires aux comptes titulaires de la société A. et MM. Vaillant et Burband en étaient les commissaires aux comptes signataires. La société RSM Paris et M. Vaillant étaient chargés de l'audit des comptes relatifs à la clientèle, des titres, des opérations interbancaires et des capitaux propres représentant, pour les deux exercices, 97% de l'actif et 99 % du passif de la banque. La société Saint-Honoré et M. Burband étaient principalement chargés de la revue croisée de ces comptes.
23. M. Martineau, associé de la société RSM Paris, et M. Groslin, associé de la société Saint-Honoré, étaient chargés de la revue indépendante des comptes.
24. Les comptes des exercices clos les 31 décembre 2018 et 2019 de la société A. ont été certifiés sans réserve par les co-commissaires aux comptes les 7 mai 2019 et 13 mai 2020. Pour les deux exercices, le seuil de signification a été fixé à 1,8 million d'euros.
25. Les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2018 ont été approuvés par l'assemblée générale de la A. du 22 mai 2019.
26. Les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019 ont été approuvés par l'assemblée générale de la A. du 28 mai 2020.

1.2. La dénonciation de M. D.

27. Le 28 juin 2021, M. D., responsable adjoint du département comptabilité de la A. de novembre 2019 au 1^{er} septembre 2020, a adressé un signalement au référent des lanceurs d'alerte du H3C indiquant avoir déposé plainte auprès du procureur de la République de Bayonne à l'encontre des dirigeants de la A. qui se seraient rendus coupables de faits d'abus de biens sociaux, faits commis avec la complicité de ses commissaires aux comptes.

28. M. D. précisait avoir également saisi l'ACPR afin de signaler des irrégularités, des manquements et des défaillances constatées au sein de la A., révélant ainsi des failles dans les travaux des commissaires aux comptes.
29. Les conseils des mis en cause soulignent que le signalement de M. D. ne peut être retenu, celui-ci ayant été renvoyé devant le tribunal correctionnel et condamné pour des faits de tentative de chantage commis au préjudice de la société A. et de M. B..

1.3 La dénonciation anonyme relative à la transmission des dossiers d'audit par la société RSM

30. Dans le cadre de l'enquête, objet de la présente procédure, le rapporteur général du H3C a adressé aux sociétés RSM Paris et Saint-Honoré, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception datées du 22 juillet 2021, une demande de communication, sous huit jours, de leurs dossiers d'audit pour les exercices clos les 31 décembre 2018 et 2019 de la société A. et, sous 15 jours, les courriers électroniques échangés dans le cadre de l'audit de ces comptes. Les accusés de réception de ces courriers sont datés du 27 juillet 2021 pour la société RSM Paris et du 28 juillet 2021 pour la société Saint-Honoré.
31. Le 27 juillet 2021, M. Burband et la société Saint-Honoré ont sollicité un délai pour communiquer le dossier arguant de ce que le premier se trouvait en congé sans connexion internet pérenne.
32. Le 18 août 2021, M. Vaillant a, quant à lui, écrit au rapporteur général le message électronique suivant : « *J'ai été averti par mon confrère Frédéric Burband co-CAC de la société A., ce lundi 16 août, d'une ouverture d'enquête par vos services concernant le dossier A.. Après recherche par notre service d'accueil nous avons bien retrouvé le courrier que vous nous avez adressé fin juillet et qui ne m'a pas été transmis. Je vous prie de bien vouloir m'excuser pour n'avoir pas pu vous répondre avant aujourd'hui. Je suis actuellement en vacances ainsi que l'équipe en charge de ce dossier jusqu'au 7 septembre, pourriez-vous m'accorder la possibilité de vous communiquer les dossiers réclamés qu'au moment de mon retour de vacances.* »
33. Les éléments demandés ont été remis au rapporteur général le 23 août 2021 par la société Saint-Honoré et le 13 septembre 2021 par la société RSM Paris, presque exclusivement sous forme de documents informatiques, à l'origine en format Word ou Excel mais convertis au format PDF.
34. A la demande des enquêteurs, MM. Burband et Vaillant leur ont remis, respectivement le 30 juin et le 26 juillet 2022, les dossiers électroniques d'audit des comptes 2018 et 2019 de la société A., comprenant notamment les fichiers informatiques aux formats d'origine Excel et Word, non convertis au format PDF.
35. Le 17 septembre 2022, le rapporteur général a été destinataire d'un courriel ayant pour objet une « *dénonciation anonyme* » et émanant de « *groupe.rsm@outlook.fr* » affirmant notamment que :

-les dossiers d'audit des comptes des exercices clos les 31 décembre 2018 et 2019 transmis par la société RSM ont été altérés pour occulter des manquements à ses obligations professionnelles ;

-la revue indépendante n'a été effectuée que la semaine précédant la remise des dossiers d'audit ;

-les courriels postérieurs à la date d'émission des rapports de certification n'ont pas été transmis au rapporteur général afin de dissimuler le fait que ceux-ci auraient été émis avant l'émission et la finalisation des rapports de gestion.

36. En pièce jointe de ce courriel, figurait le courrier de demande de dossiers d'audit et de courriels professionnels, adressé par le rapporteur général à RSM Paris le 22 juillet 2021.
37. Compte tenu de ces informations, le rapporteur général a sollicité la direction de l'informatique du H3C afin de définir les propriétés informatiques des dossiers informatiques, puis, le 22 décembre 2023, le président de la formation restreinte du H3C a demandé au rapporteur général de faire procéder à une expertise informatique, laquelle a été confiée à M. Eymard.
38. Le 20 novembre 2024, l'expert a communiqué aux parties un rapport intermédiaire, qui n'a fait l'objet d'aucune observation.
39. Le rapport d'expertise informatique déposé le 9 janvier 2025 précise que, pour l'ensemble des documents « *aux formats PDF, WORD+, PPTX et EXCEL* », il a été procédé à la récupération de l'intégralité des données disponibles sur les fichiers, à savoir « *l'auteur de la dernière modification du fichier* » et « *la date de dernière modification récupérée dans le logiciel créateur du fichier* ».
40. Il ressort de cette expertise que :
 - pour la société Saint-Honoré :
 - s'agissant de la clé remise le 23 août 2021 au rapporteur général :
 - sur l'exercice 2018 des comptes de la société A. :
 - dans le délai de 60 jours suivant le dépôt des comptes, 38 fichiers ont été modifiés ;
 - dans la période comprise entre 60 et 90 jours suivant le dépôt des comptes, aucun fichier n'a été modifié ;
 - dans la période comprise entre 90 jours après le dépôt des comptes et le 27 juillet 2021, sept fichiers ont été modifiés ;
 - entre le 27 juillet et le 23 août 2021, 67 fichiers ont été modifiés ;
 - sur l'exercice 2019 des comptes de la société A. :
 - dans le délai de 60 jours suivant le dépôt des comptes, 15 fichiers ont été modifiés ;
 - dans la période comprise entre 60 et 90 jours suivant le dépôt des comptes, 12 fichiers ont été modifiés ;
 - dans la période comprise entre 90 jours après le dépôt des comptes et le 27 juillet 2021, un fichier a été modifié ;
 - entre le 27 juillet et le 23 août 2021, 70 fichiers ont été modifiés ;
 - s'agissant de la clé remise le 30 juin 2022 au rapporteur général :
 - sur l'exercice 2018 des comptes de la société A. :
 - dans le délai de 60 jours suivant le dépôt des comptes, 62 fichiers ont été modifiés ;

- dans la période comprise entre 60 et 90 jours suivant le dépôt des comptes, aucun fichier n'a été modifié ;
 - dans la période comprise entre 90 jours après le dépôt des comptes et le 27 juillet 2021, six fichiers ont été modifiés ;
 - entre le 27 juillet 2021 et le 30 juin 2022, aucun fichier n'a été modifié ;
- sur l'exercice 2019 des comptes de la société A. :
 - dans le délai de 60 jours suivant le dépôt des comptes, 38 fichiers ont été modifiés,
 - dans la période comprise entre 60 et 90 jours suivant le dépôt des comptes, 12 fichiers ont été modifiés ;
 - dans la période comprise entre 90 jours après le dépôt des comptes et le 27 juillet 2021, six fichiers ont été modifiés ;
 - entre le 27 juillet 2021 et le 30 juin 2022, aucun fichier n'a été modifié ;
- pour la société RSM Paris :
- s'agissant de la clé remise le 13 septembre 2021 au rapporteur général :
 - sur l'exercice 2018 des comptes de la société A. :
 - dans le délai de 60 jours suivant le dépôt des comptes, 45 fichiers ont été modifiés ;
 - dans la période comprise entre 60 et 90 jours suivant le dépôt des comptes, aucun fichier n'a été modifié ;
 - dans la période comprise entre 90 jours après le dépôt des comptes et le 27 juillet 2021, aucun fichier n'a été modifié ;
 - entre le 27 juillet et le 13 septembre 2021, 158 fichiers ont été modifiés ;
 - sur l'exercice 2019 des comptes de la société A. :
 - dans le délai de 60 jours suivant le dépôt des comptes, 50 fichiers ont été modifiés ;
 - dans la période comprise entre 60 et 90 jours suivant le dépôt des comptes, 17 fichiers ont été modifiés ;
 - dans la période comprise entre 90 jours après le dépôt des comptes et le 27 juillet 2021, 11 fichiers ont été modifiés ;
 - entre le 27 juillet et le 13 septembre 2021, 199 fichiers ont été modifiés ;
 - s'agissant de la clé remise le 26 juillet 2022 au rapporteur général :
 - sur l'exercice 2018 des comptes de la société A. :
 - dans le délai de 60 jours suivant le dépôt des comptes, 123 fichiers ont été modifiés ;
 - dans la période comprise entre 60 et 90 jours suivant le dépôt des comptes, aucun fichier n'a été modifié ;

- dans la période comprise entre 90 jours après le dépôt des comptes et le 27 juillet 2021, un dossier a été modifié ;
 - entre le 27 juillet 2021 et le 26 juillet 2022, 29 dossiers ont été modifiés ;
- sur l'exercice 2019 des comptes de la société A. :
 - dans le délai de 60 jours suivant le dépôt des comptes, 28 dossiers ont été modifiés ;
 - dans la période comprise entre 60 et 90 jours suivant le dépôt des comptes, 90 dossiers ont été modifiés ;
 - dans la période comprise entre 90 jours après le dépôt des comptes et le 27 juillet 2021, 42 dossiers ont été modifiés ;
 - entre le 27 juillet 2021 et le 26 juillet 2022, 27 dossiers ont été modifiés.
41. Ainsi, s'agissant des dossiers d'audit portant sur les exercices 2018 et 2019 non convertis en PDF émanant de la société Saint-Honoré, aucun fichier n'a été modifié entre le 27 juillet 2021 et le 30 juin 2022.
42. En revanche, s'agissant des dossiers d'audit 2018 et 2019 non convertis en PDF émanant de la société RSM Paris, l'expert constate qu'entre le 27 juillet 2021 et le 26 juillet 2022, 29 fichiers ont été modifiés concernant l'exercice 2018 et 27 fichiers ont été modifiés par cinq auditeurs de la société RSM concernant l'exercice 2019.
43. L'expert expose qu'aucun élément technique ne permet d'identifier la nature des modifications apportées à ces fichiers.
44. La société RSM Paris fait valoir qu'elle a mandaté un expert qui conclut à l'absence de valeur probante de l'expertise demandée par le président de la formation restreinte du H3C. Ce dernier expert souligne que *« on ne peut pas considérer avec certitude que la date de dernière modification d'un fichier, mentionnée dans ses propriétés, est bien celle à laquelle des modifications ont effectivement été apportées par un utilisateur à ce fichier »* et qu'il *« existe un certain nombre de situations où la date de dernière modification d'un fichier peut changer, sans que l'utilisateur ait effectivement activement modifié son contenu »* et qu'enfin *« la date de dernière modification ne permet pas de présumer du nombre, de l'ampleur comme du caractère substantiel de la ou des modification(s) qui a/ont éventuellement pu être apportée(s) au contenu du fichier »* .
45. La société Saint-Honoré se réfère également à l'étude qu'elle a fait réaliser par son propre expert qui a notamment retenu que *« la "dernière date de modification" (DDM) d'un fichier est modifiable par tout programme et peut résulter d'un simple enregistrement automatique, d'une mise à jour formelle, ou à l'insu de l'utilisateur, par l'intervention d'un logiciel de sauvegarde ou de synchronisation, ou encore en cas de téléchargement sur certains "clouds" »* de sorte qu'il ne *« peut être tiré aucune conclusion de l'observation des DDM des fichiers bureautiques telle qu'elle a été pratiquée par les services du Rapporteur Général et par Monsieur EYMARD »* .
46. Outre le fait que la commission des sanctions ne peut que regretter qu'un échange contradictoire n'ait pas eu lieu entre les experts sollicités par les sociétés RSM Paris et Saint-Honoré alors même que M. Eymard avait ouvert cette possibilité, il convient de relever qu'une faible part des fichiers contenus dans les clés analysées a été modifiée, puisque le nombre de fichiers compris sur ces clés oscille entre 670 et 2369, ce qui met à mal

l'hypothèse d'une modification automatique des fichiers au moment de leur téléchargement ou de leur conversion pour les transmettre au rapporteur général.

2. Sur les faits contraires à l'honneur et à la probité)

2.1 Faits constants

2.1.1. *Documents concernés et leur date de signature*

47. Les rapports légaux des commissaires aux comptes sur les comptes et au comité d'audit, le rapport spécial sur les conventions réglementées et les attestations légales des commissaires aux comptes sur les rémunérations des dirigeants, le mécénat et la réserve spéciale de participation des salariés déposés au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2019 de la société A. sont tous signés et datés du 13 mai 2020.

2.1.2. *Courriels échangés postérieurement à la date de la signature*

48. Or, il résulte des courriels transmis par la société Saint-Honoré au rapporteur général en même temps que son dossier d'audit, et que la société RSM Paris n'avait pas transmis, que :

- le 13 mai 2020 à 19h20, M. Mboup, auditeur *senior* au sein de la société RSM Paris, a écrit à M. Genibrel, manager de l'équipe d'audit au sein de la société RSM Paris, un message ayant pour objet : « *RE : Points en suspens Annexe A.* » et indiquant notamment : « *Je t'adresse un statut du pointage des annexes A. et C. avec les points en suspens* ». Mme Diop, auditrice chez RSM Paris, était en copie de ce message ;

- les 14 et 15 mai 2020, plusieurs courriers électroniques ont été échangés entre M. D., Genibrel, Mboup et Mme Diop, ainsi qu'avec M. Dupoy et M. Rocard, respectivement manager et auditeur au sein de la société Saint-Honoré. Ces courriels portaient sur les « *points en suspens* » relatifs à l'annexe des comptes annuels, notamment sur un changement de présentation, qualifié de « *significatif* » par M. Genibrel, soulignant le « *risque de remarque par l'ACPR* » ;

- le 15 mai 2020, M. B. sollicite l'accord de MM. Vaillant et Burband quant à la version définitive du rapport de gestion ;

- le 17 mai 2020, Mme Diop adresse à M. Genibrel un message ayant pour objet le rapport de gestion, M. Mboup étant en copie, soulignant que le rapport de gestion est daté du 15 mai « *alors que nous émettons les rapports du 13 mai. J'ai demandé la suppression de la date* » ;

- le 18 mai 2020, à 18h33, M. D. écrit un courriel ayant le même objet adressé à MM. Genibrel, Dupoy, Rocard et Mme Diop ainsi libellé : « *Prière de trouver ci-joint comptes sociaux et annexes après dernières modifications (engagements sur les contrats, événements significatifs, événements postérieurs, comptabilité des comptes)* ». A la suite de ce message, M. Mboup s'engage auprès de M. Genibrel à « *faire un dernier check de cette version* » dans la soirée ;

- le 19 mai 2020, MM. Genibrel et Dupoy se disent d'accord sur la version de l'annexe adressée la veille par M. D. ;

- le même jour, M. Genibrel a adressé à M. Dupoy les projets de rapports et d'attestations mis à jour pour revue ainsi que la lettre d'affirmation en joignant à ce

message les projets des rapports et attestations précédemment cités non signés et datés du 13 mai 2020, MM. Vaillant et Burband étant également destinataires de ces documents.

49. Parmi les pièces jointes à ce dernier message, figure notamment l'attestation des commissaires aux comptes relatives aux informations portant sur la participation des salariés. Cette attestation reprend les diligences réalisées par les commissaires aux comptes et, en particulier, celles issues de leur rapport mentionné comme étant daté du 13 mai 2020. Face à cette date figure le commentaire suivant de « PD » : « *Mettre à jour* » et la date de l'attestation, qui supporte également la date du 13 mai 2020, comprend le même commentaire.

2.2. Argumentaire des parties

50. La société RSM Paris et M. Vaillant font valoir, en premier lieu, que ce grief manque de base légale, en ce qu'il ne se fonde sur aucun texte répressif visant une obligation professionnelle ressortant d'une norme d'exercice professionnel ou du code de déontologie. Ils considèrent que le grief repose sur une infraction pénale supposée et non établie, qui ne relève pas de la compétence de l'autorité de poursuite, ni de la commission des sanctions. Ils ajoutent que le grief se prononce *ab initio* sur la culpabilité des mis en cause des chefs de faux, privant ces derniers du droit à un procès équitable et contrevenant au principe de la présomption d'innocence.
51. Ils soutiennent qu'ils ne peuvent être poursuivis pour un manquement disciplinaire subordonné à une infraction pénale si cette infraction n'a pas été jugée par la juridiction répressive, la commission des sanctions devant limiter son action à la seule recherche d'un manquement disciplinaire, au regard notamment des obligations professionnelles des commissaires aux comptes ressortant des normes d'exercice professionnel et du code de déontologie.
52. Ils soutiennent encore que le grief tel qu'il est libellé constitue une violation de la présomption d'innocence dans la mesure où il se prononce « *ab initio sur la culpabilité des mis en cause des chefs de faux, prive ces derniers de toutes les garanties du procès pénal et du procès équitable* ».
53. La société RSM Paris et M. Vaillant font valoir, en deuxième lieu, que la matérialité du manquement qui leur est reprochée n'est, en droit, pas démontrée.
54. Ils soutiennent que le manquement reproché à la société RSM Paris et à M. Vaillant n'est caractérisé que par une « *présomption de faux qui ne ressort pas de la matière disciplinaire* » et qui n'a pas fait l'objet d'une dénonciation auprès du procureur de la République sur le fondement de l'article 40 du code de procédure pénale et qu'il « *n'est fait état d'aucune obligation légale ou réglementaire que le commissaire aux comptes n'aurait pas respectée* ».
55. Ils relèvent, en troisième lieu, que la date du rapport, telle que prévue par la norme d'exercice professionnel 700, ainsi que celle des attestations, correspond à la date de la fin des travaux d'audit, ainsi que l'a rappelé la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, de sorte qu'il « *peut ne pas y avoir une parfaite concordance entre la date portée sur le rapport de certification, correspondant à la date de la fin des travaux de contrôle, et la date d'émission du rapport* », ajoutant que le fait que « *les rapports et attestations, datés du 13 mai, n'étaient pas matériellement encore signés le 19 mai 2020 ne permet aucunement de démontrer que ces documents auraient été antidatés, et que leur teneur*

serait dès lors fausse, car la date à apposer sur les documents et notamment sur le rapport, est la date de fin des travaux d'audit et non pas la date du jour de la signature ».

56. Ils soulignent que, s'agissant de la version définitive des annexes, des courriels datant des 29 avril, 11 et 12 mai 2020 évoquent la version définitive de celles-ci et que le fait que M. D. *« ait décidé d'élever le 13 mai, une question parfaitement accessoire sur le classement des titres faisant l'objet des échanges cités par le rapporteur général ne permet pas de démontrer que l'annexe n'était pas substantiellement finalisée au 12 mai 2020 ».*
57. La société Saint-Honoré et M. Burband font valoir que ce grief *« ne saurait être maintenu dès lors qu'il fait à tort prévaloir un critère purement formel de la définition de "date des rapports" des commissaires aux comptes, au détriment des conditions de fond devant être retenues »* alors que la CNCC admet que la *« date du rapport est celle de la fin des travaux »* et que *« si la date du rapport du commissaire aux comptes est celle de la fin des travaux de contrôle, il est cependant admis un laps de temps suffisant pour les travaux matériels d'établissement, de signature et d'envoi du rapport ; ce laps de temps devrait en tout état de cause rester raisonnable »* de sorte qu'il faut *« s'intéresser au contenu de ces échanges et déterminer s'ils permettent d'affirmer que les travaux des commissaires aux comptes n'étaient pas "substantiellement terminés" à la date du 13 mai 2020 ».*
58. En ce sens, se référant à la note de M. Peronnet qu'ils ont produite, ils soulignent que celui-ci retient que l'examen des courriels montre que les travaux de contrôle de l'annexe ont débuté le 10 avril 2020, soit un mois avant la date de signature des rapports le 13 mai 2020, et que les courriels postérieurs au 13 mai résultent de ce que ce délai a été nécessaire pour obtenir de M. D. qu'il corrige l'annexe selon ce qui avait été demandé par les commissaires aux comptes.
59. Les sociétés RSM Paris et Saint-Honoré ainsi que MM. Vaillant et Burband sollicitent de la commission des sanctions d'être mis hors de cause pour ce grief.
60. Sur ce,
61. Des constats ci-dessus mentionnés, il résulte que les rapports légaux des commissaires aux comptes sur les comptes et au comité d'audit, le rapport spécial sur les conventions réglementées et les attestations légales des commissaires aux comptes sur les rémunérations des dirigeants, le mécénat et la réserve spéciale de participation des salariés, établis au titre de l'exercice 2019 de la société A. et tous datés du 13 mai 2020, ont été signés au plus tôt par les commissaires aux comptes le 19 mai 2020, l'inexactitude de la date figurant sur ces documents étant parfaitement connue tant des sociétés RSM Paris et Saint-Honoré que de MM. Vaillant et Burband.
62. La note d'information n°1 de la CNCC de décembre 2018, produite en annexe de la consultation de M. Peronnet, rappelle d'abord, sur la *« date des rapports »*, que celle-ci est prévue par la norme d'exercice professionnelle 700 et qu'elle informe le lecteur que le commissaire aux comptes a apprécié les effets, sur les comptes et sur son rapport des événements dont il a eu connaissance jusqu'à cette date. La note expose que *« la date du rapport est celle de la fin des travaux de contrôle »*, tout en précisant qu' *« il est cependant admis un laps de temps suffisant pour les travaux matériels d'établissement, de signature et d'envoi du rapport ; ce laps de temps devrait en tout état de cause rester raisonnable ».*
63. La note d'information indique enfin que *« Les travaux de contrôle du commissaire aux comptes sont substantiellement terminés dès lors que : – la synthèse de la mission d'audit est effectuée, – les travaux liés aux vérifications spécifiques sont réalisés, – il a obtenu les déclarations de la direction prévues par la NEP 580 - Déclarations de la direction et par les autres normes ».*

64. Bien que cette note ne s'impose pas à la commission des sanctions, il est établi que les commissaires aux comptes ne disposaient pas de la version définitive de l'annexe des comptes de l'exercice 2019 le 13 mai 2020, date figurant sur les rapports. D'ailleurs, les « *points en suspens* » faisaient l'objet d'échanges nourris entre les auditeurs légaux et le responsable comptable adjoint de l'entité qui indiquait, le 13 mai 2020 : « *Concernant le classement de nos titres de FCT, je constate que vous persistez à ne proposer qu'une lecture juridique et superficielle pour contredire et réfuter mon analyse qui repose sur le fond et la réalité financière. Le principe comptable de prééminence de la réalité sur l'apparence est à la base de la fiabilité de l'information financière* », ce que le manager de l'équipe d'audit de la société RSM Paris contestait puisqu'il écrivait notamment : « (...) *il apparaît donc important de préciser dans l'annexe aux comptes (sociaux et consolidés), la méthode de classement retenue par la société pour ces titres FCT pour la bonne information du lecteur des états financiers. J'attire également votre attention sur le risque de remarque de l'ACPR qui pourrait mener la même analyse que la nôtre* ».
65. Au surplus, ladite note précise que la date des rapports « *respecte (...), dans les cas prévus par les textes légaux et réglementaires, ou, le cas échéant, les statuts, le délai nécessaire à l'information des membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes, soit quinze jours avant la date de la réunion de l'assemblée générale, dans le cas d'une SA par exemple* ». Or, il ressort des pièces du dossier que l'assemblée générale de l'entité devait se réunir le 28 mai 2020, de sorte que le rapport des commissaires aux comptes devait être déposé au plus tard le 13 mai 2020, ce qui explique l'absence de correction de la date par les mis en cause.
66. Et surtout, la norme d'exercice professionnel 700 précise, à son paragraphe 18 « *contenu et forme du rapport* », que celui-ci comporte un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes, l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné, les parties distinctes énumérées, la date du rapport et la signature du commissaire aux comptes.
67. En tout état de cause, il résulte de l'article L. 824-1 devenu l'article L. 821-71 précité 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 l'un de ces documents soit différente de celle à laquelle ce document a été effectivement produit.
68. En l'espèce, avant le 18 mai 2020 pour les équipes d'audit et le 19 mai 2020 pour les associés signataires des sociétés RSM Paris et Saint-Honoré, les commissaires aux comptes ne disposaient ni de la version finale du rapport de gestion ni de l'annexe définitive des comptes annuels de l'entité auditée dont des « *points en suspens* » qualifiés de significatifs demeuraient discutés, de telle sorte qu'ils ne peuvent soutenir que les travaux des commissaires aux comptes étaient « *substantiellement terminés* », comme le prévoit la note d'information précitée.
69. Ces faits établissent un manquement à la probité, qui ne nécessite pas qu'une infraction pénale soit caractérisée, pas plus qu'il ne présume d'une telle qualification.
70. Dès lors, le grief est caractérisé.

3. Sur les manquements à l'audit légal des comptes

3.1. Les textes applicables

71. L'article L. 821-13, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-11 dudit code, 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 *concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/ CEE et 83/349/ CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/ CEE du Conseil, ainsi que, le cas échéant, aux normes françaises venant compléter ces normes adoptées selon les conditions fixées au troisième alinéa du présent article. En l'absence de norme 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* ».
72. 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, énonce : « *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* ».
73. L'article R. 823-10 III. du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, repris, depuis le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023, à l'article R. 821-186 du même code, précise : « *Le commissaire aux comptes constitue pour chaque mission de certification des comptes un dossier de travail qui comprend : 1° Les éléments consignés en application du II de l'article L. 820-3 du code de commerce ; 2° L'ensemble des documents reçus de la personne ou l'entité contrôlée, ainsi que ceux qui sont établis par lui et notamment le plan de mission, le programme de travail, la date, la durée, le lieu, l'objet de son intervention, ainsi que toutes autres indications permettant d'étayer les rapports prévus aux articles R. 823-7, R. 823-7-2 et R. 823-21-1. Ce dossier est clôturé au plus tard 60 jours après la signature du rapport prévu à l'article R. 823-7* ».
74. L'article A. 823-26 du code de commerce (NEP 700 relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés), dans sa rédaction applicable au moment des faits et reprise en substance dans les différentes versions depuis lors, et devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce, l'article A. 821-92 du même code, prévoit notamment que « *le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. (...) Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour limitation : - lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ; - que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ; - et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. (...) Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier : D'une part, lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que : - soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ; - soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. D'autre part, lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes, dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites* ».

75. L'article A. 823-8 du code de commerce (NEP 330 relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques) dans sa rédaction applicable au moment des faits non modifiée depuis, et devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce, l'article A. 821-73 du même code, mentionne en particulier : « *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* ».
76. L'article A. 823-3 du code de commerce (NEP 100 relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes), dans sa rédaction applicable depuis le 4 août 2011 et non modifiée depuis et devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce, l'article A. 821-65 du même code, prévoit notamment : « *10. Chaque commissaire aux comptes procède à une revue des travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes. 11. Cette revue lui permet d'apprécier si : -les travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes : -correspondent à ceux définis lors de la répartition ou décidés lors de la réévaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ; -ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés pour permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il pourra fonder son opinion sur les comptes ; -les conclusions auxquelles les co-commissaires aux comptes ont abouti sont pertinentes et cohérentes. 12. Chaque commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments de la revue qui permettent d'étayer son appréciation des travaux effectués par les co-commissaires aux comptes* ».
77. L'article A. 823-4 du code de commerce (NEP 230 relative à la documentation de l'audit des comptes), dans sa rédaction applicable du 21 janvier 2009 et au 5 août 2023, et devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce, l'article A. 821-66 du même code, prévoit notamment : « *Le commissaire aux comptes documente ses travaux au fur et à mesure de leur réalisation et dans des délais compatibles avec leur revue. Au-delà de la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne peut apporter aucune modification de fond aux éléments de documentation. Il ne peut y apporter que des modifications de forme ou revoir leur classement dans un délai de quatre-vingt-dix jours après la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes* ».

3.3. L'intégrité du dossier d'audit

3.2.1. Les faits constants

3.2.1.1. Le dossier d'audit de la société RSM pour les exercices clos les 31 décembre 2018 et 2019

- L'exercice 2018

78. Le 7 mai 2019, la société RSM Paris et M. Vaillant ont certifié sans réserve les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2018 de la société A., ce dont il résulte que le dossier d'audit relatif à ces comptes ne pouvait plus être modifié après le 7 juillet 2019.
79. Selon le rapport d'expertise informatique, ci-dessus analysé, 30 fichiers portent une date de dernière modification postérieure au 7 juillet 2019, soit plus de 60 jours après la date de signature du rapport des commissaires aux comptes : un fichier porte comme date de dernière modification le 10 mars 2020 et les 29 autres fichiers une date comprise entre le 27 juillet et le 10 septembre 2021, soit après la réception par la société RSM Paris de la demande de documents formulée par le rapporteur général. 11 de ces fichiers concernent la synthèse de la mission, la revue croisée, l'approche de la mission, avec le plan de mission et le programme de travail, la revue indépendante, le contrôle interne et les diligences sur des postes comptables significatifs.
80. Il est constaté que, pour cet exercice, M. Mboup, auditeur *senior* ayant participé à l'audit de ces comptes, a modifié des fichiers relatifs au plan de mission, à la note de synthèse et au questionnaire de revue croisée ; M. Feng, également auditeur *senior*, a modifié le fichier portant sur la note de synthèse ; M. Hounsa, auditeur, a modifié 22 fichiers portant sur l'approche d'audit, les tests de contrôle et de substance relatifs aux opérations avec la clientèle, sans que M. Vaillant n'ait pu expliquer les raisons pour lesquelles des auditeurs *senior* et un auditeur ont pris une telle part dans la transmission des dossiers d'audit au rapporteur général.
81. Concernant les fichiers modifiés, seuls deux d'entre eux se trouvent parmi les fichiers collectés par la société Saint-Honoré dans le cadre de la revue croisée et permettent d'effectuer une comparaison entre les fichiers qui ont été transmis à cette dernière dans le cadre de la revue croisée et les fichiers communiqués au rapporteur général. Il en résulte qu'aucune modification n'apparaît sur le premier, nommé « CX 100 - Lead & FT - Intérêts et charges - produits assimilés » et que, sur le second, nommé « CG 300 - Lead & FT - Opération avec la clientèle - Passif 2018 », la première feuille, intitulée « Mémo passif », fait apparaître les initiales « NCA » dans la case « supervision », qui est vide dans le document du dossier de Saint-Honoré, et l'état devient « supervisé », alors qu'il était mentionné « terminé », de sorte que ce fichier a bien été modifié.

- L'exercice 2019

82. Le 13 mai 2020, la société RSM Paris et M. Vaillant ont certifié sans réserve les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019 de la société A., ce dont il résulte que le dossier d'audit relatif à ces comptes ne pouvait plus être modifié après le 13 juillet 2020.
83. Selon le rapport d'expertise informatique, 159 fichiers portent une date de dernière modification postérieure au 13 juillet 2020, soit plus de 60 jours après la date de signature du rapport des commissaires aux comptes. Parmi ces fichiers, 48 portent une date de dernière modification comprise entre le 26 juillet et le 10 septembre 2021, soit la veille et après la réception par la société RSM Paris de la demande de documents formulée par le rapporteur général. 22 de ces fichiers concernent la synthèse de la mission, la revue croisée, l'approche de la mission, avec le plan de mission et programme de travail, la revue indépendante, le contrôle interne et les diligences sur des postes comptables significatifs.
84. Pour cet exercice, M. Mboup a d'abord modifié 17 fichiers relatifs au plan de mission, la note de synthèse et le questionnaire de revue croisée les 26 et 30 juillet 2021, puis sept fichiers relatifs aux mêmes diligences les 9 et 10 septembre 2021 ; M. Feng a, tout comme pour

l'exercice 2018, modifié trois fichiers portant sur la note de synthèse ; M. Hounsa a modifié 10 fichiers les 27 et 28 juillet 2021.

85. Concernant ces fichiers, 12 d'entre eux se trouvent parmi les fichiers collectés par la société Saint-Honoré dans le cadre de la revue croisée et permettent de les comparer.
86. Seul le fichier nommé « CQ 100 Lead & FT Fiscal 31.12.2019 » a un contenu parfaitement identique à celui du fichier présent dans le dossier d'audit du co-commissaire aux comptes.
87. Parmi les 11 autres fichiers, les distorsions entre la version figurant au dossier de la société Saint-Honoré et celle communiquée au rapporteur général par la société RSM Paris et M. Vaillant, au sein du dossier « C. Contrôle des comptes », sont, pour le fichier :
- « CC 110 - FT - Actions et autres titres » : la présence d'une feuille supplémentaire nommée « RSM Extract CC111 » ;
 - « CC 120 Obligations et autres revenus FIXE » :
 - o la 2^{ème} ligne du premier tableau n'est plus surlignée en jaune et l'annotation « CC 120.2 ???? » a été supprimée,
 - o les initiales « ADI » apparaissent dans la case « supervision » et l'état devient « supervisé » au lieu de « terminé » ;
 - « CG 210 - Cadrage des encours sains » : les initiales « VGB » apparaissent dans la case « supervision » et l'état devient « supervisé » au lieu de « terminé » ;
 - « CG 220 - FT - Douteux et provisionnement 2019 » :
 - o la sélection de dossiers a été doublée, passant de 9 à 18 dossiers. Y figurent également l'étude de nouveaux dossiers et une répartition différente entre les modes de sélection. La présentation des analyses (colonnes) a également été modifiée,
 - o les initiales « VGB » apparaissent dans la case « supervision » et l'état devient « supervisé » au lieu de « terminé » ;
 - « CG 310 - FT - Cadrage des dettes envers la clientèle » : les initiales « ADI » apparaissent dans la case « supervision » et l'état devient « supervisé » au lieu de « terminé » ;
 - « CH 100 Comptes de régul et autres actifs 31.12.2019 » :
 - o dans la case récapitulative intitulée « Anomalies relevées et conclusions », la mention « Satisfaisant » a été remplacée par « Revue Satisfaisante. Le poste est essentiellement constitué des autres débiteurs et des produits à recevoir, cycles revus par le COCAC »,
 - o dans le tableau relatif au « cadrage compta/gestion », deux colonnes ont été ajoutées et renseignées : « X-ref » et « Ecart »,
 - o les initiales « ADI » apparaissent dans la case « supervision » et l'état devient « supervisé » au lieu de « terminé » ;
 - « CH 200 Comptes de régul et autres passifs 31.12.2019 » :
 - o le « scope testé » du premier tableau apparaît en milliers d'euros et non plus en euros,
 - o les initiales « ADI » apparaissent dans la case « supervision » et l'état devient « supervisé » au lieu de « terminé » ;
 - « CJ 100 MEMO » :

- sur la première feuille, dans la ligne du tableau, la mention « *Aucun écart* » est remplacée par « *Aucune anomalie significative* »,
 - sur la seconde feuille, dans la case récapitulative intitulée « *Anomalies relevées et conclusions* », la mention « *Satisfaisant* » est remplacée par « *Aucune anomalie significative relevée* »,
 - les initiales « *ADI* » apparaissent dans la case « *supervision* » et l'état devient « *supervisé* » au lieu de « *terminé* » ;
- « *CJ 110 PV TRESO* » :
- dans la case récapitulative intitulée « *Anomalies relevées et conclusions* », la mention « *Aucune anomalie significative relevée* » a été ajoutée alors qu'il n'y en avait aucune dans la version présente au dossier de la société Saint-Honoré,
 - le document fait apparaître les initiales « *ADI* » dans la case « *supervision* » et l'état devient « *supervisé* » au lieu de « *terminé* » ;
- « *CL 100 lead capitaux propres 31122019* » :
- la 1^{ère} feuille, présentant la « *synthèse* » n'apparaît pas dans la version présente au dossier de la société Saint-Honoré,
 - les initiales « *ADI* » apparaissent dans la case « *supervision* » et l'état devient « *supervisé* » au lieu de « *terminé* » ;
- « *CP 100 Lead & FT - PERSONNEL au 31.12.2019* » :
- la mention « *Pas de liste de RIKS TAKERS* » et la référence « *CP130.3* » ont été ajoutées la feuille nommée « *CP 130* », correspondant à la page 3 du document présent dans le dossier de la société Saint-Honoré,
 - la feuille nommée « *LEAD PERSONNEL CP 100* » est inexistante dans le document présent dans le dossier de la société Saint-Honoré,
 - les initiales « *ADI* » apparaissent dans la case « *supervision* » et l'état devient « *supervisé* » au lieu de « *terminé* » ;
- « *CL 100 lead capitaux propres 31122019* » : il existe également une différence entre le document présent dans le dossier de la société Saint-Honoré et celui dans le dossier « *A16 Revue croisée* » relatif à la revue croisée du dossier de la société RSM Paris : sur la 2^{ème} page, le « *Tableau de variation des capitaux propres* » présente des chiffres différents sur les lignes résultats, amortissement et capitaux propres.

88. Confronté à ces constatations, au cours de la séance devant la commission des sanctions, M. Vaillant a déclaré, s'agissant plus particulièrement du fichier « *CG 220 - FT - Douteux et provisionnement 2019* », « *qu'il est inconcevable d'avoir volontairement modifié ces éléments, une telle démarche ayant été préjudiciable, qu'il manque, selon lui, une feuille de travail et que le document projeté ne correspond pas à la version définitive* » et que « *même si les documents ont été rapprochés sur la base de libellés identiques, il manquerait un onglet et une explication technique existe nécessairement* », sans justifier, ni au cours de la séance ni en cours de délibéré, ses affirmations.

3.2.1.2. Le dossier d'audit de la société Saint-Honoré pour l'exercice clos le 31 décembre 2019

89. Le 13 mai 2020, la société Saint-Honoré et M. Burband ont certifié sans réserve les comptes clos le 31 décembre 2019. Elle ne pouvait donc légalement plus procéder à quelque modification que ce soit de son dossier d'audit après le 13 juillet 2020.

90. Selon le rapport d'expertise informatique, 12 fichiers portent comme date de dernière modification le 28 juillet 2020, entre 10h26 et 11h01, soit plus de 60 jours après la date de signature du rapport des commissaires aux comptes. Ces fichiers sont tous des feuilles de travail de la société RSM Paris, collectées dans le cadre de la revue croisée, portant sur des postes comptables significatifs tels que les opérations avec la clientèle, les titres ou les opérations interbancaires.
91. Cinq feuilles de travail de la société Saint-Honoré portent comme date de dernière modification le 29 septembre 2020, entre 17h13 et 17h39, dont quatre par M. Dupoy et un le 23 mars 2021, sans que l'intervenant ne puisse être identifié.
92. Enfin, 38 fichiers portent une date de dernière modification entre le 14 mai et le 5 juin 2020, soit durant la période de 60 suivant la date de signature du rapport des commissaires aux comptes. Sept ont été modifiés par des personnes travaillant au sein de la société A., dont M. B., et 14 par des auditeurs ou managers de la société Saint-Honoré, dont un par M. Burband, à savoir le plan de mission, le 27 mai 2020. A cet égard, si la réglementation autorise des modifications de forme ou de classement des travaux, réalisées dans ce délai, elle ne prévoit pas la collecte et l'analyse de nouveaux éléments. En l'espèce, il peut être notamment constaté que le fichier « *Rapport de gestion A. (comptes 2019) JPI150520* » portant une date de dernière modification le 15 mai 2020 par M. B., se trouve également sous un autre nom, à savoir « *Rapport de gestion A. (comptes 2019) JPI150520_vpointé* », avec une date de dernière modification le 18 mai 2020 par le manager de la société RSM Paris, M. Genibrel, et comprenant de nombreux commentaires d'une auditrice de la société RSM Paris datés du 16 mai 2020.

3.2.2 L'argumentaire des parties

93. La société RSM Paris et M. Vaillant demandent à la commission des sanctions d'écartier l'analyse réalisée par le service informatique de la H2A car celle-ci aurait été établie en méconnaissance de l'article R. 824-2 du code de commerce dans la mesure où le rapporteur général n'a communiqué ni l'identité de la personne ayant réalisé ces travaux, ni l'ordre de mission et qu'elle aurait été conduite en violation du principe du contradictoire puisqu'ils n'ont pas été entendus sur cette analyse.
94. Ils soutiennent que l'expertise informatique réalisée par M. Eymard ne rapporte pas la preuve d'une modification effective de leurs feuilles de travail et relèvent que la norme d'exercice professionnel 230 n'exige pas que les dossiers d'audit soient réalisés en format informatique ni que soit donnée une date certaine aux feuilles de travail.
95. La société RSM Paris et M. Vaillant relèvent qu'analyser les propriétés informatiques peu fiables et décorréées des données intrinsèques d'un document n'a pas de valeur probante et que l'expertise opère une confusion entre la modification d'une métadonnée et la modification intrinsèque d'un fichier. Selon eux, il ne serait pas démontré « *que les fichiers en tant que tels ont été modifiés, que ce soit dans le fond ou dans la forme* ».
96. Prenant l'exemple du fichier « *CX 100 - Lead & FT - Intérêts et charges - produits assimilés* », du fichier « *CC 120-FT-OBLIGATION* » pour l'exercice 2018 ou encore du fichier « *Tableau risques COREP 42-43 2019 pour Département Engagement avec formules AV et HYP.zip* » pour l'exercice 2019, ils soutiennent que « *les feuilles de travail, modifiées dans leur propriété informatique au-delà du délai de 60 jours et leurs versions non ainsi modifiées, sont identiques* » ce qui signifie que la date de dernière modification informatique dont se prévaut le rapporteur général « *ne traduit pas une modification, ni de forme ni de fond, de la feuille de travail* ».

97. La société RSM Paris et M. Vaillant soutiennent enfin que, à supposer que les altérations des feuilles de travail portent sur la forme ou sur le fond, il ne peut en être déduit une contamination de l'entier dossier de travail qui priverait l'ensemble des travaux de toute valeur probante et ce d'autant que les diligences sur les points d'audit et postes significatifs et leurs conclusions ont été matérialisées dans les présentations des commissaires aux comptes au comité d'audit pour les exercices 2018 et 2019 qui sont datées et ne sont pas remises en cause, ce dont il résulte que les diligences ont été réalisées à l'époque de l'audit.
98. La société Saint-Honoré et MM. Burband et Groslin font valoir, en premier lieu, que l'étude produite par le rapporteur général tout comme l'expertise informatique sont dénuées de valeur probante car elles se fondent « *sur l'observation des "propriétés" des fichiers des dossiers d'audit* » et particulièrement sur la date de dernière modification spécifiée sur chaque fichier ce qui ne démontrerait pas que les dossiers de la société Saint-Honoré seraient dépourvus de toute valeur probante ce que confirme une étude confiée à M. Cleuet qui portait tant sur l'étude du service informatique du H3C que sur l'expertise diligentée à la demande du président de la formation restreinte.
99. En effet, selon M. Cleuet, la dernière date de modification d'un fichier « *est modifiable par tout programme* ». Elle peut résulter d'un « *enregistrement automatique* », d'une « *mise à jour formelle* », ou à l'insu de l'utilisateur, par l'intervention d'un logiciel de sauvegarde ou de synchronisation, ou encore en cas de téléchargement sur certains *clouds*. Il souligne que « *les fichiers correspondant à des copies scannées ou imprimées sous format Pdf à partir de documents sur support papier ou de fichiers informatiques créés sous un autre format (Word, Power Point ou Excel...) contiendront nécessairement une date de "dernière modification" qui sera celle de cette opération de transformation ou de copie scan* ».
100. Ils en déduisent que « *le postulat principal sur lequel reposent les notifications de griefs n'est pas établi* ».
101. La société Saint-Honoré et MM. Burband et Groslin font valoir, en second lieu, que le grief notifié postule une obligation de sécurité des fichiers informatiques qui ne résulte d'aucune norme d'exercice professionnel et, en tout état de cause, pas de la norme 230 visée.
102. Ils soulignent que leur dossier d'audit a été tenu sous format papier et sous format numérique et qu'aucune des normes d'exercice professionnel visées par les notifications de griefs n'énonce d'obligation particulière quant aux modalités d'archivage des dossiers de travail et relèvent qu'il est difficile de « *trouver le moindre fondement à l'affirmation que les dossiers transmis ne présenteraient pas de "caractère probant", sauf à considérer que toute transmission d'un dossier en partie scanné - à la demande des enquêteurs, qui refusent toute transmission papier – en altère le caractère probant* ». Ils rappellent qu'il appartient à la poursuite d'établir que tout ou partie du contenu des feuilles de travail auraient été modifié en dehors des délais réglementaires, ce qu'elle ne fait pas, pas plus que l'expertise.
103. Ils produisent aux débats une note de M. Lipski, qui montre qu'il ne peut « *aucunement être induit de la date de dernière modification apparaissant dans les propriétés informatiques d'un fichier, que le fichier en cause aurait été effectivement modifié à cette date par l'utilisateur du fichier Cette affirmation est techniquement inexacte.* » Ce dernier insiste sur le fait que l'expert n'opérerait aucune distinction entre les métadonnées et les données informatiques qu'il a analysées, les premières présentant « *un degré de fiabilité variable et discutable* » de sorte que « *un constat sur les métadonnées tel que celui que fait l'expert ne présume ni du caractère effectif d'une modification de la donnée d'un fichier, ni de la nature ou de l'ampleur de cette dernière* ».
104. Sur ce,

105. Il résulte des dispositions combinées des articles R. 823-10 et R. 821-68 du code de commerce, dans leur version alors applicable, 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.
106. 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.
107. Il est constant que la société RSM Paris et M. Vaillant ont communiqué leur dossier d'audit 48 jours après la demande formulée par le rapporteur général.
108. M. Vaillant a expliqué ce délai, tant devant les enquêteurs que devant la commission des sanctions, par le fait qu'il aurait été « *averti* » par M. Burband le 16 août 2021 de la demande du rapporteur général, sans contester que la demande soit bien parvenue à la société RSM Paris à la fin de juillet 2021. Ces explications ne peuvent être retenues par la commission des sanctions puisqu'il a été montré par l'expertise informatique, non contredite sur ce point, que les travaux sur les fichiers ont été conduits notamment entre les 26 et 30 juillet 2021.
109. M. Vaillant a également soutenu devant la commission des sanctions que « *les collaborateurs ayant réalisé les copies pour le régulateur n'ont pas participé à l'audit et n'auraient pas été en mesure de modifier les dossiers* ».
110. Mais, là encore, la commission des sanctions observe qu'il résulte de l'expertise informatique, également non discutée sur ce point, qu'ont notamment participé aux modifications des fichiers transmis au régulateur, non seulement deux auditeurs *senior*, pour lesquels il n'a pu être déterminé la plus-value qu'ils auraient apportée dans ces travaux préparatoires à la transmission des dossiers d'audit au rapporteur général, mais que parmi eux, figure M. Mboup, qui a participé aux travaux d'audit des comptes de la société A. pour les exercices visés dans les griefs.
111. Il ne peut pas plus être soutenu par la société RSM Paris et M. Vaillant que l'expertise informatique n'était pas probante au motif qu'elle n'aurait pas été contradictoire et que M. Vaillant aurait « *sollicité une lettre de mission afin que l'expert informatique se déplace au cabinet et procède à une comparaison entre les fichiers archivés et ceux examinés* », « *cette demande ayant été refusée par le rapporteur général et l'expert informatique* » car il résulte des travaux de l'expert que celui-ci a communiqué un pré-rapport aux parties et sollicité, en vain, leurs observations, et qu'aucun élément du dossier ne permet de conforter les propos de M. Vaillant sur sa demande d'acte complémentaire de la part de l'expert, cette demande n'étant ni produite par son conseil ni évoquée dans les conclusions qui ont été déposées.
112. L'on peut, en outre, s'étonner que M. Vaillant n'ait pas saisi un procureur de la République du courriel adressé au rapporteur général le 17 septembre 2021, une telle saisine étant susceptible de provoquer une enquête judiciaire au sein de la société RSM Paris pour, d'une part, identifier l'auteur du message et, d'autre part, procéder à des investigations permettant de confirmer ou d'infirmer son contenu.

113. Les déclarations de la société RSM Paris ainsi que celles de M. Vaillant ne permettent pas d'expliquer les raisons pour lesquelles les fichiers transmis au rapporteur général ont été transmis au format PDF, supprimant de fait les propriétés informatiques des fichiers initiaux qu'ils soient sous format Word ou sous format Excel ou encore les raisons pour lesquelles, bien qu'ayant subi un traitement identique, les fichiers produits par la société Saint-Honoré et M. Burband n'ont pas subi de modification lors de leur transmission au rapporteur général.
114. Enfin, s'agissant des distorsions ci-dessus évoquées entre les fichiers transmis par la société RSM Paris à la société Saint-Honoré dans le cadre de la revue croisée et les fichiers transmis par la société RSM Paris au rapporteur général, il convient de souligner que, outre le fait que M. Vaillant n'a pu fournir aucune explication quant à ces constatations, celui-ci a admis, devant la commission des sanctions, qu'il lui paraissait « *exclu que la société Saint-Honoré n'ait pas été en possession du dernier état du dossier RSM pour la revue croisée* », ce qui, conjugué aux conclusions de l'expertise informatique, démontre que la société RSM Paris et M. Vaillant ont modifié leur dossier d'audit après le délai de 60 jours et l'ont plus spécifiquement modifié avant sa transmission au rapporteur général, dans le cadre d'une enquête en cours dont ils avaient été informés.
115. La société Saint-Honoré et M. Burband n'ont pas été en mesure d'expliquer l'existence de modification de fichiers du dossier d'audit postérieurement à la période de 60 jours imposée par la réglementation.
116. Par ailleurs, s'il ressort du rapport de M. Cleuet, expert informatique, produit par la société Saint-Honoré et M. Burband, que la date de dernière modification d'un fichier peut provenir d'un téléchargement de fichiers reçus par courrier électronique, qui prennent alors la date et l'heure de ce téléchargement et que cet élément serait de nature à expliquer le caractère assez resserré des horaires de dernière modification des fichiers, notamment s'agissant de ceux provenant de la société RSM Paris, dans le cadre de la revue croisée, il est constaté que les mis en cause n'ont pas été en mesure de justifier d'une transmission à une date antérieure.
117. Ces modifications de documents postérieurement au délai de 60 jours imposé par les textes précités, 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.
118. Il est, dès lors, établi que les dossiers d'audit transmis par la société Saint-Honoré et surtout par la société RSM Paris ont fait l'objet de modifications de fond postérieurement à la date de signature du rapport des commissaires aux comptes.
119. En particulier, il est établi que le dossier d'audit de la société RSM Paris a été modifié sur des documents et diligences aussi importantes que le plan de mission, la note de synthèse, l'approche d'audit et les tests de contrôle et de substance sur les opérations avec la clientèle et les questionnaires de revue croisée, et ce postérieurement à la demande de son dossier d'audit par le rapporteur général.

3.3. La finalisation de la revue croisée

3.3.2. *Les faits constants*

3.3.2.1. Pour l'exercice clos le 31 décembre 2018

120. Le questionnaire de revue croisée est daté du 2 mai 2019 par la société RSM Paris et du 7 mai 2019 par la société Saint-Honoré.

121. L'expertise informatique montre que le questionnaire de revue croisée renseigné par la société RSM Paris pour cet exercice a été modifié le 10 septembre 2021 par M. Mboup.
122. Plusieurs échanges ont eu lieu, postérieurement au 7 mai 2019, entre les équipes d'audit des sociétés RSM Paris et Saint-Honoré concernant la revue croisée :
- le 10 mai 2019, M. Calif, manager de la société RSM Paris, a écrit à M. Corcos, manager de la société Saint-Honoré, un courriel ayant pour objet : « *CAC RSM / SH – A. 31.12.2018 – Revue croisée* » et, ainsi libellé : « *Comme échangé je te propose d'effectuer notre revue croisée mercredi après-midi si ok pour toi ? 14H00 ? On s'échange nos papiers de travaux d'ici là afin de pouvoir préparer l'ensemble de nos questions / remarques* ». M. Rocard et Mme Haloui, auditeurs au sein de ces cabinets étaient en copie de ce courriel ;
 - le 20 mai 2019, celui-ci écrivait aux mêmes personnes un courriel ayant pour objet la « *revue croisée* » et indiquant : « *Tu trouveras ci-joint nos FT en prévision de la revue croisée. N'hésite pas à m'indiquer vos dispo et me communiquer vos mémos* ». Les documents en pièces jointes correspondent à ceux du dossier d'audit de la société Saint-Honoré ;
 - le 6 juin 2019, M. Corcos écrivait à M. Calif un courriel ayant pour objet la « *revue croisée* » et indiquant : « *Je te prie de nous excuser pour le retard, voici en PJ les principaux papiers de travail nous concernant sur A. et C.* ». Les documents en pièces jointes correspondent à ceux figurant dans le dossier d'audit de la société RSM Paris. Il ressort de l'annexe 1 du rapport d'expertise informatique que ces documents portent comme date de dernière modification le 6 juin 2019 et que le questionnaire de revue croisée de la société RSM Paris porte comme date de dernière modification le 10 septembre 2021, soit trois jours avant l'envoi du dossier au rapporteur général.
123. Ces échanges confortent les conclusions de l'expert informatique qui relevait, en annexe 1 de son rapport, que le fichier « *A. – 2018 12 - questionnaire de revue Co-CAC* », formalisant la revue croisée effectuée par la société Saint-Honoré et M. Burband, porte comme date de dernière modification le 7 juin 2019. L'ensemble des documents du dossier d'audit de la société Saint-Honoré, dans le dossier relatif à la revue croisée, nommé « *Revue croisée avec le confrère* », portent une date de dernière modification postérieure au rapport des commissaires aux comptes. Parmi les 14 fichiers transmis à la société Saint-Honoré par la société RSM Paris, 13 portent une date de dernière modification comprise entre les 15 et 21 mai 2019 et un fichier porte la date du 12 juin 2019, soit une date postérieure à l'établissement du questionnaire de revue croisée.

3.3.1.2. Pour l'exercice clos le 31 décembre 2019

124. La société RSM Paris a daté le questionnaire de revue croisée du 4 mai 2020 tandis que la société Saint-Honoré n'a pas daté ce questionnaire.
125. L'expertise informatique montre que le questionnaire de revue croisée renseigné par la société RSM Paris pour cet exercice a été modifié le 10 septembre 2021 par M. Mboup.
126. S'agissant de cet exercice, un échange a eu lieu au sein de l'équipe d'audit de la société RSM Paris concernant la revue croisée, postérieurement au 13 mai 2020, date du rapport de certification des commissaires aux comptes.

127. En effet, le 15 mai 2020, Mme Diop écrit à Mme Bernhard, auditrice au sein de la société RSM Paris : « *Est-ce que tu peux du coup traiter le mail ci-dessous. Mormar reverra la semaine prochaine* ». Les messages « *ci-dessous* » concernaient des travaux d'audit à la charge de la société RSM Paris à finaliser avant de pouvoir « *effectuer une revue croisée avec le co-CAC* ».
128. De plus, il ressort de l'annexe 1 du rapport d'expertise informatique que l'ensemble des documents du dossier d'audit de la société RSM Paris, dans le dossier relatif à la revue croisée nommé « *TRAVAUX STH* », portent une date de dernière modification comprise entre le 29 septembre 2020 et le 26 juillet 2021. Plus précisément, trois fichiers portent comme date de dernière modification les 29 et 30 septembre 2020 et quatre portent la date du 26 juillet 2021. Enfin, le questionnaire de revue croisée de la société RSM Paris porte comme date de dernière modification le 10 septembre 2021.
129. Le dossier d'audit de la société Saint-Honoré ne comporte pas de fichier formalisant une revue croisée, comme le questionnaire présent dans le dossier d'audit de l'année précédente, mais un dossier intitulé « *Revue croisée* » comprenant 12 fichiers communiqués par la société RSM Paris. Il ressort de l'annexe 1 du rapport d'expertise informatique que ces documents portent comme date de dernière modification le 28 juillet 2020 entre 10h26 et 11h01.

3.3.2. L'argumentaire des parties

130. La société RSM Paris et M. Vaillant font valoir que le fait que, dans le cadre de la revue croisée, les feuilles de travail ont été échangées après la date de certification des rapports, n'invalide pas l'entièreté des travaux et ne suffit pas à démontrer que la revue croisée aurait été « *finalisée* » tardivement. Il est ainsi opéré une confusion entre la réalisation de la revue croisée et sa documentation.
131. Ils relèvent que, par application du paragraphe 9 de la norme d'exercice professionnel 100, la revue croisée s'effectue tout au long de la mission des commissaires aux comptes qui « *s'enquêtent réciproquement tout au long de leur mission des travaux mis en œuvre par leur confrère* » et que ni cette norme ni la norme d'exercice professionnel 230, alors applicable, n'établissent de calendrier obligatoire pour la documentation sinon 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.
132. Ils soulignent que, en l'espèce, il résulte des courriels échangés dans le cadre de l'audit des exercices 2018 et 2019 que la société RSM Paris et la société Saint-Honoré ont conduit une action concertée tout au long de leur audit et se sont communiqués des éléments bien avant l'émission des rapports comme en témoignent tant les échanges entre les co-commissaires aux comptes que les échanges entre les co-commissaires aux comptes et l'entité aussi bien pour l'exercice clos le 31 décembre 2018 que pour l'exercice clos le 31 décembre 2019.
133. Ils ajoutent que « *les échanges de courriels cités par le Rapporteur général sur le fondement desquels il croit pouvoir arguer de ce qu'ils finaliseraient la revue croisée ne sont en réalité que la formalisation de ladite revue qui a été réalisée en amont tout au long de l'audit* » et que cette formalisation est intervenue dans les 60 jours suivant le dépôt du rapport.
134. La société Saint-Honoré et M. Burband font valoir que le grief repose, outre sur des questions de modifications de fichiers auxquelles il a été répondu, sur les feuilles de travail qui auraient été échangées après la signature du rapport des commissaires aux comptes alors que les normes d'exercice professionnel 100 et 230 ne précisent pas de calendrier de

réalisation de ces travaux ni la méthodologie applicable à la documentation du dossier d'audit sur ce point.

135. Ils produisent une note de M. Perronet montrant que, pour l'exercice clos le 31 décembre 2018, « *plus de 18 mails ou réunions* » ont été répertoriés « *entre le 26 novembre 2018 et le 29 avril 2019* » et pour l'exercice clos le 31 décembre 2019, « *plus de 20 mails ou réunions entre le 17 décembre 2019 et le 21 avril 2020* » matérialisant ainsi, pour les deux exercices, une approche concertée et la revue des travaux du co-commissaire.
136. Ils soutiennent que les échanges cités par le rapporteur général négligent l'existence des échanges entre les co-commissaires aux comptes ainsi que le fait qu'ils ont en permanence échangé sur la base de leurs feuilles de travail provisoires au fur et à mesure de l'avancement de leurs diligences et en déduisent « *qu'il n'est pas sérieux de se référer à des échanges de mails postérieurs à l'émission des rapports, qui n'ont pour objet que de documenter et d'échanger les feuilles de travail définitives, dans le délai de 60 jours prévu par les Normes et de corroborer ces échanges avec des "DDM" qui ne font que signaler une date de dernière modification, sans même établir la nature de cette "dernière modification"* ».
137. Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, les sociétés RSM Paris et Saint-Honoré, MM. Vaillant et Burband sollicitent leur mise hors de cause s'agissant de ce manquement.
138. Sur ce,
139. 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* ». Ces travaux doivent être réalisés avant le dépôt du rapport des commissaires aux comptes.
140. Seules des modifications de forme ou de classement peuvent intervenir dans les 60 jours de la date du rapport.
141. Dès lors, ces dispositions excluent que les travaux de revue croisée soient réalisés après le dépôt du rapport par les commissaires aux comptes.
142. Par ailleurs, les paragraphes 4 et 8 de la norme 230 énoncent que « *le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments qui permettent à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre (...) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées* » et que « *s'il existe une revue des travaux, les éléments de documentation mentionnent également l'identité de la personne qui a effectué la revue ainsi que la date et l'étendue de cette revue* ».
143. Il en résulte que les travaux relatifs à la revue croisée doivent être achevés à la date du dépôt du rapport par les co-commissaires aux comptes et que doivent figurer au dossier d'audit les éléments permettant de déterminer le calendrier de mise en œuvre de ladite revue croisée.

144. Or, en ce qui concerne l'exercice clos le 31 décembre 2018, il ressort des éléments précédemment exposés que plusieurs échanges ont eu lieu entre les équipes d'audit des sociétés RSM Paris et Saint-Honoré concernant la revue croisée, postérieurement au 7 mai 2019, en particulier les échanges entre MM. Calif et Corcos, ci-dessus rappelés, démontrent que la revue croisée n'a pas pu être achevée avant le 7 juin 2019.
145. Ces échanges font, en effet, ressortir que, le 10 mai 2019, les équipes d'audit des sociétés RSM Paris et Saint-Honoré tentaient d'organiser une réunion pour réaliser leur revue croisée et prévoyaient d'échanger leurs « *papiers de travail* ». Ce n'est que le 20 mai 2019 que les auditeurs de la société RSM Paris adressaient à ceux de la société Saint-Honoré l'ensemble des feuilles de travail collectées par cette dernière et continuaient de leur demander leurs disponibilités ; le fichier « *A. – 2018 12 -questionnaire de revue Co-CAC* », formalisant la revue croisée effectuée par la société Saint-Honoré et M. Burband, porte comme date de dernière modification le 7 juin 2019.
146. Enfin, le questionnaire de revue croisée de la société RSM Paris porte comme date de dernière modification réalisée par M. Mboup le 10 septembre 2021, soit plus de deux ans plus tard et trois jours avant son envoi au rapporteur général du H3C.
147. S'agissant de l'exercice clos le 31 décembre 2019, il ressort des éléments précédemment exposés que le questionnaire de revue croisée de la société RSM Paris porte comme date de dernière modification le 10 septembre 2021, soit plus d'un an après la signature de leur rapport par les commissaires aux comptes et trois jours avant son envoi au rapporteur général du H3C. Cette modification émane de M. Mboup, auditeur *senior*.
148. En outre, l'ensemble des documents présents au dossier d'audit de la société RSM Paris, dans le dossier relatif à la revue croisée nommé « *TRAVAUX STH* », porte une date de dernière modification comprise entre le 29 septembre 2020 et le 26 juillet 2021.
149. Quant à la société Saint-Honoré, son dossier d'audit ne comporte pas, pour l'exercice 2019, de fichier formalisant une revue croisée, comme le questionnaire présent dans le dossier d'audit de l'année précédente, mais un dossier intitulé « *Revue croisée* », comprenant 12 fichiers, communiqués par la société RSM Paris. Or, 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 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* ».
150. Ni la société Saint-Honoré ni M. Burband ne peuvent sérieusement soutenir, au regard de ces constats, que les revues croisées ont été réalisées en totalité tout au long du déroulement des missions d'audit et que les échanges postérieurs à la signature des rapports avaient pour seul objet de documenter les feuilles de travail définitives.
151. Faute de trouver dans le dossier d'audit, à la date de signature de leur rapport sur les comptes 2018 et 2019 de la société A., 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.
152. Et, il résulte de la combinaison des normes d'exercice professionnel 330 et 700 que le commissaire aux comptes ne peut certifier que les comptes d'une entité sont réguliers et sincères et en donnent une image fidèle que lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en

œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée que ceux-ci, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.

153. Dès lors qu'il ressort, comme c'est le cas en l'espèce, d'une part, que les commissaires aux comptes ont apporté des modifications à leurs dossiers d'audit dans des délais incompatibles avec les dispositions légales et que, en particulier, la société RSM Paris et M. Vaillant ont modifié leur dossier avant sa transmission à leur régulateur et, d'autre part, qu'ils ne démontrent pas avoir réalisé une revue croisée avant le dépôt de leur rapport pour les exercices clos les 31 décembre 2018 et 2019, ils n'étaient pas en mesure de certifier les comptes de la société A..
154. Les manquements reprochés aux sociétés RSM Paris et Saint-Honoré et à MM. Vaillant et Burband sont caractérisés en tous leurs éléments.

4. La revue indépendante

4.1. Les textes

155. L'article R. 822-35 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, et non modifiée depuis, en dehors de nouvelle numérotation, devenu depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce, l'article R. 821-84 du même code dispose notamment : « *Les travaux du commissaire aux comptes relatifs à la certification des comptes d'une entité d'intérêt public font l'objet d'une revue indépendante avant la signature des rapports prévus au dernier alinéa de l'article L. 823-9 et au III de l'article L. 823-16. La revue indépendante a pour objet de vérifier que le signataire pouvait raisonnablement parvenir aux conclusions qui figurent dans les projets de rapport. (...) Lors de la mise en œuvre de la revue indépendante, le réviseur indépendant consigne les éléments mentionnés au paragraphe 4 de l'article 8 du règlement (UE) n° 537/2014. Le réviseur indépendant évalue les éléments mentionnés au paragraphe 5 de l'article 8 du règlement (UE) n° 537/2014. (...) Le commissaire aux comptes ou la société de commissaires aux comptes et le réviseur indépendant consignent les résultats de la revue indépendante ainsi que les considérations qui sous-tendent ces résultats* ».
156. L'article 8, §1, du règlement (UE) n° 537/2014 énonce notamment : « *Avant la publication des rapports visés aux articles 10 et 11, un examen de contrôle qualité de la mission est effectué pour déterminer si le contrôleur légal des comptes ou l'associé d'audit principal pouvait raisonnablement aboutir à l'avis et aux conclusions figurant dans les projets de rapports* ».

4.2. Les faits constants

4.2.1. *La revue indépendante de M. Martineau, réviseur indépendant de la société RSM Paris*

157. Selon le rapport d'expertise informatique, les fichiers Excel « source » formalisant la revue indépendante réalisée par M. Martineau dans le cadre de l'audit des comptes clos les 31 décembre 2018 et 2019 de la société A. présents dans les dossiers transmis par la société RSM Paris portent comme date de dernière modification le 10 septembre 2021.
158. L'expertise relève également que le questionnaire de revue indépendante a été modifié, s'agissant de l'audit des comptes clos les 31 décembre 2018 et 2019, par M. Mboup et M. Martineau le 10 septembre 2021.

159. Pour l'exercice clos le 31 décembre 2019, le fichier formalisant la revue indépendante indiquée, en réponse à la question « *la date de finalisation de la revue indépendante est-elle antérieure à la date de signature du rapport ?* », « *RI final le 11 et 12 mai 2020* ». La « *check list revue indépendante* » en annexe fait état d'une revue de la « *revue croisée* ». Or, la revue croisée n'avait pas été réalisée à la date de finalisation du rapport des commissaires aux comptes et les diligences d'audit n'étaient pas finalisées par la société RSM Paris le 15 mai 2020, des vérifications demeurant nécessaires, notamment sur des postes significatifs tels que les opérations de trésorerie et interbancaires et les capitaux propres.

4.2.2. *La revue indépendante de M. Groslin, réviseur indépendant de la société Saint-Honoré*

160. Le questionnaire de revue indépendante renseigné par M. Groslin mentionne qu'elle « *permet de vérifier et de s'assurer que le signataire peut raisonnablement arriver aux conclusions qui figurent dans les projets de rapport* ».

161. Pour l'audit des comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2018 de la société A., le questionnaire de revue indépendante est daté du 7 mai 2019, soit la date de la signature du rapport sur les comptes et 2019, et est pour partie renseigné sous format informatique.

162. Pour l'audit des comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019, le même questionnaire n'est pas daté et rempli de manière exclusivement manuscrite.

163. S'agissant des dossiers transmis par la société Saint-Honoré, les deux fichiers formalisant la revue indépendante réalisée par M. Groslin dans le cadre de l'audit des comptes clos les 31 décembre 2018 et 2019 de la société A. portent une date de dernière modification respectivement le 5 décembre 2019 et le 30 juillet 2021.

164. L'on relèvera d'ailleurs que le 5 décembre 2019 est également la date de dernière modification du fichier PDF signé matérialisant la revue indépendante de M. Groslin pour l'exercice clos le 31 décembre 2018.

4.3. L'argumentaire des parties

165. La société RSM Paris et M. Martineau soutiennent, en premier lieu, que ce grief manque de base légale au motif que le manquement aux conditions légales d'exercice de la profession doit être compris strictement comme faisant référence aux dispositions législatives du code de commerce, ainsi qu'à leurs dispositions réglementaires d'application, ce qui exclut qu'il soit « *fondé sur un simple texte réglementaire* » alors que le grief notifié ne fait référence qu'à l'article R. 822-35 du code de commerce.

166. Ils soutiennent, en deuxième lieu, que ce grief ne peut être imputé à la société RSM Paris car le réviseur indépendant n'est pas l'associé signataire et ne participe pas à la mission de certification des comptes sur laquelle porte la revue puisqu'il est « *investi d'une mission autonome à la mission de certification sur laquelle porte la revue* » et qu'il n'est pas possible d'imputer à la société RSM Paris, titulaire du mandat de commissariat aux comptes, de ne pas avoir effectué de revue indépendante, étant précisé qu'il n'est pas reproché à la société RSM de ne pas avoir mis en œuvre de procédure permettant à ses commissaires aux comptes d'assurer la revue indépendante.

167. Ils font valoir, en troisième lieu que, sur le fond, les « *deux questionnaires qui ont été produits dans les dossiers de travaux sont dûment complétés, datés et signés du 7 mai 2019 pour l'exercice 2018 et du 13 mai 2020 pour l'exercice 2019. Ces deux dates correspondent aux dates de consignation des résultats et de finalisations de la revue indépendante* », les travaux de la revue indépendante ayant commencé bien avant la fin des travaux de

certification des comptes ce dont il résulte que la revue indépendante a été correctement exécutée.

168. La société Saint-Honoré et M. Burband arguent que la date du fichier PDF fourni lors de la remise du dossier de travail de l'exercice clos le 31 décembre 2019 porte comme date d'enregistrement le 30 juillet 2021 « *est parfaitement normal* » puisque ce fichier a été scanné lors de la remise du dossier de travail pour les besoins de l'enquête.
169. Ils relèvent que le fait que le questionnaire de revue indépendante ne figure pas dans le dossier d'audit remis le 30 juin 2022 se justifie puisque la société Saint-Honoré a transmis aux enquêteurs une sauvegarde des documents présents sur son serveur au mois de mars 2021, ce qui ne constitue pas « *le dossier d'audit* », mais une copie des éléments présents sur le serveur à cette date, et ce d'autant que le questionnaire de revue indépendante a été renseigné de manière manuscrite.
170. Ils soulignent qu'il y a eu un échange de courriels le 4 mai 2020, démontrant ainsi qu'une réunion a été organisée pour la signature du questionnaire de revue indépendante avant l'émission du rapport sur les comptes annuels de l'exercice clos le 31 décembre 2019.
171. Les sociétés RSM et Saint-Honoré ainsi que MM. Martineau et Groslin sollicitent en conséquence leur mise hors de cause de ce grief.
172. Sur ce,
173. 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.
174. 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 tant la société RSM Paris que la société Saint-Honoré peuvent répondre du manquement qui leur a été notifié.
175. L'ensemble des éléments relatifs à la revue indépendante réalisée par M. Martineau pour la société RSM Paris montrent qu'il n'est pas établi que la revue indépendante, pour les exercices clos les 31 décembre 2018 et 2019 de la société A., a été réalisée avant la date de signature du rapport des commissaires aux comptes. Il ressort au contraire des pièces du dossier que cette revue n'a pu être effectuée, dans le respect des textes, qu'après cette date, et ce d'autant que M. Martineau a personnellement contribué à la modification du dossier d'audit en ce qui concerne la revue indépendante précisément au moment où il était demandé à la société RSM Paris de transmettre ce dossier dans le cadre d'une enquête portant sur d'éventuels manquements.
176. Outre le fait qu'il ne peut qu'être constaté que, à l'instar du questionnaire de revue croisée, le questionnaire pour la revue indépendante de l'exercice clos le 31 décembre 2019 n'est pas daté, il n'est pas démontré que la revue indépendante, pour les exercices clos les 31 décembre 2018 et 2019 de la société A., effectuée par M. Groslin, réviseur indépendant de la société Saint-Honoré, a été réalisée avant la date de signature du rapport des commissaires aux comptes.

177. Dès lors, le grief est caractérisé à l'égard des sociétés RSM Paris et Saint-Honoré et à l'égard de MM. Martineau et Groslin.

Sur les sanctions

178. Il résulte de l'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, alors applicable, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-71 dudit code, que les sanctions disciplinaires dont sont passibles les commissaires aux comptes sont l'avertissement, le blâme, l'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, le cas échéant assortie du sursis, la radiation de la liste et le retrait de l'honorariat ainsi qu'une sanction pécuniaire, le cas échéant assortie du sursis, d'un montant ne pouvant excéder, pour une personne physique, la somme de 250 000 euros, ce montant pouvant, dans le cas où la sanction pécuniaire est prononcée pour une violation des dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, être porté au double du montant de l'avantage tiré de l'infraction ou, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer celui-ci, à la somme d'un million d'euros. Pour une personne morale, le montant de la sanction pécuniaire ne peut excéder la plus élevée des sommes suivantes : -un million d'euros ; -lorsque la faute intervient dans le cadre d'une mission de certification, la moyenne annuelle des honoraires facturés au titre de l'exercice durant lequel la faute a été commise et des deux exercices précédant celui-ci, par le commissaire aux comptes, à la personne ou à l'entité dont il est chargé de certifier les comptes ou, à défaut, le montant des honoraires facturés par le commissaire aux comptes à cette personne ou entité au titre de l'exercice au cours duquel la faute a été commise. L'avertissement, le blâme ainsi que l'interdiction temporaire peuvent être assortis de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus. La publication d'une déclaration indiquant que le rapport présenté à l'assemblée générale ne remplit pas les exigences du code de commerce, de l'interdiction, pour une durée n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaire aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public peut également être ordonnée. Depuis le 1^{er} janvier 2024, la sanction d'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, a été remplacée par l'interdiction d'exercer tout ou partie des missions de commissaires aux comptes ou d'en accepter de nouvelles pour une durée n'excédant pas trois ans.

179. 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 ».

180. 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.
181. Les faits reprochés à société RSM Paris et M. Vaillant, celui-ci ayant joué un rôle particulièrement actif dans la commission des manquements, sont d'une toute particulière gravité en ce qu'ils montrent que ceux-ci ont, d'une part, sciemment communiqué au rapporteur général un dossier d'audit modifié, d'autre part, antidaté plusieurs documents attestant de leurs diligences et notamment le rapport des commissaires aux comptes pour l'exercice clos le 31 décembre 2019 et ont, enfin, certifié les comptes d'une EIP alors que la revue croisée n'avait pas été formalisée.
182. Il sera néanmoins retenu que tant la société RSM Paris que M. Vaillant n'avaient, jusqu'alors, jamais fait l'objet de quelque poursuite disciplinaire que ce soit.
183. Les faits reprochés à la société Saint-Honoré et M. Burband sont graves en ce qu'ils ont sciemment accepté d'antidater l'un de leurs rapports de certification des comptes de la société A., alors même que la revue croisée des exercices clos en 2018 et 2019 n'était pas finalisée à la date de signature de leur rapport ; qu'il en résulte qu'ils n'étaient pas en mesure de certifier les comptes concernés, ces manquements s'étant en outre inscrits dans la durée, sur deux exercices successifs. Il sera toutefois tenu compte que la société Saint-Honoré et M. Burband n'ont pas fait l'objet de poursuites disciplinaires antérieures.
184. Les faits reprochés à M. Martineau et à la société RSM Paris, sont graves en ce qu'ils démontrent que la revue indépendante réalisée pour le compte de la société RSM Paris n'était pas finalisée à la date de signature des rapports sur les comptes des exercices clos les 31 décembre 2018 et 2019 ; qu'il résulte de l'expertise informatique que M. Martineau a, volontairement, modifié le fichier contenant ses diligences avant sa transmission, pour enquête, au rapporteur général. Il sera néanmoins tenu compte de ce que M. Martineau n'a pas fait l'objet de poursuite disciplinaire antérieures.
185. Les faits reprochés à M. Groslin sont d'une certaine gravité en ce que la revue indépendante, dont il avait la charge pour la société Saint-Honoré, n'était pas finalisée à la date de dépôt des rapports des commissaires aux comptes pour les exercices clos les 31 décembre 2018 et 2019. Il sera néanmoins tenu compte de ce que M. Groslin n'a pas fait l'objet de poursuite disciplinaire antérieures.
186. Les manquements reprochés à l'ensemble des mis en cause sont d'autant plus graves qu'ils sont de nature à porter atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes et que ces manquements portent sur l'audit des comptes d'une EIP évoluant dans le secteur bancaire et ont été reproduits sur plusieurs exercices.
187. M. Vaillant a déclaré percevoir un revenu annuel de l'ordre de [...] euros pour son foyer fiscal et disposer d'un patrimoine qu'il évalue à [...] euros. Bien que s'étant engagé à en justifier devant la commission des sanctions, celui-ci n'a produit aucun élément permettant d'en attester.
188. M. Burband a justifié percevoir un revenu annuel de l'ordre de [...] euros et disposer d'un patrimoine évalué à [...] euros.

189. M. Groslin a justifié percevoir un revenu annuel avoisinant [...] euros et disposer d'un patrimoine qu'il évalue à [...] euros.
190. M. Martineau a justifié percevoir un revenu annuel de l'ordre de [...] euros et disposer d'un patrimoine évalué à [...] euros.
191. La société Saint-Honoré a réalisé un chiffre d'affaires de [...] euros. M. Klinger n'a pas été en mesure de préciser son résultat.
192. La société RSM Paris a réalisé un chiffre d'affaires de [...] euros et un résultat de [...] euros.
193. L'ensemble de ces éléments justifient que soient prononcés à l'encontre de :
- la société RSM Paris : une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de deux années, intégralement assortie du sursis, ainsi qu'une sanction pécuniaire de 800 000 euros ;
 - la société Saint-Honoré : une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée d'une année, intégralement assortie du sursis, ainsi qu'une sanction pécuniaire de 250 000 euros ;
 - M. Vaillant : une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de deux années ainsi qu'une sanction pécuniaire de 200 000 euros ;
 - M. Burband : une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée d'une année, intégralement assortie du sursis, ainsi qu'une sanction pécuniaire de 100 000 euros ;
 - M. Groslin : un blâme ainsi qu'une sanction pécuniaire de 30 000 euros ;
 - M. Martineau : une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de deux années, intégralement assortie du sursis, ainsi qu'une sanction pécuniaire de 50 000 euros.
 - Eu égard à la gravité des faits reprochés aux mis en cause, 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, du quotidien Les Echos, et cela à frais partagés et au prorata des sanctions pécuniaires respectives. Cette publication interviendra dans un encadré en caractères noirs sur fond blanc de hauteur au moins égale à trois millimètres sous le titre suivant, en caractère gras de même taille : « *Décision de la Commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit n° FR 2023-20* ». Elle pourra être suivie de la mention selon laquelle la décision a fait l'objet d'un recours devant le Conseil d'Etat si un tel recours est exercé. Les personnes sanctionnées adresseront, sous pli recommandé, à la Présidente de la H2A, copie de cette publication, dans un délai de trois mois à compter de la notification de la décision.
194. En application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A, aux sociétés Saint-Honoré et RSM Paris, ainsi qu'à MM. Burband, Groslin, Martineau et Vaillant. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, à la CRCC de Paris, à M. D. et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, les

sociétés Saint-Honoré et RSM Paris, ainsi que MM. Burband, Vaillant, Groslin et Martineau étant inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables.

Par ces motifs, la commission des sanctions,

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

- antidaté, au 13 mai 2020, le rapport sur les comptes annuels, le rapport au comité d'audit, le rapport spécial sur les conventions réglementées et les attestations sur les rémunérations des dirigeants, le mécénat et la réserve spéciale de participation des salariés établis dans le cadre de sa mission de certification des comptes 2019 de la société A., ce qui constitue un fait contraire à l'honneur et la probité ;
- manqué à ses obligations professionnelles, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A., d'une part 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 par des rapports datés des 7 mai 2019 et 13 mai 2020, alors, d'une part, que des documents de travail, matérialisant des diligences effectuées sur l'audit de comptes significatifs, sur la revue croisée et sur la synthèse de la mission, ont été modifiés entre le 27 juillet 2021 et le 10 septembre 2021, s'agissant des comptes 2018, et entre le 26 juillet 2021 et le 10 septembre 2021, s'agissant des comptes 2019 soit plus de 60 jours après l'émission du rapport de certification des comptes, faisant perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité et, d'autre part, en finalisant la revue croisée des travaux du co-commissaire aux comptes, la société Saint-Honoré BK&A SAS, sur l'audit de postes comptables significatifs postérieurement à la date du rapport de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A., lui faisant perdre toute valeur probante. La société RSM Paris SAS ne peut donc pas justifier qu'elle a été en mesure d'obtenir l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives. La certification sans réserve des comptes par la société RSM Paris SAS ne répond pas aux prescriptions réglementaires et ce, en violation des articles L. 823-9 alinéa 1^{er}, L. 821-13 I, L. 823-15, R. 823-10 III, A. 823-26, A. 823-8, A. 823-3 et A. 823-4 du code de commerce, applicables à l'époque des faits ;
- manqué à ses obligations réglementaires relatives à la revue indépendante des travaux des commissaires aux comptes portant sur la certification des comptes 2018 et 2019 de la société A., entité d'intérêt public, en ce qu'il n'est pas possible de déterminer si la revue indépendante a été effectuée avant la date figurant dans le rapport de certification des comptes, respectivement le 7 mai 2019, en ce qui concerne les comptes 2018, et le 13 mai 2020, en ce qui concerne les comptes 2019, les deux questionnaires de revue indépendante pour les comptes 2018 et 2019 portant une date de dernière modification au 10 septembre 2021. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité et ne permettent donc pas à la société RSM Paris SAS d'établir qu'elle a effectué la revue indépendante avant le 7 mai 2019, en ce qui concerne les comptes 2018, et avant le 13 mai 2020, en ce qui concerne les comptes 2019, en violation des dispositions de l'article 8 §1 du règlement (UE) n° 537/2014 et de l'article R. 822-35 du code de commerce.

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

- antidaté, au 13 mai 2020, ses rapports et attestations établis dans le cadre de sa mission de certification des comptes 2019 de la société A. (à savoir le rapport sur les comptes annuels, le rapport au comité d'audit, le rapport spécial sur les conventions réglementées et les attestations sur les rémunérations des dirigeants, le mécénat et la réserve spéciale de participation des salariés), alors que ces rapports et attestations n'avaient pas encore été signés le 19 mai 2020 et que la version définitive des comptes avait été obtenue seulement le 18 mai 2020, ce qui constitue un fait contraire à l'honneur et la probité ;
- manqué à ses obligations professionnelles, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A., 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, d'une part, des documents de travail matérialisant des diligences effectuées sur l'audit de comptes significatifs, sur la revue croisée et sur la synthèse de la mission, ont été modifiés le 28 juillet 2020, soit après le délai réglementaire de 60 jours après l'émission du rapport de certification des comptes de l'exercice 2019, faisant perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité et, d'autre part, en finalisant la revue croisée des travaux du co-commissaire aux comptes, la société RSM Paris SAS, sur l'audit de postes comptables significatifs postérieurement à la date du rapport de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A. puisque, s'agissant des comptes 2018, les documents de travail du co-commissaire aux comptes figurant dans le dossier d'audit de la société Saint-Honoré BK&A SAS portent une date de dernière modification au 21 mai 2019 et le questionnaire de revue croisée de la société Saint-Honoré BK&A SAS porte une date de dernière modification au 7 juin 2019 pour l'exercice 2018 et, s'agissant des comptes 2019, les documents de travail du co-commissaire aux comptes figurant dans les dossiers d'audit de la société Saint-Honoré BK&A SAS portent une date de dernière modification au 28 juillet 2020, lui faisant perdre toute valeur probante. La société Saint-Honoré BK&A SAS ne peut donc pas justifier qu'elle a été en mesure d'obtenir l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives. La certification sans réserve des comptes par la société Saint-Honoré BK&A SAS ne répond pas aux prescriptions réglementaires et ce, en violation des articles L. 823-9 alinéa 1^{er}, L. 821-13 I, L. 823-15, R. 823-10 III, A. 823-26, A. 823-8, A. 823-3 et A. 823-4 du code de commerce, applicables à l'époque des faits ;
- manqué à ses obligations réglementaires relatives à la revue indépendante des travaux des commissaires aux comptes portant sur la certification des comptes 2018 et 2019 de la société A., entité d'intérêt public, en ce qu'il n'est pas possible de déterminer si la revue indépendante a été effectuée avant la date figurant dans le rapport de certification des comptes, respectivement le 7 mai 2019, en ce qui concerne les comptes 2018, et le 13 mai 2020, en ce qui concerne les comptes 2019 ; en effet, le questionnaire de revue indépendante pour les comptes 2018 porte une date de dernière modification au 5 décembre 2019 et celui pour les comptes 2019 porte une date de dernière modification au 30 juillet 2021. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité et ne

permettent pas à la société Saint-Honoré BK&A SAS d'établir que la revue indépendante a été effectuée avant le 7 mai 2019, en ce qui concerne les comptes 2018, et avant le 13 mai 2020, en ce qui concerne les comptes 2019, ce qui constitue une violation des dispositions de l'article 8 §1 du règlement (UE) n° 537/2014 et de l'article R. 822-35 du code de commerce.

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

- antidaté, au 13 mai 2020, ses rapports et attestations établis dans le cadre de sa mission de certification des comptes 2019 de la société A. (à savoir le rapport sur les comptes annuels, le rapport au comité d'audit, le rapport spécial sur les conventions réglementées et les attestations sur les rémunérations des dirigeants, le mécénat et la réserve spéciale de participation des salariés), alors que ces rapports et attestations n'avaient, en réalité, pas encore été signés le 19 mai 2020 et que la version définitive des comptes n'avait été obtenue que le 18 mai 2020, ce qui constitue un fait contraire à l'honneur et la probité ;
- manqué à ses obligations professionnelles, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A., 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 par des rapports datés des 7 mai 2019 et 13 mai 2020, alors, d'une part, que des documents de travail, matérialisant des diligences effectuées sur l'audit de comptes significatifs, sur la revue croisée et sur la synthèse de la mission, ont été modifiés entre le 27 juillet 2021 et le 10 septembre 2021, s'agissant des comptes 2018, et entre le 26 juillet 2021 et le 10 septembre 2021, s'agissant des comptes 2019, soit plus de 60 jours après l'émission du rapport de certification des comptes faisant perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité et, d'autre part, que la revue croisée des travaux du co-commissaire aux comptes, la société Saint-Honoré BK&A SAS, sur l'audit de postes comptables significatifs a été finalisée postérieurement à la date du rapport de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A., lui faisant perdre toute valeur probante. La société RSM Paris SAS ne peut donc pas justifier qu'elle a été en mesure d'obtenir l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives. La certification sans réserve des comptes par la société RSM Paris SAS ne répond pas aux prescriptions réglementaires et ce, en violation des articles L. 823-9 alinéa 1^{er}, L. 821-13 I, L. 823-15, R. 823-10 III, A. 823-26, A. 823-8, A. 823-3 et A. 823-4 du code de commerce, applicables à l'époque des faits ;

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

- antidaté, au 13 mai 2020, ses rapports et attestations établis dans le cadre de sa mission de certification des comptes 2019 de la société A. (à savoir le rapport sur les comptes annuels, le rapport au comité d'audit, le rapport spécial sur les conventions réglementées et les attestations sur les rémunérations des dirigeants, le mécénat et la réserve spéciale de participation des salariés), alors que ces rapports et attestations n'avaient, en réalité, pas encore été signés le 19 mai 2020 et que la version définitive des comptes n'avait été obtenue que le 18 mai 2020, ce qui constitue un fait contraire à l'honneur et la probité ;

- manqué à ses obligations professionnelles, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A., 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, d'une part, des documents de travail, matérialisant des diligences effectuées sur des comptes significatifs, sur la revue croisée ont été modifiés le 28 juillet 2020 soit après le délai réglementaire de 60 jours après l'émission du rapport de certification des comptes de l'exercice 2019 faisant perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité et, d'autre part, que la revue croisée des travaux du co-commissaire aux comptes, la société RSM Paris SAS, sur l'audit de postes comptables significatifs a été finalisée postérieurement à la date du rapport de certification des comptes 2018 et 2019 de la société A. puisque, s'agissant des comptes 2018, les documents de travail du co-commissaire aux comptes figurant dans le dossier d'audit de la société Saint-Honoré BK&A SAS portent une date de dernière modification au 21 mai 2019 et le questionnaire de revue croisée de la société Saint-Honoré BK&A SAS porte une date de dernière modification au 7 juin 2019 et, s'agissant des comptes 2019, les documents de travail du co-commissaire aux comptes figurant dans les dossiers d'audit de la société Saint-Honoré BK&A SAS portent une date de dernière modification au 28 juillet 2020, lui faisant perdre toute valeur probante. La société Saint-Honoré BK&A SAS ne peut donc pas justifier qu'elle a été en mesure d'obtenir l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives. La certification sans réserve des comptes par la société Saint-Honoré BK&A SAS ne répond pas aux prescriptions réglementaires et ce, en violation des articles L. 823-9 alinéa 1^{er}, L. 821-13 I, L. 823-15, R. 823-10 III, A. 823-26, A. 823-8, A. 823-3 et A. 823-4 du code de commerce, applicables à l'époque des faits.

DIT que M. Martineau a commis une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, en ayant manqué à ses obligations réglementaires relatives à la revue indépendante des travaux des commissaires aux comptes, en ce qu'il n'est pas possible de déterminer si la revue indépendante a été effectuée avant la date figurant dans le rapport de certification des comptes, respectivement le 7 mai 2019, en ce qui concerne les comptes 2018, et le 13 mai 2020, en ce qui concerne les comptes 2019 ; en effet, les deux questionnaires de revue indépendante pour les comptes 2018 et 2019 portent chacun une date de dernière modification au 10 septembre 2021. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que leur intégrité, en violation des dispositions de l'article 8 §1 du règlement (UE) n° 537/2014 et de l'article R. 822-35 du code de commerce.

DIT que M. Groslin a commis une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, en ayant manqué à ses obligations réglementaires relatives à la revue indépendante des travaux des commissaires aux comptes, en ce qu'il n'est pas possible de déterminer si la revue indépendante a été effectuée avant la date figurant dans le rapport de certification des comptes, respectivement le 7 mai 2019, en ce qui concerne les comptes 2018, et le 13 mai 2020, en ce qui concerne les comptes 2019 ; en effet, le questionnaire de revue indépendante pour les comptes 2018 porte une date de dernière modification au 5 décembre 2019 et celui pour les comptes 2019 porte une date de dernière modification au 30 juillet 2021. Ces modifications ont eu pour conséquence de faire perdre leur valeur probante aux documents concernés, tant en ce qui concerne leur date d'élaboration que

leur intégrité, en violation des dispositions de l'article 8 §1 du règlement (UE) n° 537/2014 et de l'article R. 822-35 du code de commerce.

PRONONCE à l'encontre de la société RSM Paris SAS, une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de deux années ;

DIT que cette interdiction sera intégralement assortie du sursis.

PRONONCE à l'encontre de la société RSM Paris SAS, une sanction pécuniaire de 800 000 euros.

PRONONCE à l'encontre de la société Saint-Honoré BK&A SAS, une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée d'une année ;

DIT que cette interdiction sera intégralement assortie du sursis.

PRONONCE à l'encontre de la société Saint-Honoré BK&A SAS, une sanction pécuniaire de 250 000 euros.

PRONONCE à l'encontre de M. Vaillant, une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de deux années.

PRONONCE à l'encontre de M. Vaillant une sanction pécuniaire de 200 000 euros.

PRONONCE à l'encontre de M. Burband, une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée d'une année ;

DIT que cette interdiction sera intégralement assortie du sursis.

PRONONCE à l'encontre de M. Burband, une sanction pécuniaire de 100 000 euros.

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

DIT que cette interdiction sera intégralement assortie du sursis.

PRONONCE à l'encontre de M. Martineau, une sanction pécuniaire de 50 000 euros.

PRONONCE à l'encontre de M. Groslin, un blâme ainsi qu'une sanction pécuniaire de 30 000 euros.

ORDONNE la publication non anonymisée 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, du quotidien Les Echos, et cela à frais partagés et au prorata des sanctions pécuniaires prononcées. Elle interviendra dans un encadré en caractères noirs sur fond blanc de hauteur au moins égale à trois millimètres sous le titre suivant, en caractère gras de même taille : « *Décision de la Commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit n° FR 2023-20 S* ». Elle pourra être suivie de la mention selon laquelle la décision a fait l'objet d'un recours devant le Conseil d'Etat si un tel recours est exercé. Les personnes sanctionnées adresseront, sous pli recommandé, à la Présidente de la H2A, copie de cette publication, dans un délai de trois mois à compter de la notification de la décision.

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, aux sociétés Saint-Honoré BK&A et RSM Paris, ainsi qu'à MM. Groslin, Burband, Martineau et Vaillant. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, à la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Paris, à M. D. et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables,

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

Fait à Paris-La Défense, le 20 février 2026

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.