



Décision de la Commission des sanctions

N° FR2023-34

Décision du 7 janvier 2025

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

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

assistée de Mme Abdou, secrétaire de la commission, s'est réunie en séance publique le 9 octobre 2024 à son siège situé Tour Watt, 16-32 rue Henri Regnault – Paris-la-Défense, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

1/ La société In Extenso Audit [...], société par actions simplifiée dont la présidente est la SAS In Extenso & Associés, présidée par M. Antoine de Riedmatten

Régulièrement convoquée par lettre recommandée avec accusé de réception

Comparante assistée de Maître Péricard, avocat.

2/ La société In Extenso Centre-Ouest [...], société par actions simplifiée dont le président est M. Jean-François Trouillard

Régulièrement convoquée par lettre recommandée avec accusé de réception

Comparante, représentée par M. de Riedmatten, assistée de Maître Péricard, avocat.

3/ La société In Extenso IdF Audit [...], société par actions simplifiée dont le président est M. Jean-Christophe Labourdette

Régulièrement convoquée par lettre recommandée avec accusé de réception

Comparante, représentée par M. de Riedmatten, assistée de Maître Péricard, avocat.

4/ La société In Extenso Auvergne-Rhône-Alpes [...], société par actions simplifiée dont le président est M. Jacques Bourbon

Régulièrement convoquée par lettre recommandée avec accusé de réception

Comparante, représentée par M. de Riedmatten, assistée de Maître Péricard, avocat.

5/ La société In Extenso Secag [...], société par actions simplifiée dont le président est M. Jean-Yves Mercier

Régulièrement convoquée par lettre recommandée avec accusé de réception

Comparante, représentée par M. de Riedmatten, assistée de Maître Péricard, avocat.

6/ La société In Extenso Strasbourg-Nord [...], société par actions simplifiée dont le président est M. Gérard Strasser

Régulièrement convoquée par lettre recommandée avec accusé de réception

Comparante, représentée par M. de Riedmatten, assistée de Maître Péricard, avocat.

7/ La société In Extenso Provence [...], société par actions simplifiée dont le président est M. Jérôme Ledig

Comparante, représentée par M. de Riedmatten, assistée de Maître Péricard, avocat.

Vu les 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 du code de commerce ;

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 (le H3C) sont poursuivies de plein droit par la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit ;

Vu le mémoire de Me Péricard déposé pour l'ensemble des sociétés visées.

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 (la H2A), qui a présenté des observations au soutien des griefs notifiés et a proposé une sanction ;
- Me Péricard en ses observations ;
- la société In Extenso Audit, prise en la personne de son représentant légal, les sociétés Centre-Ouest, In Extenso IdF Audit, In Extenso Auvergne-Rhône-Alpes, In Extenso Secag, In Extenso Strasbourg-Nord et In Extenso Provence, prises en la personne M. de Riedmatten ayant reçu pouvoir de leurs représentants légaux de les représenter, qui ont eu la parole en dernier.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 7 janvier 2025.

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

Faits et procédure

1. Le groupe In Extenso a été constitué en 1991 au sein du réseau Deloitte pour se concentrer sur les services aux très petites entreprises ainsi qu'aux petites et moyennes entreprises, que ce soit dans le domaine de l'audit, de l'expertise comptable ou de la gestion sociale, de la paie et d'autres activités de conseil.

2. Le 11 avril 2019, les associés du réseau In Extenso, en accord avec la société Deloitte & Associés, ont racheté la participation de cette dernière. Depuis cette date, la société mère du réseau, In Extenso & Associés, présidée par M. de Riedmatten, commissaire aux comptes inscrit, est détenue à 70 % par les associés personnes physiques, réunis au sein de la société Avenir I.E., présidée par M. de Riedmatten, et à 30 % par le groupe Crédit Agricole. Son directoire, composé d'un président exécutif, M. de Riedmatten, et d'un directeur général, M. Lamotte, met en œuvre les orientations stratégiques déterminées par le conseil de surveillance. Le directoire s'appuie sur un comité de direction national, composé des dix présidents de région et des membres du directoire. Les filiales opérationnelles de la société holding In Extenso & Associés SAS exercent les activités de commissariat aux comptes, expertise comptable et conseil.
3. Le directoire veille notamment à la réalisation de ses missions et à ce que les engagements en matière de qualité, d'éthique et de respect des règles d'indépendance soient respectés.
4. Selon le rapport de contrôle ayant justifié la saisine pour enquête du rapporteur général, l'unité de contrôle, au 31 mars 2021, était composée de 32 structures d'exercice professionnel du commissariat aux comptes personnes morales exerçant l'activité de commissariat aux comptes et de 25 personnes physiques. Ces 57 structures d'exercice professionnel du commissariat aux comptes détenaient des mandats de commissariat aux comptes et partageaient des procédures communes.
5. La société In Extenso Audit est la principale structure d'exercice professionnel du commissariat aux comptes pour le périmètre In Extenso (soit 21% des mandats, 23% des honoraires et 24% des heures de commissariat aux comptes).
6. Au 31 mars 2021, les structures d'exercice professionnel du commissariat aux comptes personnes morales composant le réseau In Extenso étaient détenues, directement ou indirectement, par une société holding, In Extenso & Associés, n'ayant pas de mandats de commissariat aux comptes, détenue elle-même à 70,2% par la société Avenir In Extenso et à 29,8% par la société CACE. La société Avenir In Extenso, non inscrite sur la liste des commissaires aux comptes rattachée à une compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC), est détenue à 100% par les associés personnes physiques du groupe. Les droits de vote de toutes les structures d'exercice professionnel du commissariat aux comptes personnes morales constituant l'unité de contrôle sont possédés à plus de 50% par des commissaires aux comptes inscrits ou par des sociétés de commissaires aux comptes inscrites.
7. Selon le mémoire en défense, le réseau In Extenso comptait 6 200 collaborateurs, 301 associés et plus de 250 agences réparties sur l'ensemble du territoire. Son chiffre d'affaires 2023 s'élevait à [...] euros, toujours quasi exclusivement réalisé auprès de TPE et PME.
8. Au 31 janvier 2021, l'effectif du réseau intervenant majoritairement pour l'activité de commissariat aux comptes s'élevait à 243 personnes, dont 75 associés, 39 managers, 58 responsables clients et 71 assistants.
9. La société In Extenso Audit, inscrite depuis 2000 en tant que commissaire aux comptes sous le numéro 45090326, rattachée à la CRCC de Lyon-Riom, est présidée et détenue à 97 % par In Extenso & Associés. En 2022, son chiffre d'affaires s'est élevé à [...] euros. Elle détenait 593 mandats, dont une EIP cotée et 82 associations, représentant [...] euros d'honoraires. Elle comprenait 34 commissaires aux comptes signataires et 27 non-signataires.
10. La société In Extenso Centre Ouest, inscrite depuis 2013 en tant que commissaire aux comptes sous le numéro 4100088497, rattachée à la CRCC d'Ouest-Atlantique, est présidée par M. Trouillard, membre du comité de direction national. Elle est détenue à 50 % par In Extenso & Associés. En 2022, son chiffre d'affaires s'est élevé à [...] euros. Elle détenait 325 mandats non EIP, dont 93 associations, représentant [...] euros d'honoraires. Elle comprenait 7 commissaires aux comptes signataires et 4 non-signataires.

11. La société In Extenso IdF Audit, inscrite depuis 1994 en tant que commissaire aux comptes sous le numéro 66006525, rattachée à la CRCC de Versailles-Centre, est présidée par M. Labourdette. Elle est détenue à 99,8 % par In Extenso Ile de France, elle-même détenue à 72 % par In Extenso & Associés. En 2022, son chiffre d'affaires s'est élevé à [...] euros. Elle détenait 320 mandats non EIP, dont 88 associations, représentant [...] euros d'honoraires. Elle comprenait 7 commissaires aux comptes signataires et 2 non-signataires.
12. La société In Extenso Auvergne-Rhône-Alpes, inscrite depuis 2006 en tant que commissaire aux comptes sous le numéro 4100018447, rattachée à la CRCC de Lyon-Riom, est présidée par M. Bourbon, membre du comité de direction national. Elle est détenue à 100 % par Financière In Extenso Auvergne Rhône-Alpes, elle-même détenue à 55 % par In Extenso & Associés. En 2022, son chiffre d'affaires s'est élevé à [...] euros. Elle détenait 268 mandats non EIP, dont 84 associations, représentant [...] euros d'honoraires. Elle comprenait 4 commissaires aux comptes signataires et 3 non-signataires.
13. La société In Extenso Secag, inscrite depuis 1988 en tant que commissaire aux comptes sous le numéro 24008360, rattachée à la CRCC de Normandie, est présidée par M. Mercier. M. [X], membre du comité de direction national, est l'un de ses directeurs généraux. Elle est détenue à 97 % par In Extenso Normandie, elle-même détenue à 55 % par In Extenso & Associés. En 2021, son chiffre d'affaires s'est élevé à [...] euros. En 2022, elle détenait 257 mandats non EIP, dont 29 associations, représentant [...] euros d'honoraires. Elle comprenait 6 commissaires aux comptes signataires et 6 non-signataires.
14. La société In Extenso Strasbourg-Nord, inscrite depuis 1985 en tant que commissaire aux comptes sous le numéro 30090016, rattachée à la CRCC de Colmar, est présidée par M. Strasser. Elle est détenue à 99,9 % par In Extenso Alsace Participations, elle-même détenue à 55 % par In Extenso & Associés. Son chiffre d'affaires 2021 s'est élevé à [...] euros. En 2022, elle détenait 235 mandats non EIP, dont 19 associations, représentant [...] euros d'honoraires. Elle comprenait 3 commissaires aux comptes signataires et 1 non-signataire.
15. La société In Extenso Provence, inscrite depuis 2007 en tant que commissaire aux comptes sous le numéro 4100034848, rattachée à la CRCC d'Aix-Bastia, est présidée par M. Leydier. Elle est détenue à 79 % par In Extenso & Associés. En 2022, son chiffre d'affaires s'est élevé à [...] euros. Elle détenait 212 mandats non EIP, dont 25 associations, représentant [...] euros d'honoraires. Elle comprenait 6 commissaires aux comptes signataires et 2 commissaires aux comptes non-signataires.
16. Le 27 juin 2022, la présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) a saisi le rapporteur général de faits constatés lors du « *contrôle de l'activité, réalisé au titre du programme 2021, de l'unité de contrôle CTRL 2021-10066 IN EXTENSO AUDIT SA* », « *susceptibles de caractériser des manquements imputables aux différents commissaires aux comptes relativement à l'élaboration, la mise en œuvre et le contrôle des procédures au sein du groupe IN EXTENSO* ».
17. Selon le rapport de contrôle 2021, au cours du contrôle, 11 mandats non EIP ont fait l'objet d'un examen. Les opérations de contrôle ont porté sur la clôture des comptes de l'exercice 2019 pour 7 mandats et de l'exercice 2020 pour 4 mandats.
18. Le rapport précise que les mandats sélectionnés couvrent à la fois les secteurs prépondérants de l'unité de contrôle et les secteurs prioritaires définis par le H3C. Cette sélection relève d'une approche par les risques et n'est pas extrapolable. Les 11 mandats sélectionnés présentent également des critères de risques différents des mandats sélectionnés au titre du précédent contrôle des structures d'exercice professionnel du réseau Deloitte, auquel l'unité de contrôle appartenait.
19. Les 11 mandats non EIP sélectionnés portent sur trois mandats grandes entreprises ; un mandat de filiale d'une grande entreprise sélectionnée ; un mandat d'une société cotée sur Euronext Growth ; un mandat d'une société cotée sur Euronext Access ; un mandat identifié par l'unité de contrôle au titre de son analyse sectorielle des risques ; un mandat de société

de financement ; un mandat d'office public de l'habitat ; un mandat d'une association ; un mandat d'une petite entreprise.

20. Le 1^{er} juillet 2022, le rapporteur général a ouvert une enquête portant sur le respect, par la société In Extenso & Associés, commissaire aux comptes, et par toute personne liée ou associée, de leurs obligations légales et réglementaires.
21. A l'issue de l'enquête, la formation du collège statuant sur les cas individuels a, par décision du 6 juillet 2023, décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre des sociétés In Extenso Audit, In Extenso Centre-Ouest, In Extenso IdF Audit, In Extenso Auvergne-Rhône-Alpes, In Extenso Secag, In Extenso Strasbourg-Nord, In Extenso Provence et d'arrêter, à leur encontre les griefs suivants :

« d'avoir manqué à leurs obligations professionnelles :

- en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires leur permettant de s'assurer que l'ensemble de leurs associés, inscrits en tant que commissaires aux comptes, signataires et non-signataires, respectaient leurs obligations légales et réglementaires de formation professionnelle continue. En effet, sur la période 2016 à 2022, 28 commissaires aux comptes d'In Extenso Audit, 6 commissaires aux comptes d'In Extenso IDF Audit, 5 commissaires aux comptes d'In Extenso Auvergne Rhône Alpes, 5 commissaires aux comptes d'In Extenso Secag, 5 commissaires aux comptes d'In Extenso Provence, 2 commissaires aux comptes d'In Extenso Centre Ouest, et un commissaire aux comptes d'In Extenso Strasbourg-Nord n'ont que partiellement satisfait à leurs obligations réglementaires de formation.

En outre, 7 commissaires aux comptes d'In Extenso Audit, 3 commissaires aux comptes d'In Extenso IDF Audit, 3 commissaires aux comptes d'In Extenso Auvergne Rhône Alpes, 3 commissaires aux comptes d'In Extenso Secag, un commissaire aux comptes d'In Extenso Provence et un commissaire aux comptes d'In Extenso Centre Ouest n'ont pas ou pas suffisamment suivi de formations en lien avec les mandats traités (associations et sociétés cotées).

Au regard de ces constats de la faiblesse de leurs procédures de suivi par l'ensemble de leurs associés, inscrits en tant que commissaires aux comptes, signataires et non-signataires, de l'obligation de formation professionnelle, les sociétés In Extenso Audit, In Extenso Centre Ouest, In Extenso IDF Audit, In Extenso Auvergne Rhône Alpes, In Extenso Secag, In Extenso Strasbourg-Nord et In Extenso Provence auraient violé, au titre de la période 2016 à 2022, les dispositions des articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce et 7 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;

- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires leur permettant d'une part, de s'assurer du respect des conditions de leur indépendance, lors de l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes et en cours de mandat, et d'autre part, d'assurer au mieux la prévention des risques pesant sur leur indépendance, comme les conflits d'intérêts ou l'auto-révision, liés à l'appartenance à un réseau pluridisciplinaire de grande taille, étant rappelé que le réseau In Extenso comprend près de 120 000 clients. En conséquence, ces sociétés auraient violé, depuis avril 2019, les dispositions des articles R. 822-32, R. 822-33, A. 822-28-12 §12, §13, §17, §19 du code de commerce et 11 et 19 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;

- en n'ayant pas mis en œuvre, au titre des années 2019 à 2022, des procédures assurant une politique d'évaluation et de rémunération appropriée des commissaires aux comptes signataires. En conséquence, ces sociétés auraient violé, au titre de la

période d'avril 2019 à décembre 2022, les dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;

- en ne disposant pas, depuis avril 2019, s'agissant de la sélection des éléments à contrôler par sondages, des moyens leur permettant de garantir la régularité de leur activité de certification des comptes, et en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires permettant la correcte exécution des missions de certification des comptes. En effet, la méthodologie d'échantillonnage du réseau In Extenso repose essentiellement sur une méthode de sondage non statistique, alors qu'une telle méthode ne permet pas de satisfaire les dispositions de l'article A. 823-13 §7 alinéa 1 du code de commerce (NEP 530). En conséquence, les sociétés susvisées auraient violé, depuis avril 2019, les dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;

- en ne disposant pas, entre avril 2019 et octobre 2022, de méthodologie portant sur l'audit des systèmes d'information. En conséquence, ces sociétés auraient violé, au titre de cette période, les dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;

- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires leur permettant de s'assurer que leurs dossiers d'audit faisaient l'objet d'un archivage dans le délai réglementaire. En conséquence, ces sociétés auraient violé, depuis avril 2019, les dispositions des articles R.823-10 III, R. 822-32, R. 822-33 et A. 823-4 §9 du code de commerce (NEP 230), applicables à l'époque des faits ».

22. Les sociétés In Extenso Audit, In Extenso Centre-Ouest, In Extenso IdF Audit, In Extenso Auvergne-Rhône-Alpes, In Extenso Secag, In Extenso Strasbourg-Nord, In Extenso Provence n'ont pas formulé d'observations après la notification des griefs. Le 1^{er} septembre 2023 et le 16 juillet 2024, le rapporteur général leur a transmis, ainsi qu'au président de la formation restreinte, le rapport final de la procédure.
23. Par lettres recommandées avec accusé de réception du 22 juillet 2024, les sociétés In Extenso Audit, In Extenso Centre-Ouest, In Extenso IdF Audit, In Extenso Auvergne Rhône Alpes, In Extenso Secag, In Extenso Strasbourg-Nord ont été invitées à comparaître le 9 octobre 2024 devant la commission des sanctions de la H2A sur la base des griefs notifiés. Ces convocations mentionnent la composition de la commission, la possibilité d'être entendue en personne ou représentée 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.
24. Par lettre recommandée avec accusé de réception du 25 septembre 2024, la société In Extenso Provence a été invitée à comparaître le 9 octobre 2024 devant la commission des sanctions de la H2A sur la base des griefs notifiés. Cette convocation mentionne la composition de la commission, la possibilité d'être entendue en personne ou représentée par un conseil de leur choix, ainsi que l'obligation de faire parvenir ses observations écrites à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance.
25. Le 26 juillet 2024, la présidente de la H2A a communiqué à la Commission des sanctions ainsi qu'aux parties 57 lettres de recommandation datées du 28 juin 2022 émises à l'issue du contrôle 2021 adressées « *aux structures d'exercice professionnel composant l'unité de contrôle In Extenso* » ; 44 convocations pour remise en mains propres des 57 lettres de recommandation aux structures d'exercice professionnel composant l'unité de contrôle In Extenso, les rapports définitifs de contrôle de l'unité de contrôle Deloitte & associés au titre des programmes 2014 et 2016 ainsi que le rapport définitif de contrôle de l'unité de contrôle In Extenso au titre du programme 2022.
26. Avisés le 22 juillet 2024 de la séance et de leur faculté de demander à être entendus, en application de l'article L. 821-80 du code de commerce, les présidents des compagnies

régionales des commissaires aux comptes d'Aix/Bastia, de Colmar, de Lyon-Riom, de Normandie, d'Ouest-Atlantique, de Versailles et du Centre n'ont pas exercé cette faculté.

27. Lors de la séance du 9 octobre 2024, la société In Extenso Provence, représentée par M. de Riedmatten et assistée de Me Péricard, a accepté de comparaître volontairement devant la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit.
28. La présidente de la commission a informé M. de Riedmatten de son droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui lui sont posées ou de garder le silence.
29. La présidente de la Haute autorité de l'audit a demandé que soient prononcées à l'encontre des sociétés :
 - In Extenso Audit : une interdiction d'exercer des fonctions de commissaire aux comptes pendant une durée de deux années intégralement assortie du sursis ainsi qu'une sanction pécuniaire de 500 000 euros ;
 - In Extenso Centre-Ouest : une interdiction d'exercer des fonctions de commissaire aux comptes pendant une durée de deux années intégralement assortie du sursis ainsi qu'une sanction pécuniaire de 300 000 euros ;
 - In Extenso IdF Audit : une interdiction d'exercer des fonctions de commissaire aux comptes pendant une durée de deux années intégralement assortie du sursis ainsi qu'une sanction pécuniaire de 125 000 euros ;
 - In Extenso Auvergne-Rhône-Alpes : une interdiction d'exercer des fonctions de commissaire aux comptes pendant une durée de deux années intégralement assortie du sursis ainsi qu'une sanction pécuniaire de 200 000 euros ;
 - In Extenso Secag : une interdiction d'exercer des fonctions de commissaire aux comptes pendant une durée de deux années intégralement assortie du sursis ainsi qu'une sanction pécuniaire de 200 000 euros ;
 - In Extenso Strasbourg-Nord : une interdiction d'exercer des fonctions de commissaire aux comptes pendant une durée de deux années intégralement assortie du sursis ainsi qu'une sanction pécuniaire de 150 000 euros ;
 - In Extenso Provence : une interdiction d'exercer des fonctions de commissaire aux comptes pendant une durée de deux années intégralement assortie du sursis ainsi qu'une sanction pécuniaire de 75 000 euros ;

outre la publication, par extrait et aux frais des sociétés poursuivies, de la décision dans les quotidiens Ouest-France, Sud-Ouest, Le Parisien, Le Télégramme, La Voix du Nord, Le Dauphiné Libéré, La Nouvelle République, Le Progrès par application de l'article L. 821-84 du code de commerce.

Motifs de la décision

30. 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/ Les obligations des structures d'exercice de commissariat aux comptes

31. Dans sa version en vigueur du 1^{er} janvier 2017 au 1^{er} février 2024, issue du décret 2016-1026 du 26 juillet 2016, l'article R. 822-32 du code de commerce devenu, depuis le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié, l'article R. 821-181 de ce code, précise que « *Les modalités d'organisation et de fonctionnement des structures d'exercice du commissariat aux comptes, qu'elles soient en nom propre ou sous forme de société, doivent permettre au commissaire aux comptes d'être en conformité avec les exigences légales et réglementaires et celles du code de déontologie et d'assurer au mieux la prévention des risques et la bonne exécution de sa mission. Elles tiennent compte de l'ampleur et de la complexité des activités exercées au sein de ces structures.* »
32. Dans sa version en vigueur du 1^{er} janvier 2017 au 1^{er} février 2024, issue du décret 2016-1026 du 26 juillet 2016, l'article R. 822-33 du code de commerce devenu, depuis le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié, l'article R. 821-82 de ce code, prévoit que : « *Chaque structure d'exercice du commissariat aux comptes doit satisfaire aux exigences suivantes :*

1° Disposer des moyens permettant au commissaire aux comptes :

a) D'adapter, en fonction de l'ampleur de la mission, le temps et les ressources humaines qui y sont consacrés ainsi que les techniques mises en œuvre ;

b) De contrôler le respect des règles applicables à la profession et de procéder à une appréciation régulière des risques ;

c) De garantir la continuité et la régularité de ses activités de certification des comptes, notamment par l'utilisation de systèmes, de ressources et de procédures appropriés ;

2° Mettre en œuvre :

a) Des procédures assurant que les conditions d'exercice de chaque mission de certification des comptes respectent les exigences déontologiques, notamment en matière d'indépendance vis-à-vis de la personne ou de l'entité contrôlée et permettant de décider rapidement des mesures de sauvegarde si celles-ci s'avèrent nécessaires ;

b) Des procédures assurant l'absence de toute intervention des actionnaires ou dirigeants de la société de commissaires aux comptes et, le cas échéant, du réseau pouvant compromettre l'indépendance et l'objectivité de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9 ;

c) Des procédures assurant le contrôle et la protection de ses systèmes de traitement de l'information ;

d) Des mécanismes assurant le respect des décisions et des procédures définies au sein de la structure d'exercice ;

e) Des procédures assurant que le recours à des tiers, collaborateurs ou experts, pour la réalisation des travaux requis au titre de la mission de certification, ne porte pas atteinte à la qualité du contrôle de qualité interne prévu au j, ni à la capacité du Haut conseil à surveiller le respect, par le commissaire aux comptes, de la réglementation en vigueur ;

f) Des procédures assurant la gestion et l'enregistrement des incidents qui ont ou peuvent avoir une conséquence grave sur la qualité de ses activités de certification des comptes ;

g) Des procédures assurant une politique de rémunération appropriée notamment par des incitations à la performance garanties de la qualité de la mission de certification. Les revenus issus des services autres que la certification ne sont pas pris en compte pour l'évaluation de la performance et la rémunération des personnes participant à la mission de certification ou en mesure d'en influencer le déroulement ;

h) Des procédures permettant aux salariés de signaler tous les manquements à la réglementation applicable à la profession ainsi qu'au règlement (UE) n° 537/2014 ;

i) Des procédures permettant l'exécution des missions de certification des comptes et l'organisation du dossier mentionné à l'article R. 823-10 et assurant la formation des salariés ainsi que l'encadrement et le contrôle de leurs activités ;

j) Un dispositif de contrôle de qualité interne, placé sous la responsabilité d'un commissaire aux comptes, personne physique, inscrit sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1, assurant notamment le respect des exigences prévues au i. Ce dispositif est évalué annuellement et les conclusions de cette évaluation ainsi que toute mesure proposée en vue de modifier le dispositif sont conservées pendant un délai de six ans ;

3° Les commissaires aux comptes soumis aux obligations de l'article L. 822-14 mettent en place un mécanisme de rotation progressive conformément au paragraphe 7 de l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014 ;

4° Constituer une documentation appropriée sur la manière dont elle satisfait aux exigences du présent article et la diffuser à ses salariés ;

5° Conserver pendant une durée d'au moins six ans une mention de tous les manquements à la réglementation applicable à la profession, à l'exception des manquements mineurs, et de leurs conséquences ainsi que des mesures prises pour y remédier. Ces mesures font l'objet d'un rapport annuel communiqué aux personnes appropriées au sein de la structure. Lorsque le commissaire aux comptes demande conseil à des tiers, il conserve une copie de cette demande et de la réponse obtenue ;

6° Conserver toute réclamation écrite portant sur la réalisation d'une mission de certification des comptes pendant un délai de six ans. »

33. De la combinaison de ces dispositions, et des dispositions propres à certains des griefs qui seront rappelées lors de l'analyse de chacun d'eux, il résulte que chaque structure d'exercice professionnel de commissariat aux comptes, soit, en l'espèce, chacune des sociétés poursuivies, est, notamment, tenue de mettre en œuvre des procédures assurant aux commissaires aux comptes, membres de ladite structure :

- le respect des exigences déontologiques propres à l'exercice de leur profession, en particulier leur indépendance ;
- la régularité de leurs activités de certification des comptes par l'utilisation de systèmes, de ressources et de procédures appropriés, en ce compris le respect des normes d'exercice professionnel, le commissaire aux comptes devant pouvoir s'appuyer sur les modalités d'organisation et de fonctionnement de sa structure d'exercice professionnel ;

- le respect de leurs obligations de formation ;
- une politique de rémunération incitatrice à la performance, garantie de la qualité de leur mission.

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

2/ L'absence de procédure permettant de s'assurer du respect des obligations légales et réglementaires en matière de formation des commissaires aux comptes (1^{er} grief)

36. L'article L. 822-4 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. 821-24, dispose : « I. - Les commissaires aux comptes inscrits sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 sont tenus de suivre une formation professionnelle continue leur permettant d'entretenir et de perfectionner leurs connaissances. II. - Toute personne inscrite sur la liste mentionnée au I qui n'a pas exercé des fonctions de commissaire aux comptes pendant trois ans et qui n'a pas respecté durant cette période l'obligation mentionnée au I est tenue de suivre une formation particulière avant d'accepter une mission de certification. » L'article A. 822-28-2 de ce code devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-45 du même code, précise que la durée de la formation professionnelle est de cent-vingt heures au cours de trois années consécutives et que vingt heures au moins sont accomplies au cours d'une même année.
37. L'article 7 du code de déontologie énonce, en ses points I et II, que « Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à la réalisation de ses missions et de ses prestations. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation. Le commissaire aux comptes veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié. »
38. L'obligation de formation des commissaires aux comptes résulte ainsi tant de l'application d'une loi, d'un texte réglementaire que d'une règle issue du code de déontologie, de sorte que la structure d'exercice professionnel est tenue, en application de l'article R. 822-33 alors applicable, de mettre en œuvre une procédure visant à en assurer le respect.
39. Dans leur mémoire déposé devant la commission des sanctions, les entités poursuivies ont fait valoir, sur la forme, que les procédures qu'elles utilisaient avant le mois d'avril 2019 étaient celles développées et mises en œuvre dans le « réseau Deloitte » auxquelles elles devaient se conformer, de sorte qu'elles ne sauraient être tenues responsables des éventuelles faiblesses de procédures sur lesquelles elles n'avaient aucun pouvoir avant 2019 et dont elles ne peuvent se justifier, faute d'accès aux données conservées par le « réseau Deloitte ». Elles ajoutent qu'avant 2019, elles n'étaient pas destinataires des rapports de contrôle du H3C.
40. Sur le fond, elles ont souligné qu'il appartient au rapporteur général de démontrer qu'elles n'auraient pas permis à leurs commissaires aux comptes, pour toutes sortes de raisons, de pouvoir assumer leurs obligations de formation, qui peuvent être réalisées en dehors de toute intervention de leur part, revenant à créer une « faute disciplinaire par procuration », alors qu'elle est censée être personnelle. Elles ont observé qu'il ressort du rapport d'enquête que le nombre de commissaires aux comptes n'ayant pas rempli leurs obligations en termes de

formation pour la période 2016/2018 (31 sur l'ensemble des entités contrôlées) a significativement diminué sur la période 2020-2022 (17 sur l'ensemble des entités contrôlées).

41. Elles ont souligné encore qu'elles ont mis en œuvre, depuis 2019, de nombreuses actions pour permettre à leurs commissaires aux comptes de respecter leurs obligations de formation : des catalogues de formations sont proposés depuis 2019 à l'ensemble des collaborateurs, abordant plus d'une centaine de thèmes. A titre d'exemples, en 2021, 145 thèmes étaient développés par 71 formateurs internes, des formations en « *e-learning* » sont également disponibles. Il ne peut ainsi être soutenu que le réseau In Extenso aurait fait « *le choix délibéré [...] de ne pas faire entrer, dans son modèle économique, en tant que priorité, la formation de ses associés inscrits en tant que CACs* ».
42. Elles font enfin valoir qu'un comité pédagogique a été mis en place en 2020, soit quelques mois après la sortie du réseau Deloitte, afin de veiller à ce que le plan de développement de compétences spécifiques à l'activité mis en place dans les sociétés du réseau In Extenso réponde aux besoins constatés sur le terrain, ces sociétés disposant également de procédures permettant de s'assurer que les commissaires aux comptes respectent leurs obligations, de sorte qu'elles ne peuvent être tenues personnellement responsables des carences de certains commissaires aux comptes qui n'effectueraient pas les heures de formation obligatoires en dépit de ces dispositifs. Depuis 2022, les sociétés du réseau In Extenso ont amélioré encore les procédures de suivi des formations existant au sein du réseau puisqu'elles ont, à compter du second semestre 2022, organisé un suivi des formations réalisées par les commissaires aux comptes inscrits, de manière à pouvoir leur rappeler leurs obligations compte tenu du nombre d'heures de formation suivies sur les deux exercices précédents et depuis le début de l'année 2022.
43. Sur ce, et ainsi qu'il a été ci-dessus exposé, et sans qu'il leur soit imposé une obligation de résultat, il appartient aux structures d'exercice professionnel, c'est-à-dire en l'espèce à chacune des sociétés mises en cause, de s'assurer que chacun de leurs commissaires aux comptes, signataires ou non signataires, se conforme à ses obligations de formation, qu'elles en prennent elles-mêmes l'initiative ou qu'elles se conforment à la politique du comité du groupe auquel elles appartiennent.
44. Il en résulte qu'il n'appartient pas au rapporteur général de démontrer que les sociétés en cause n'auraient pas à s'assurer que leurs commissaires aux comptes remplissent leur obligation légale de formation mais il revient bien à chacune de ces sociétés d'établir qu'elles ont mis en œuvre une procédure permettant d'assurer le respect de cette obligation, laquelle participe de l'assurance de la qualité du contrôle légal des comptes qu'elles mettent en œuvre. Ceci d'autant plus qu'à plusieurs reprises, les contrôleurs du H3C ont constaté, en l'occurrence, des défaillances dans la démarche d'audit lors du contrôle de travaux de commissaires aux comptes n'ayant pas, ou partiellement, respecté leurs obligations de formation.
45. La commission des sanctions considère qu'en l'espèce, compte tenu des éléments dont elle dispose, le recours à la méthode du faisceau d'indices est expédient : par la convergence des indices, elle permettra de déterminer si, pour chaque structure d'exercice professionnel, une procédure a été mise en place et, si tel est le cas, si celle-ci était efficace.
46. En ce sens, le grief sera, dans un premier temps, analysé société par société afin de d'apprécier, pour chacune d'elles, le respect de leurs obligations de formation par les commissaires aux comptes qui en dépendent :

*In Extenso Audit : entre 2016 à 2022, 13 commissaires aux comptes signataires et 15 non-signataires ont partiellement respecté leurs obligations de formation, dont un commissaire aux comptes signataire de 68 mandats, le président du réseau et le directeur « Qualité et éthique ». La formation des associés signataires, en lien avec les mandats traités, est insuffisante entre 2016 à 2022 : six commissaires aux comptes signataires n'ont suivi aucune formation dans le secteur des associations, au titre de quatre à sept années, et l'associé

signataire du mandat EIP coté sur un marché réglementé, ainsi qu'une associée stagiaire, n'ont suivi aucune formation sur les normes IFRS :

*In Extenso Centre-Ouest : le commissaire aux comptes signataire signant le plus de mandats et un commissaire aux comptes non-signataire ont partiellement respecté leurs obligations de formation. De 2016 à 2021, ce commissaire aux comptes, signataire de 13 mandats d'associations, n'a suivi aucune formation dans ce secteur.

*In Extenso IdF Audit : entre 2016 à 2022, quatre commissaires aux comptes signataires et deux non-signataires ont partiellement respecté leurs obligations de formation, dont le commissaire aux comptes signant le plus de mandats. Lors du contrôle 2021, le mandat examiné signé par l'un de ces commissaires aux comptes présentait une opinion non étayée au titre de l'exercice 2019. La formation de trois des six commissaires aux comptes signataires de mandats d'associations est insuffisante sur la période 2016 à 2021 puisque les commissaires aux comptes signataires n'ont suivi aucune formation dans ce secteur :

*In Extenso Auvergne-Rhône-Alpes : entre 2016 à 2022, trois commissaires aux comptes signataires et deux non-signataires ont partiellement respecté leurs obligations de formation, dont les trois commissaires aux comptes qui signent le plus de mandats. Entre 2016 et 2021, trois commissaires aux comptes signataires de 21 mandats d'associations n'avaient suivi aucune formation dans ce secteur.

*In Extenso Secag : entre 2016 à 2022, deux commissaires aux comptes signataires et trois non-signataires ont partiellement respecté leurs obligations de formation, dont son président. Entre 2016 à 2021, trois commissaires aux comptes chacun signataire de huit mandats d'association, n'avaient suivi aucune formation dans ce secteur.

*In Extenso Strasbourg-Nord : entre 2016 et 2019, le commissaire aux comptes signant le plus de mandats et président de la société In Extenso Strasbourg-Nord a partiellement respecté ses obligations de formation.

*In Extenso Provence : entre 2016 et 2022, trois commissaires aux comptes signataires et deux non-signataires ont partiellement respecté leurs obligations de formation. Le commissaire aux comptes signataire de cinq mandats d'association n'avait, entre 2016 et 2021, suivi aucune formation propre à ce secteur.

47. Il se déduit de ces constatations que chacune de ces structures d'exercice professionnel rencontre des difficultés à faire respecter leurs obligations de formation professionnelle par les commissaires aux comptes qu'elle emploie, ce qui constitue un indice de ce que, bien que n'étant pas responsable du suivi de la formation de chacun de ses commissaires aux comptes, aucune d'elle n'avait mis en œuvre de procédures suffisamment efficaces pour obtenir le respect de cette obligation.
48. D'ailleurs, il ressort de l'analyse des procédures et des outils du réseau In Extenso, en vigueur depuis avril 2019, qu'aucune des structures d'exercice professionnel n'a contesté, qu'entre avril 2019 et mi-2022, aucun rappel n'avait été adressé aux commissaires aux comptes directement ou indirectement. Ces structures ne contrôlaient pas les heures de formations réalisées par les commissaires aux comptes non-signataires, pas plus que les heures de formation sectorielles, que ces dernières concernent les commissaires aux comptes signataires ou non signataires, de sorte que les commissaires aux comptes n'étaient pas incités à respecter leurs obligations en la matière, ce qui constitue un deuxième indice de l'absence de procédure efficiente.
49. S'agissant des commissaires aux comptes identifiés au cours de l'enquête comme n'ayant pas rempli leurs obligations de formation, M. de Riedmatten a affirmé, dans sa réponse au

questionnaire qui lui était adressé, que ceux-ci avaient fait l'objet d'un rappel spécifique, « *ce rappel étant d'autant plus important qu'il faisait suite aux engagements qu'ils avaient pris vis-à-vis du H3C dans le cadre du plan de remédiation du 28 juin 2022* » et que, s'agissant du suivi pluriannuel, une information a été adressée à tous les commissaires aux comptes du réseau le 5 octobre 2021, pour la période 2018 à 2020. Il est observé qu'il résulte de la pièce n° 8, régulièrement communiquée au cours de la séance, que ces rappels ont été réalisés à partir de fin octobre 2022 pour les formations annuelles, date à laquelle une information a été transmise aux « *référénts CAC régionaux* » afin d'assurer un suivi au niveau régional, ce dont il se déduit que, durant plusieurs années et en particulier celles visées par le grief, le suivi des formations ne faisait l'objet d'aucune procédure particulière.

50. Le rapport de contrôle 2022, régulièrement produit aux débats, constate qu'il est, désormais, examiné le nombre d'heures de formations réglementaires des commissaires aux comptes inscrits non-signataires, ainsi que le respect des 20 heures de formation minimum par an, et que sont définis des seuils minimums de formation sectorielle en matière de normes IFRS, s'agissant des secteurs associatif et bancaire, qui sont adaptés aux évolutions et actualités normatives et réglementaires affectant ces mandats. Néanmoins, il n'existe toujours pas de procédure permettant de s'assurer du respect de ce quantum, notamment sur le secteur associatif, ce qui constitue un troisième indice de ce que le réseau In Extenso, auquel appartiennent toutes les sociétés poursuivies, était défaillant dans la mise en œuvre de procédures assurant le respect de leurs obligations de formation par les commissaires aux comptes.
51. La commission observe enfin que le réseau In Extenso, et en particulier les sociétés mises en cause, avait une parfaite conscience de la défaillance des procédures mises en œuvre puisque, d'une part, M. de Riedmatten, représentant l'ensemble des entités poursuivies, a admis au cours de la séance du 9 octobre 2024 qu'il n'y avait pas de formalisation du contrôle et des conséquences de ce dernier avant avril 2023, l'absence de suivi des formations pouvant, depuis lors, être pris en compte dans les fiches d'évaluation, d'autre part, il a justifié avoir modifié ses pratiques, étant précisé qu'il importe peu qu'il ait dû, au moment du rachat des parts du réseau Deloitte, mettre en œuvre de nouvelles procédures, cette exigence étant parfaitement prévisible et les structures d'exercice professionnel poursuivies préexistant à cet événement.
52. Il résulte de l'ensemble de ces éléments qu'en l'absence de production par les sociétés mises en cause d'une procédure assurant le respect de leurs obligations de formation par chacun de leurs commissaires aux comptes et en présence d'un faisceau d'indices, non contredit par les pièces que les sociétés mises en cause ont produites au cours de la séance, montrant leur défaillance en la matière, celles-ci ont commis la faute disciplinaire qui leur est reprochée.

3/ L'absence de procédure permettant de s'assurer de l'indépendance des commissaires aux comptes des sociétés poursuivies (2^{ème} grief)

53. L'article 11 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, en vigueur à compter du 1er juin 2017 et repris à l'article 19 du même code à compter du 25 mars 2020, prévoyait notamment que « *Le commissaire aux comptes identifie les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission de contrôle légal (...). Son appréciation porte notamment sur les risques d'atteinte à l'intégrité, à l'impartialité, à l'indépendance. Elle porte également sur les risques de conflits d'intérêts ou d'autorévision, ainsi que sur ceux qui résultent de liens personnels, professionnels ou financiers. Il tient compte, en particulier, des risques et contraintes qui résultent, le cas échéant, de son appartenance à un réseau (...). Il tient compte également des risques d'autorévision le conduisant à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations de service fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, un*

« membre de son réseau ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission de certification. (...) Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées. Il ne peut accepter une mission de contrôle légal ou la poursuivre que s'il est en mesure de justifier que son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission ne sont pas affectés ».

54. Et l'article A. 822-28-12 du code de commerce (norme déontologique « sécuriser les interventions du commissaire aux comptes-mise en œuvre de l'approche risques et sauvegardes »), dans sa rédaction applicable à compter du 23 mars 2023 et reprise à l'article A. 821-55 du même code à compter du 1^{er} janvier 2024, indiquait en particulier que, lorsque le commissaire aux comptes *« envisage de réaliser une mission ou une prestation, il analyse les faits et circonstances qui caractérisent la situation aux fins d'apprécier s'il est en mesure de la réaliser et, le cas échéant, de poursuivre une mission ou une prestation en cours, de façon indépendante et impartiale. (...) L'analyse, par le commissaire aux comptes, des faits et circonstances qui caractérisent la situation suppose qu'il collecte les éléments suffisants et appropriés. (...) Pour ce faire, le commissaire aux comptes s'appuie sur les modalités d'organisation et de fonctionnement de la structure d'exercice du commissariat aux comptes à laquelle il appartient, proportionnées à l'ampleur et la complexité de ses activités, mises en place conformément aux dispositions des articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce. (...) Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel à tous les stades de l'analyse. L'exercice de ce jugement professionnel requiert que le commissaire aux comptes prenne le recul nécessaire sur les faits et circonstances qui caractérisent la situation et qu'il mobilise les qualités requises par son statut, en particulier l'esprit critique, la compétence, l'objectivité, l'intégrité et l'indépendance, afin de prendre des décisions éclairées. (...) Au vu de ces éléments, le commissaire aux comptes (...) identifie les parties, autres que lui-même et la personne ou l'entité pour laquelle il envisage de réaliser la mission ou la prestation, qui sont susceptibles d'être concernées par la mission ou par la prestation. (...) Son analyse ayant pour objectif de s'assurer de la préservation de son indépendance et de son impartialité, y compris aux yeux d'un tiers objectif, raisonnable et informé, le commissaire aux comptes recherche et prend en compte les liens personnels, financiers ou professionnels entre lui-même, la personne ou l'entité pour laquelle il envisage de réaliser une mission ou une prestation (...). Ces liens s'apprécient au regard de chacune des situations. (...) Les liens professionnels s'entendent notamment des liens résultant des missions ou des prestations en cours de réalisation ou antérieurement réalisées par le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau. Concernant les règles déontologiques applicables en l'espèce ».*
55. Chaque structure d'exercice professionnel est, par application des articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce, tenue de mettre en place une ou des procédures lui permettant d'assurer le respect de l'obligation d'indépendance par les commissaires aux comptes qui dépendent d'elle, garantie de l'exercice impartial de sa mission d'audit. Cette procédure doit assurer un contrôle a priori, lors de l'acceptation d'une nouvelle mission, mais également tout au long de sa réalisation. Elle permet d'identifier les risques de conflits d'intérêts ou d'autorévision, ainsi que ceux qui résultent de liens personnels, professionnels ou financiers, tenant compte, en particulier, des risques et contraintes qui résultent, le cas échéant, de l'appartenance à un réseau. La procédure doit être proportionnée à l'ampleur et la complexité des activités de la structure d'exercice.
56. M. de Riedmatten, représentant l'ensemble des sociétés poursuivies, soutient qu'il ressort, tant des éléments qu'il a communiqués au cours de l'enquête que du mémoire déposé, que le réseau In Extenso avait instauré des procédures de recherche et de gestion des conflits d'intérêts, cohérentes au regard de la typologie de clientèle du réseau, à savoir des très petites, petites et moyennes entreprises, représentant des honoraires moyens de [...] euros pour l'activité de commissariat aux comptes, et mises en œuvre par chacune des entités du réseau.

57. Ainsi, depuis février 2021, le réseau utilise un outil informatique « SSRS », dit de « *business intelligence* », établissant des rapports à partir du progiciel de gestion intégré du réseau. Cet outil permet de connaître les missions déjà réalisées par le réseau sur une entité donnée.
58. De plus, lorsque l'entité appartient à un groupe d'au moins trois niveaux disposant de sous-filiales, la consultation de la direction qualité et éthique (DQE) est imposée. Cette consultation est formalisée par l'intermédiaire d'une « *fiche 1430* ». En cas de doute ou d'identification d'une situation à risque, le commissaire aux comptes peut, voire doit, également consulter la DQE.
59. M. de Riedmatten s'appuie en outre sur le pré-rapport de contrôle du 26 avril 2023 émanant de la H2A, non produit aux débats mais non contesté, qui souligne que : « *Concernant la procédure d'acceptation, l'unité de contrôle a remédié aux constats du précédent contrôle sur l'établissement tardif des questionnaires, le format de fiche utilisé, et la consultation de la DQE en vue de la recherche de conflits d'intérêts. Par ailleurs, l'unité de contrôle a mis en œuvre, en 2022, les dispositifs suivants, afin de s'assurer de l'établissement préalable d'une fiche de maintien pour les mandats risqués (risque de niveau 2 et 3) et les mandats de taille significative (honoraires supérieurs à 30 K€) : confirmation par les signataires dans le cadre de la revue annuelle de portefeuille que la fiche de maintien a été établie pour les mandats risqués ; collecte par la DQE de la fiche de maintien pour les mandats EIP et les mandats de taille significative. L'unité de contrôle a également souhaité indiquer qu'elle mettra en place les fonctionnalités suivantes en 2023, pour s'assurer que les fiches d'acceptation et de maintien sont bien établies avant la mise en œuvre des travaux d'audit : (i) impossibilité de création de compte client dans l'outil CRM, tant que la fiche n'est pas validée, et (ii) suivi centralisé par la DQE de l'établissement des fiches Auditsoft* ».
60. Enfin, une revue de portefeuille est effectuée, depuis 2019, par les associés signataires qui identifient les dossiers à risque dans leur portefeuille, en échangeant avec les référents régionaux. Les sujets relatifs à la revue indépendante sont, selon M. de Riedmatten, évoqués à cette occasion.
61. Sur ce, l'étendue du réseau In Extenso et le nombre de mandats exposent nécessairement les commissaires aux comptes des entités du réseau à un risque important de conflits d'intérêts. Si le risque d'autorévision est atténué pour la majeure partie des mandats du fait de la nature et la taille des clients du réseau, il n'est pas inexistant d'autant que le risque de conflits d'intérêts est augmenté par la diversité des services proposés par le réseau, la taille ou l'organisation juridique de certaines structures clientes, ainsi que par le nombre de structures et de commissaires aux comptes composant le réseau.
62. Or, en premier lieu, aucune société n'a justifié disposer d'une procédure de contrôle propre à assurer l'indépendance des commissaires aux comptes avant février 2021. De plus, à compter de cette date et de manière tardive, l'outil SSRS, ci-dessus évoqué, présentait des lacunes, à la fois en termes d'étendue du contrôle exigé et de systématisme de ce contrôle. A cet égard, M. de Riedmatten, lors de la réponse au questionnaire, a lui-même indiqué : « *lorsque ce membre du groupe approche un prospect qui n'a pas de CAC ou dont le ou les CAC ont été identifiés et analysés comme extérieurs au groupe, l'analyse n'ira pas nécessairement plus loin et la mission pourra être acceptée. En revanche, s'il a un doute, il peut selon le cas, consulter l'outil SSRS ou solliciter directement la DQE pour une recherche et une analyse, sur une base volontaire ou obligatoire* ». Cette méthodologie illustre l'absence de prise en considération du risque d'autorévision, quand bien même serait-il faible, ainsi que de celui existant dans le cadre d'une autre relation d'affaire. Ce dernier était, en tout état de cause, non couvert avant octobre 2022, en l'absence de recensement et d'analyse périodique des relations d'affaires du réseau.
63. En deuxième lieu, la saisine systématique de la DQE n'était exigée que pour un groupe d'entités comportant trois niveaux, afin d'éviter un trop fort volume de saisies portant sur des structures capitalistiques avec une entité opérationnelle et une holding, sans complexité apparente. Ce faisant, ce choix omet des entités telles que celles comportant plusieurs filiales

sœurs. La chaîne de contrôle des entités n'était ainsi pas correctement appréhendée dans la recherche de conflits d'intérêts.

64. En troisième lieu, l'absence de réalisation de tout ou partie de ces étapes de la procédure n'était pas de nature à empêcher la réalisation de la relation d'affaire et l'exécution du mandat par le commissaire aux comptes. De plus, la DQE ne disposait pas de moyens suffisants pour s'assurer, d'une part, que les obligations déontologiques avaient été respectées et, d'autre part, que ses conclusions avaient été suivies d'effets. C'est ainsi que lors du contrôle 2021, pour un mandat sur les cinq testés, la fiche d'acceptation avait été approuvée postérieurement à la date de la lettre d'acceptation du mandat.
65. Il en résulte que les procédures étaient défailtantes à la fois quant à l'étendue du champ d'application qu'à leur intensité, alors même que la structure de clientèle du réseau In Extenso, composée de nombreuses entités, rendait ces procédures indispensables.
66. Par ailleurs, les contrôles opérés *a posteriori*, qu'il s'agisse de contrôle qualité ou de revue de portefeuille, ne sont pas de nature à exonérer les structures d'exercice professionnel de leurs obligations de mise en place de procédures lors de la phase précédant l'acceptation du mandat.
67. Au demeurant, s'agissant des contrôles opérés *a posteriori*, le contrôle qualité comme la revue de portefeuille, le premier ayant concerné sept dossiers d'acceptation entre 2019 et 2022 et le second portant sur 150 mandats, ne sont pas de nature à assurer une absence de conflits d'intérêts ou de défaut d'indépendance objective dans l'acceptation et l'exercice des 3 825 mandats détenus par le réseau au moment de l'enquête.
68. En effet, si la taille des entreprises auditées par le réseau In Extenso aurait pu justifier l'adoption de procédures « simples » pour s'assurer du respect de l'obligation d'indépendance de ses commissaires aux comptes, la multiplicité des activités exercées par les sociétés membres du réseau rendait indispensable la mise en œuvre de procédures de contrôle efficaces en la matière.
69. M. de Riedmatten a évoqué, devant les enquêteurs, le développement d'un outil « CRM » plus complet, générant la lettre de mission et intégrant des fonctions « bloquantes », en cas d'identification de conflits d'intérêts potentiels ou d'absence de réalisation d'une étape, et soutenu devant la commission que, depuis 2022, les procédures mises en place au sein du réseau ont encore été améliorées et de nouveaux outils développés, comme le relève le pré-rapport de contrôle du 26 avril 2023. Il a ajouté qu'un processus d'approbation du suivi des relations d'affaires avec des clients commissaires aux comptes a également été mis en place au sein du réseau In Extenso. Ces améliorations, dont il ne peut qu'être regretté qu'elles aient été mises en place si tardivement et après l'intervention du régulateur, témoignent de ce que les membres du réseau In Extenso, dont les sociétés mises en cause, avaient une parfaite conscience de la nécessité d'améliorer leurs procédures afin de permettre à leurs commissaires aux comptes de respecter leur obligation d'indépendance.
70. Dès lors, le grief est caractérisé à l'encontre des sociétés poursuivies au regard de la période de poursuite retenue.

4/ L'absence de procédure d'évaluation et de détermination de la rémunération des commissaires aux comptes signataires (3^{ème} grief)

71. Ce grief résulte de l'application directe de l'article R. 822-33 du code de commerce alors applicable.
72. Le rapport de contrôle 2021 souligne que « dans un contexte où la procédure d'évaluation et de rémunération des associés est en cours de refonte, l'actuel support d'évaluation ne comprend pas de critères relatifs à la qualité des audits menés, peut différer entre les régions,

et ne fait pas l'objet d'un suivi particulier de la part des instances de gouvernance de l'unité de contrôle. »

- Sur les procédures d'évaluation

73. Lors de l'enquête, M. de Riedmatten a admis qu'il n'existait pas de procédure formalisée d'évaluation des associés ou de fixation de la rémunération de ces derniers. A ce dernier égard, il a ajouté que l'approche retenue est déterminée par le président de région du réseau In Extenso, précisant qu'à la suite du contrôle de 2021, le comité de direction national avait décidé « *d'impacter la rémunération variable des associés signataires dont le contrôle avait obtenu la note rouge* ».
74. Afin de justifier de l'existence de procédures conformes au texte précédemment cité, les mises en cause produisent une grille d'évaluation intitulée « *Entretien individuel Président de région* », ainsi qu'un document intitulé « *Entretien annuel de revue de la performance Commissaire aux comptes* », les entretiens annuels ayant été mis en place à compter de 2023, soit postérieurement à la période visée par les griefs.
75. Le premier document, utilisé au sein du réseau durant la période de 2019 à 2022, visée par les notifications de griefs, constitue une formalisation de l'entretien annuel d'évaluation effectué par ces présidents de région. Il se compose de cases à remplir sur les thèmes « *faits marquants de la période* », « *debrief des entretiens annuels des associés de la région* ». Une case particulière est intitulée « *qualité* », avec une partie « *auto-évaluation* » et une autre pour les commentaires de la direction générale. Les autres cases sont relatives aux sujets : « *commercial* », « *management* », « *communication* » et « *finance* ». Ces éléments mènent à une conclusion sur les « *aptitudes et compétences à valoriser* » et présentent les « *objectifs de progrès* ». Suivent une « *feuille de route* » sur la performance financière avec des cases pour les analyses et les objectifs, une partie relative à l'« *évolution* » et aux « *projets* », puis une partie « *conclusion* », avec des commentaires et suggestions. Lors de la réponse au questionnaire du 3 mai 2023, M. de Riedmatten avait précisé que le titre et quelques mentions du formulaire étaient adaptés pour l'évaluation des associés, autres que lesdits présidents de région.
76. Lors de son audition, M. de Riedmatten a indiqué que ce support était identique pour tous les associés du réseau et quel que soit le domaine, qu'il s'agisse notamment de l'expertise comptable ou du commissariat aux comptes, et précisé que les présidents de région étaient responsables de la mise en place d'une procédure.
77. A la demande de communication des supports d'évaluation du principal associé signataire de chaque société mise en cause, pour la période de 2019 à 2022, les sociétés In Extenso Audit, In Extenso Secag et In Extenso Strasbourg-Nord n'ont été en mesure de communiquer aucune évaluation formalisée. In Extenso Centre Ouest a communiqué un document de fixation d'objectifs pour 2023, et non d'évaluation pour les années antérieures. La société In Extenso Auvergne Rhône Alpes a communiqué une évaluation uniquement pour l'année 2022 et la société In Extenso Provence uniquement pour l'année 2020.
78. Seule la société In Extenso IdF Audit a été en mesure de communiquer les évaluations de M. [Y] pour chacune des années visées. En particulier, l'évaluation 2019 de M. [Y] fait état d'un contrôle qualité conforme aux attentes, ainsi que d'une bonne maîtrise technique en expertise comptable et commissariat aux comptes. Pour l'année 2020, il est fait état d'un maintien d'une bonne « *qualité CAC* ». En 2021, la partie « *Technique Qualité* » porte la mention « *ok* », et pour 2022 la mention « *RAS* ». Si aucun élément ne permet d'établir l'étendue du contrôle effectué sur la qualité du travail effectué, ce contrôle est néanmoins ré et les entretiens annuels d'évaluation ont pour objectif d'apprécier des éléments de progression et, potentiellement, de rémunération. En outre, seules les évaluations de M. [Y] ont été sollicitées concernant In Extenso IdF Audit. Il en résulte qu'il ne peut être affirmé que la société In Extenso IdF n'a mis

en œuvre aucune procédure d'évaluation sur la période considérée et elle sera, en conséquence, mise hors de cause de ce grief.

79. La société In Extenso Provence n'a produit aucun document pour les années 2019, 2021 et 2022. En revanche, elle a produit pour l'année 2020, l'évaluation de M. [Z], document intitulé « *Point d'étape annuel* ». Il y est mentionné que « *Sur les dossiers CAC, les critères de qualité sont difficilement atteignables en totalité, compte tenu des budgets CAC et des équipes restreintes. L'équipe sait faire preuve toutefois d'une bonne qualité générale* » et qu' « *il faut peut-être préparer différemment les jobs en étant plus sur une approche par les risques* ». Ainsi, la société In Extenso Provence a mis en œuvre une procédure d'évaluation de ses commissaires aux comptes pour l'année 2020, de sorte qu'elle sera mise hors de cause pour cette année. En revanche, en l'absence de tout élément permettant d'établir l'existence d'une telle procédure pour les années 2019, 2021 et 2022, le grief est caractérisé pour ces périodes.
80. La société In Extenso Auvergne-Rhône-Alpes n'a produit aucun élément pour les années 2019 à 2021. Elle a produit, pour l'année 2022, l'évaluation de M. [XX] qui se réfère à un « *contrôle qualité H3C* » ayant conclu à une « *note rouge* » nécessitant « *un plan d'action à mettre en place* », ce qui a conduit à une baisse du « *bonus annuel* » de l'associé signataire de [X] euros et à la prise en compte « *des éléments relevés lors du contrôle H3C* » pour les objectifs de l'année suivante. En dépit de l'absence de formalisation d'une procédure générale, et compte tenu de l'absence de demande des évaluations d'un autre commissaire aux comptes signataire de cette entité, le grief n'est pas caractérisé pour l'année 2022. En revanche, il sera retenu pour la période antérieure, de 2019 à 2021.

- Sur les procédures de détermination des rémunérations

81. En matière de fixation des rémunérations de leurs commissaires aux comptes, il a été constaté qu'aucune procédure écrite n'a été produite par les sociétés mises en cause.
82. Lors de son audition, M. de Riedmatten a justifié l'absence de mise en œuvre de procédures par la sortie du groupe Deloitte, impliquant de nombreux chantiers à mettre en place, combinée avec la crise sanitaire de 2020 et une cyberattaque en 2021.
83. Hormis la société In Extenso Auvergne-Rhône-Alpes, et seulement pour l'un de ses commissaires aux comptes, aucune des sociétés poursuivies n'a produit d'élément permettant de justifier la mise en œuvre d'une procédure assurant une politique de rémunération par des incitations à la performance garantes de la qualité de la mission de certification, ainsi que des procédures d'évaluation, pour l'ensemble de la période visée par les notifications de griefs. Le grief est donc caractérisé à leur égard. Tout au plus, M. de Riedmatten a-t-il précisé la mise en place d'une procédure de pénalité financière obligatoire à partir de l'exercice clos le 30 juin 2023 en cas de contrôle par le régulateur faisant ressortir une « *opinion non étayée ou erronée* ». Cette décision, qui révèle l'intention des sociétés en cause de se mettre en conformité avec la réglementation propre aux commissaires aux comptes, s'avère cependant tardive et hors de la période visée par le grief.
84. Faute, pour chacune des sociétés poursuivies, de justifier, pour la période de prévention, de l'existence d'une procédure relative à la rémunération des commissaires aux comptes, le grief est caractérisé, celles-ci ne justifiant par aucun élément des conséquences de la crise sanitaire ou d'une cyberattaque.

5/ L'absence de procédure permettant la correcte exécution des missions de certification des comptes (4^{ème} et 5^{ème} griefs)

5.1. Les sondages

85. Dans leur mémoire, les sociétés soutiennent que le recours à l'échantillonnage non statistique n'est contraire à aucune norme professionnelle et relève de leur choix de gestion particulièrement approprié à leur activité. En effet, l'article A. 823-13 §7 alinéa 2 du code de

commerce, pas plus que la norme d'audit international ISA 530 ou le guide de la Commission européenne, n'imposent de choix de méthode ; ils n'écartent en aucun cas la méthode de sondage non statistique et ne subordonnent pas le choix de la méthode de sondage à la taille de l'échantillon.

86. Les sociétés mises en cause font valoir, d'une part, que les sociétés du réseau In Extenso détenaient, en 2022, 3 825 mandats, principalement au sein de PME ou de TPE, pour une moyenne d'honoraires par mandat de [...] euros et qu'ainsi, le recours à la méthode statistique poserait des difficultés au regard de la taille de l'échantillon obtenu puisque, par la typologie des mandats des sociétés du réseau In Extenso, la taille de l'échantillon statistique dépasserait plusieurs centaines d'éléments et le contrôle de plus d'une centaine d'opérations engendrerait une charge de travail très importante, mettant à mal le rapport coût/bénéfice de la méthode, tel que visé dans le guide édité par la Commission européenne. D'autre part, elles exposent que, selon le rapport d'expertise du cabinet Finexsi, la méthode choisie par les sociétés In Extenso respecte les critères posés par les normes professionnelles nationales et internationales, à savoir que tous les éléments d'une population avaient une chance d'être sélectionnés – à cette fin, les sociétés du réseau In Extenso ont donc développé un outil permettant d'identifier les éléments dont les montants sont les plus élevés. Elles soulignent que les sociétés du réseau In Extenso ont développé un outil, « EXCEL MUS », permettant d'extrapoler les résultats des sondages non statistiques et de déterminer un échantillon complémentaire si des anomalies devaient être relevées dans un souci d'affiner l'extrapolation.
87. Au cours de la séance, M. de Riedmatten a souligné qu'une doctrine, diffusée via des formations et par le biais des référents régionaux, précise quand et comment recourir à la méthode des sondages et comment la mettre en œuvre. Selon lui, le désaccord porte davantage sur la lecture de la doctrine. Cependant, la doctrine régulièrement communiquée aux débats porte sur les années 2022/2023, de sorte qu'il n'est communiqué aucune méthodologie pour la période couverte par la notification de griefs.
88. Sur ce, la NEP 530 a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation, par le commissaire aux comptes, de méthodes de sélection dans le cadre de l'audit des comptes. En fonction des caractéristiques de la population qu'il veut contrôler, le commissaire aux comptes peut recourir à la sélection de tous les éléments de la population, sélectionner certains éléments spécifiques ou recourir à la méthode des sondages.
89. Selon le paragraphe 7 de la norme, le sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés, les techniques de sélection d'échantillons pouvant être statistiques ou non statistiques.
90. S'il n'est pas contesté que les sociétés mises en cause disposent de mandats portant sur de petites unités et que la norme d'exercice professionnel 530 n'impose pas la seule méthode du sondage statistique, il n'est pas justifié, qu'avant l'année 2022, les sociétés mises en cause avaient mis à disposition de leurs commissaires aux comptes, alors qu'elles en avaient l'obligation, une procédure leur permettant d'apprécier parmi les méthodes proposées la méthode la plus appropriée pour l'application de la norme d'exercice professionnel 530. Le grief est ainsi caractérisé.

5.2. Audit des systèmes d'information

91. S'agissant de l'audit des systèmes d'information, il ressort de l'analyse des procédures et outils du réseau In Extenso, en vigueur d'avril 2019 à octobre 2022, des faiblesses liées à l'absence de méthodologie concernant les modalités de réalisation des tests des contrôles généraux informatiques, des contrôles applicatifs, ainsi que des « *Information Produites par l'Entité* », lorsque les mandats présentent une certaine complexité de leur environnement informatique.
92. De manière topique, le rapport de contrôle 2021 met en évidence que pour deux mandats, l'un détenu par la société In Extenso Audit et concernant une EIP cotée sur Euronext Paris,

compartiment B, au sujet duquel il est constaté que si des actions correctrices ont été mises en œuvre au titre des constats relevés lors du précédent contrôle, relatifs aux tests des « *Informations produites par l'entité* » utilisées dans le cadre de l'audit, et à la mise en œuvre de diligences d'audit sur les systèmes d'information, des insuffisances ayant une incidence sur l'opinion d'audit émise demeurent, l'autre détenu par la société In Extenso Auvergne Rhône-Alpes, au sujet duquel il est constaté que, bien que des actions correctrices aient été mises en œuvre, l'opinion d'audit émise sur les comptes annuels demeure non étayée, notamment au regard des insuffisances relevées s'agissant des diligences d'audit sur les systèmes d'information.

93. Le rapport de contrôle 2022 montre que le réseau a dispensé des formations à ses équipes d'audit concernant la prise en considération des systèmes d'information dans la démarche d'audit (nécessitant notamment l'intervention d'un expert au titre des contrôles généraux informatiques et des contrôles applicatifs), et a déployé un outil de traitement informatisé destiné à vérifier la fiabilité de base de données et l'identification de certaines anomalies (« *Computer Assisted Audit Techniques* » d'IDEA), mais que le guide méthodologique diffusé aux structures d'exercice professionnel reste à compléter des diligences attendues concernant le contrôle des « *Informations Produites par l'Entité* », en lien avec les formations dispensées aux équipes d'audit sur ce thème en 2022 et 2023, dans le cadre de l'audit des systèmes d'information.
94. Ce même rapport constate néanmoins, s'agissant du mandat M10, détenu par la société In Extenso IdF, dans un contexte de fort volume de transactions de montants individuellement faibles, l'absence de démonstration du caractère suffisant des travaux d'audit réalisés par le co-commissaire dans le cadre de son programme Analytics, en l'absence d'éléments relatifs à l'efficacité des contrôles généraux informatiques de l'application de trésorerie (Cubicus).
95. Lors de sa réponse au questionnaire, M. de Riedmatten avait indiqué, s'agissant de la prise en compte des systèmes informatiques dans la démarche d'audit, que des solutions avaient été mises en place au niveau régional par le recours à des consultants externes dans le courant de l'année 2022, et que, à partir d'octobre 2022, une formation avait été dispensée ainsi qu'un outil informatique développé, et lors de son audition, il a précisé que le réseau s'était renforcé à la suite du contrôle de 2021 et que l'audit des systèmes d'information n'était adapté que pour un nombre faible de clients.
96. Il soutient que, dans leur version en vigueur à la date des griefs, les normes d'audit homologuées en France, et notamment les normes d'exercice professionnel 315 et 330, ne prévoyaient pas l'obligation pour les auditeurs de réaliser « *des tests de contrôle généraux informatiques, des contrôles applicatifs* », « *Informations Produites par l'Entité* », ce qu'elles ne prévoient toujours pas.
97. Sur ce, la commission observe que la norme d'exercice professionnel 315, qui a pour objet de définir les principes relatifs à la prise de connaissance de l'entité et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, impose au commissaire aux comptes de prendre connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions. Cette prise de connaissance induit que le commissaire aux comptes prenne notamment connaissance des procédures de contrôle interne en place, et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés et du système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière.
98. Il en résulte que, compte tenu de la méthodologie de traitement des comptes, les sociétés mandatant des commissaires aux comptes ont recours à des systèmes d'information automatisés, de sorte que, afin de respecter les termes de la norme d'exercice professionnel 315, qui doit être lue au regard de la norme d'exercice professionnel 330 qui permet au commissaire aux comptes de réaliser son audit par une approche des risques, tout commissaire aux comptes doit procéder au contrôle de l'environnement informatique de l'entité auditée.

99. En ce sens, les structures d'exercice professionnel doivent mettre à disposition de leurs commissaires aux comptes des méthodologies portant sur l'audit des systèmes d'information, ce dont les sociétés poursuivies n'ont pas justifié dans le temps visé par la poursuite.
100. Le grief est ainsi caractérisé, d'autant que les sociétés en cause ne l'ont pas formellement contesté, se contentant de souligner qu'elles s'efforcent de pallier les insuffisances relevées lors des différents contrôles.

6/ L'absence de procédures assurant l'archivage des dossiers des commissaires aux comptes dans le délai réglementaire (6^{ème} grief)

101. L'article R. 823-10, III, dans sa version issue du décret 2016-1026 du 26 juillet 2016 modifié par le décret 2020-292 du 21 mars 2020, devenu, depuis le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié, l'article D. 821- 186, énonce que « *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. »*
102. L'article A. 823-4, §9 du code de commerce (NEP 230) énonce que « *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 soixante jours après la date de signature du rapport sur les comptes. »*
103. Le rapport de contrôle 2021 constate, sans que cela ne soit contesté par les mis en cause qui ont déclaré aux contrôleurs se rapprocher de leur éditeur de logiciel, que la procédure d'archivage électronique n'a pas été mise en œuvre pour les mandats M1 et M2, détenus par la société In Extenso Secag, M10, détenu par In Extenso IdF et M11, détenu par In Extenso Audit.
104. Le rapport de contrôle 2022 mentionne que le réseau In Extenso n'a pas mis en place de procédures complémentaires permettant de garantir le respect du délai réglementaire d'archivage et l'intangibilité des différentes composantes du dossier d'audit, que ce soit pour les dossiers électroniques ou les dossiers papier.
105. M. de Riedmatten, représentant l'ensemble des sociétés poursuivies, a soutenu que, lorsque les sociétés In Extenso ont quitté le réseau Deloitte, la gestion des dossiers d'audit a été transférée sur un nouvel outil Auditsoft qui ne proposait, en 2019, ni une fonctionnalité efficace ni un suivi centralisé des procédures d'archivage et de clôture des dossiers, contrairement à l'outil développé par le réseau Deloitte qui intégrait une procédure d'archivage. Elles ont alors, dès 2020, expressément demandé à l'éditeur de développer et d'intégrer à ce logiciel notamment une solution de clôture compatible avec les normes professionnelles auxquelles elles devaient se conformer, ce qui a été terminé en 2023.

106. Il soutient encore que, en parallèle du développement d'Auditsoft, les sociétés In Extenso ont rappelé à leurs collaborateurs qu'il convenait de respecter les normes d'exercice professionnel le temps que le réseau mette en place une nouvelle méthodologie, et la nécessité de respecter les délais prévus à l'article R.823-10 du code de commerce a fait l'objet d'une communication de leur part auprès des commissaires aux comptes.
107. Au cours de la séance, M. de Riedmatten a assuré que les sociétés poursuivies ont souhaité mettre en place la meilleure méthode possible, à travers une solution numérique, mais que celle-ci a été développée dans un temps plus long que prévu, indépendamment de leur volonté.
108. Si la commission peut admettre que la mise en œuvre d'une solution numérique nécessite un investissement en temps important, il n'en reste pas moins que le bon archivage du dossier d'audit du commissaire aux comptes est seul à même de lui permettre de justifier ses conclusions et de comprendre tant la démarche d'audit que l'opinion qu'il a émise, de sorte que l'obligation d'archivage, assurant l'intégrité du dossier tel qu'il était constitué au moment de l'émission de son opinion, est une obligation cardinale de la mission de commissaire aux comptes. Les sociétés poursuivies auraient ainsi dû être en mesure de proposer à leurs commissaires aux comptes des solutions, fussent-elles transitoires, leur permettant de respecter cette obligation.
109. Le grief, qui n'est pas sérieusement contesté par les sociétés mises en cause, est ainsi constitué.

Sur les sanctions

116. Il résulte de l'article L. 822-8 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi n°2003-706 du 1^{er} août 2003 pour partie applicable, que les sanctions disciplinaires dont sont passibles les commissaires aux comptes sont l'avertissement, le blâme, l'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, le cas échéant assortie du sursis, la radiation de la liste et le retrait de l'honorariat. La sanction de l'interdiction temporaire peut être assortie du sursis. L'avertissement, le blâme ainsi que l'interdiction temporaire peuvent être assortis de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus.
117. L'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016, devenu, depuis l'ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-71 du même code, reprend les mêmes sanctions, en y ajoutant, outre la publication d'une déclaration visée au II, 1°, la possibilité de prononcer, d'une part, une interdiction, pour une durée limitée à trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaire aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public, d'autre part, une sanction pécuniaire le cas échéant assortie du sursis, d'un montant ne pouvant excéder, pour une personne morale, 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.
118. L'article L. 824-13 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. 821-84 du même code, dispose que la décision de sanction est, le cas échéant, également rendue publique dans les publications, journaux ou supports que la commission des sanctions désigne, dans un format de publication proportionné à la faute ou au manquement commis et à la sanction infligée. Les frais sont supportés par les personnes sanctionnées.

119. L'article L. 821-83 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance 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. »*

120. 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.

121. En l'espèce, les faits reprochés aux sociétés mises en cause sont particulièrement graves en ce qu'ils ont perduré sur plusieurs exercices, soit de 2016 à juin 2022 (date de la saisine pour enquête du rapporteur général), que ces sociétés sont membres d'un réseau qui est représenté sur l'ensemble du territoire national, qui dispose de moyens humains et techniques qui, par le biais de fonctions support, interviennent au niveau national vers l'ensemble des membres du réseau et devraient avoir précisément pour objet de mettre leurs commissaires aux comptes en mesure d'appliquer strictement les dispositions légales et réglementaires qui s'imposent à eux, et que ces sociétés génèrent un chiffre d'affaires conséquent. Elles ne pouvaient, au regard de l'ensemble de ces éléments, ignorer les procédures qu'elles devaient mettre en œuvre pour assurer que les commissaires aux comptes qui dépendent d'elles remplissent leur mission dans le respect de leurs obligations légales et réglementaires. Elles ne pouvaient d'autant moins les ignorer que le H3C, devenu la H2A, n'a cessé de les mettre en garde sur le non-respect des obligations particulières qui s'imposent aux structures d'exercice professionnel et que certaines défaillances ont perduré au-delà de la période visée par la poursuite.

122. Les sociétés mises en cause, et en particulier la société In Extenso Audit, ne peuvent s'abriter derrière le fait qu'elles ont, avec d'autres associés, racheté, le 11 avril 2019, la participation de la société Deloitte & Associés et qu'avant ce rachat elles ne disposaient d'aucune des procédures mises en œuvre au sein du réseau In Extenso alors, d'une part, que certains de leurs dirigeants étaient déjà dirigeants des structures d'exercice professionnel mises en cause. A titre d'exemple, M. de Riedmatten, qui a été associé de la société Deloitte & Associés en 2013 et 2014, est administrateur de la société In Extenso Audit depuis 2014 et fut président directeur général de la société In Extenso Opérationnel entre 2014 et 2019. D'autre part, les faits se sont poursuivis après cette opération financière, et aucune des sociétés mises en cause ne justifie que la société Deloitte & Associés ait refusé de transmettre les procédures alors existantes.

123. Au regard de l'ensemble de ces éléments et compte tenu des résultats des sociétés mises en cause et du nombre de mandats dont elles disposent, et qui ont été ci-dessus exposés, il sera prononcé à l'encontre de :

- la société In Extenso Audit : une sanction pécuniaire de 500 000 euros ;

- la société In Extenso Centre-Ouest : une sanction pécuniaire de 300 000 euros ;
- la société In Extenso IdF Audit : une sanction pécuniaire de 125 000 euros ;
- la société In Extenso Auvergne-Rhône-Alpes : une sanction pécuniaire de 200 000 euros ;
- la société In Extenso Secag : une sanction pécuniaire de 200 000 euros ;
- la société In Extenso Strasbourg-Nord : une sanction pécuniaire de 170 000 euros ;
- la société In Extenso Provence : une sanction pécuniaire de 100 000 euros.

124. Eu égard à la gravité des faits reprochés aux sociétés mises 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 et 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 de leurs 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 2023-34* ». 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 entreprises 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.

Par ces motifs, la commission des sanctions,

MET hors de cause la société In Extenso Provence pour n'avoir pas mis en œuvre des procédures assurant une politique d'évaluation au cours de l'année 2020

MET hors de cause la société In Extenso Auvergne-Rhône-Alpes pour n'avoir pas mis en œuvre des procédures assurant une politique d'évaluation au cours de l'année 2022

MET hors de cause la société In Extenso IdF pour n'avoir pas mis en œuvre des procédures assurant une politique d'évaluation au cours des années 2019 à 2022

DIT que la société In Extenso Audit a manqué à ses obligations professionnelles :

- en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires lui permettant de s'assurer que l'ensemble de ses associés, inscrits en tant que commissaires aux comptes, signataires et non-signataires, respectaient leurs obligations légales et réglementaires de formation professionnelle continue, en violation, au titre de la période 2016 à 2022, des dispositions des articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce et 7 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;

- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires lui permettant d'une part, de s'assurer du respect des conditions de son indépendance, lors de l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes et en cours de mandat, et d'autre part, d'assurer au mieux la prévention des risques pesant sur son indépendance, comme les conflits d'intérêts ou l'autorévision, liés à l'appartenance à un réseau pluridisciplinaire de grande taille, étant rappelé que le réseau In Extenso comprend près de 120 000 clients, en violation des dispositions des articles R. 822-32, R. 822-33, A. 822-28-12 §12, §13, §17, §19 du code de commerce et 11 et 19 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;

- en n'ayant pas mis en œuvre, au titre des années 2019 à 2022, des procédures assurant une politique d'évaluation et de rémunération appropriée des commissaires aux comptes signataires, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;
- en ne disposant pas, depuis avril 2019, s'agissant de la sélection des éléments à contrôler par sondages, des moyens lui permettant de garantir la régularité de son activité de certification des comptes, et en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires permettant la correcte exécution des missions de certification des comptes, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;
- en ne disposant pas, entre avril 2019 et octobre 2022, de méthodologie portant sur l'audit des systèmes d'information, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;
- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires lui permettant de s'assurer que ses dossiers d'audit faisaient l'objet d'un archivage dans le délai réglementaire, en violation des dispositions des articles R.823-10 III, R. 822-32, R. 822-33 et A. 823-4 §9 du code de commerce (NEP 230), applicables à l'époque des faits

PRONONCE à l'encontre de la société In Extenso Audit une sanction pécuniaire de 500 000 euros

DIT que la société In Extenso Centre-Ouest a manqué à ses obligations professionnelles :

- en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires lui permettant de s'assurer que l'ensemble de ses associés, inscrits en tant que commissaires aux comptes, signataires et non-signataires, respectaient leurs obligations légales et réglementaires de formation professionnelle continue, en violation, au titre de la période 2016 à 2022, des dispositions des articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce et 7 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;
- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires lui permettant d'une part, de s'assurer du respect des conditions de son indépendance, lors de l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes et en cours de mandat, et d'autre part, d'assurer au mieux la prévention des risques pesant sur son indépendance, comme les conflits d'intérêts ou l'autorévision, liés à l'appartenance à un réseau pluridisciplinaire de grande taille, étant rappelé que le réseau In Extenso comprend près de 120 000 clients, en violation des dispositions des articles R. 822-32, R. 822-33, A. 822-28-12 §12, §13, §17, §19 du code de commerce et 11 et 19 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;
- en n'ayant pas mis en œuvre, au titre des années 2019 à 2022, des procédures assurant une politique d'évaluation et de rémunération appropriée des commissaires aux comptes signataires, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;
- en ne disposant pas, depuis avril 2019, s'agissant de la sélection des éléments à contrôler par sondages, des moyens lui permettant de garantir la régularité de son activité de certification des comptes, et en n'ayant pas mis en œuvre les procédures

nécessaires permettant la correcte exécution des missions de certification des comptes, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;

- en ne disposant pas, entre avril 2019 et octobre 2022, de méthodologie portant sur l'audit des systèmes d'information, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;

- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires lui permettant de s'assurer que ses dossiers d'audit faisaient l'objet d'un archivage dans le délai réglementaire, en violation des dispositions des articles R.823-10 III, R. 822-32, R. 822-33 et A. 823-4 §9 du code de commerce (NEP 230), applicables à l'époque des faits

PRONONCE à l'encontre de la société In Extenso Centre-Ouest une sanction pécuniaire de 300 000 euros

DIT que la société In Extenso IdF Audit a manqué à ses obligations professionnelles :

- en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires lui permettant de s'assurer que l'ensemble de ses associés, inscrits en tant que commissaires aux comptes, signataires et non-signataires, respectaient leurs obligations légales et réglementaires de formation professionnelle continue, en violation, au titre de la période 2016 à 2022, des dispositions des articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce et 7 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;

- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires lui permettant d'une part, de s'assurer du respect des conditions de son indépendance, lors de l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes et en cours de mandat, et d'autre part, d'assurer au mieux la prévention des risques pesant sur son indépendance, comme les conflits d'intérêts ou l'autorévision, liés à l'appartenance à un réseau pluridisciplinaire de grande taille, en violation des dispositions des articles R. 822-32, R. 822-33, A. 822-28-12 §12, §13, §17, §19 du code de commerce et 11 et 19 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;

- en n'ayant pas mis en œuvre, au titre des années 2019 à 2022, des procédures assurant une politique de rémunération appropriée des commissaires aux comptes signataires, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;

- en ne disposant pas, depuis avril 2019, s'agissant de la sélection des éléments à contrôler par sondages, des moyens lui permettant de garantir la régularité de son activité de certification des comptes, et en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires permettant la correcte exécution des missions de certification des comptes, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;

- en ne disposant pas, entre avril 2019 et octobre 2022, de méthodologie portant sur l'audit des systèmes d'information, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;

- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires lui permettant de s'assurer que ses dossiers d'audit faisaient l'objet d'un archivage dans le délai réglementaire en violation des dispositions des articles R.823-10 III, R. 822-32, R. 822-33 et A. 823-4 §9 du code de commerce (NEP 230), applicables à l'époque des faits

PRONONCE à l'encontre de la société In Extenso IdF Audit une sanction pécuniaire de 125 000 euros

DIT que la société In Extenso Auvergne-Rhône-Alpes a manqué à ses obligations professionnelles :

- en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires lui permettant de s'assurer que l'ensemble de ses associés, inscrits en tant que commissaires aux comptes, signataires et non-signataires, respectaient leurs obligations légales et réglementaires de formation professionnelle continue, en violation, au titre de la période 2016 à 2022, des dispositions des articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce et 7 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;

- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires lui permettant d'une part, de s'assurer du respect des conditions de son indépendance, lors de l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes et en cours de mandat, et d'autre part, d'assurer au mieux la prévention des risques pesant sur son indépendance, comme les conflits d'intérêts ou l'autorévision, liés à l'appartenance à un réseau pluridisciplinaire de grande taille, étant rappelé que le réseau In Extenso comprend près de 120 000 clients, en violation des dispositions des articles R. 822-32, R. 822-33, A. 822-28-12 §12, §13, §17, §19 du code de commerce et 11 et 19 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;

- en n'ayant pas mis en œuvre, au titre des années 2019 à 2021, des procédures assurant une politique d'évaluation et, au titre des années 2019 à 2022, une politique de rémunération appropriée des commissaires aux comptes signataires, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;

- en ne disposant pas, depuis avril 2019, s'agissant de la sélection des éléments à contrôler par sondages, des moyens lui permettant de garantir la régularité de son activité de certification des comptes, et en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires permettant la correcte exécution des missions de certification des comptes, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;

- en ne disposant pas, entre avril 2019 et octobre 2022, de méthodologie portant sur l'audit des systèmes d'information, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;

- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires lui permettant de s'assurer que ses dossiers d'audit faisaient l'objet d'un archivage dans le délai réglementaire, en violation des dispositions des articles R.823-10 III, R. 822-32, R. 822-33 et A. 823-4 §9 du code de commerce (NEP 230), applicables à l'époque des faits

PRONONCE à l'encontre de la société In Extenso Auvergne-Rhône-Alpes une sanction pécuniaire de 200 000 euros

DIT que la société In Extenso Secag a manqué à ses obligations professionnelles :

- en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires lui permettant de s'assurer que l'ensemble de ses associés, inscrits en tant que commissaires aux comptes, signataires et non-signataires, respectaient leurs obligations légales et réglementaires de formation professionnelle continue, en violation, au titre de la période 2016 à 2022, des dispositions des articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce et 7 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;
- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires lui permettant d'une part, de s'assurer du respect des conditions de son indépendance, lors de l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes et en cours de mandat, et d'autre part, d'assurer au mieux la prévention des risques pesant sur son indépendance, comme les conflits d'intérêts ou l'autorévision, liés à l'appartenance à un réseau pluridisciplinaire de grande taille, étant rappelé que le réseau In Extenso comprend près de 120 000 clients, en violation des dispositions des articles R. 822-32, R. 822-33, A. 822-28-12 §12, §13, §17, §19 du code de commerce et 11 et 19 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;
- en n'ayant pas mis en œuvre, au titre des années 2019 à 2022, des procédures assurant une politique d'évaluation et de rémunération appropriée des commissaires aux comptes signataires, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;
- en ne disposant pas, depuis avril 2019, s'agissant de la sélection des éléments à contrôler par sondages, des moyens lui permettant de garantir la régularité de son activité de certification des comptes, et en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires permettant la correcte exécution des missions de certification des comptes, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;
- en ne disposant pas, entre avril 2019 et octobre 2022, de méthodologie portant sur l'audit des systèmes d'information, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;
- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires lui permettant de s'assurer que ses dossiers d'audit faisaient l'objet d'un archivage dans le délai réglementaire, en violation des dispositions des articles R.823-10 III, R. 822-32, R. 822-33 et A. 823-4 §9 du code de commerce (NEP 230), applicables à l'époque des faits

PRONONCE à l'encontre de la société In Extenso Secag une sanction pécuniaire de 200 000 euros

DIT que la société In Extenso Strasbourg-Nord a manqué à ses obligations professionnelles :

- en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires lui permettant de s'assurer que l'ensemble de ses associés, inscrits en tant que commissaires aux comptes, signataires et non-signataires, respectaient leurs obligations légales et réglementaires de formation professionnelle continue, en violation, au titre de la période 2016 à 2022, des dispositions des articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce et 7 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;

- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires lui permettant d'une part, de s'assurer du respect des conditions de son indépendance, lors de l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes et en cours de mandat, et d'autre part, d'assurer au mieux la prévention des risques pesant sur son indépendance, comme les conflits d'intérêts ou l'autorévision, liés à l'appartenance à un réseau pluridisciplinaire de grande taille, étant rappelé que le réseau In Extenso comprend près de 120 000 clients, en violation des dispositions des articles R. 822-32, R. 822-33, A. 822-28-12 §12, §13, §17, §19 du code de commerce et 11 et 19 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;
- en n'ayant pas mis en œuvre, au titre des années 2019 à 2022, des procédures assurant une politique d'évaluation et de rémunération appropriée des commissaires aux comptes signataires, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;
- en ne disposant pas, depuis avril 2019, s'agissant de la sélection des éléments à contrôler par sondages, des moyens lui permettant de garantir la régularité de son activité de certification des comptes, et en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires permettant la correcte exécution des missions de certification des comptes, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;
- en ne disposant pas, entre avril 2019 et octobre 2022, de méthodologie portant sur l'audit des systèmes d'information, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;
- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires lui permettant de s'assurer que ses dossiers d'audit faisaient l'objet d'un archivage dans le délai réglementaire, en violation des dispositions des articles R.823-10 III, R. 822-32, R. 822-33 et A. 823-4 §9 du code de commerce (NEP 230), applicables à l'époque des faits

PRONONCE à l'encontre de la société In Extenso Strasbourg-Nord une sanction pécuniaire de 170 000 euros

DIT que la société In Extenso Provence a manqué à ses obligations professionnelles :

- en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires lui permettant de s'assurer que l'ensemble de ses associés, inscrits en tant que commissaires aux comptes, signataires et non-signataires, respectaient leurs obligations légales et réglementaires de formation professionnelle continue, en violation, au titre de la période 2016 à 2022, des dispositions des articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce et 7 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;
- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires lui permettant d'une part, de s'assurer du respect des conditions de son indépendance, lors de l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes et en cours de mandat, et d'autre part, d'assurer au mieux la prévention des risques pesant sur son indépendance, comme les conflits d'intérêts ou l'autorévision, liés à l'appartenance à un réseau pluridisciplinaire de grande taille, étant rappelé que le réseau In Extenso comprend près de 120 000 clients. En conséquence, ces sociétés, en violation des dispositions des articles R. 822-32, R. 822-33, A. 822-28-12 §12, §13, §17, §19 du code de commerce et 11 et 19 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;

- en n'ayant pas mis en œuvre, au titre des années 2019, 2021 et 2022, des procédures assurant une politique d'évaluation et, au titre des années 2019 à 2022, une politique de rémunération appropriée des commissaires aux comptes signataires, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;
- en ne disposant pas, depuis avril 2019, s'agissant de la sélection des éléments à contrôler par sondages, des moyens lui permettant de garantir la régularité de son activité de certification des comptes, et en n'ayant pas mis en œuvre les procédures nécessaires permettant la correcte exécution des missions de certification des comptes, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;
- en ne disposant pas, entre avril 2019 et octobre 2022, de méthodologie portant sur l'audit des systèmes d'information, en violation des dispositions de l'article R. 822-33 du code de commerce ;
- en n'ayant pas mis en œuvre, depuis avril 2019, les procédures nécessaires lui permettant de s'assurer que ses dossiers d'audit faisaient l'objet d'un archivage dans le délai réglementaire, en violation des dispositions des articles R.823-10 III, R. 822-32, R. 822-33 et A. 823-4 §9 du code de commerce (NEP 230), applicables à l'époque des faits

PRONONCE à l'encontre de la société In Extenso Provence une sanction pécuniaire de 100 000 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 de leurs sanctions pécuniaires respectives. 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 2023-34* ». 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 entreprises 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 des articles L. 821-84 et R. 821-225 du code de commerce, la présente décision sera publiée, sous forme non anonyme, sur le site internet de la Haute autorité de l'audit, pour une durée de cinq ans à compter de sa notification à la présidente de la Haute autorité de l'audit.

Fait à Paris-La-Défense, le 7 janvier 2025,

Le secrétaire
G. Bocobza-Berlaud
pour Mme Abdou régulièrement empêchée

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.