



Décision de la Commission des sanctions

N° CS 2024-05

Décision du 13 novembre 2024

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

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

et 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 :

M. Arnaud Escoula, [...]
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Non comparant

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

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

Après avoir entendu :

- la rapporteure générale, qui a présenté le rapport d'enquête prévu à l'article L. 821-77 du code de commerce ;
- la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par Mme Gardey de Soos, rapporteure générale, qui a présenté des observations au soutien des griefs notifiés et a proposé une sanction.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 13 novembre 2024 par mise à disposition.

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

Faits et procédure

1. M. Escoula a été inscrit en tant que commissaire aux comptes rattaché à la Compagnie régionale des commissaires aux comptes de Versailles et du Centre, sous le numéro 90253165, de 2003 au 1^{er} août 2023, date à laquelle il a demandé sa radiation. Il exerçait l'activité de commissaire aux comptes en son nom propre mais ne détenait plus de mandat depuis 2022. Il exerce également l'activité d'expert-comptable.
2. Le 21 juillet 2020, la présidente du Haut conseil au commissariat aux comptes (H3C) a saisi le rapporteur général de faits susceptibles de caractériser des fautes disciplinaires. Ces faits ont été constatés à l'occasion du contrôle de l'activité de M. Escoula réalisé au titre du programme 2019.
3. Le 15 décembre 2020, le rapporteur général a ouvert une enquête « *portant sur le respect de ses obligations légales et réglementaires* » par M. Escoula.
4. Le 30 mai 2024, à l'issue de l'enquête, le collège de la H2A a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de M. Escoula, commissaire aux comptes, et a arrêté les griefs suivants :

« - de ne pas avoir satisfait à son obligation de formation, durant la période 2014 à 2022, ce qui constituerait une violation des dispositions des articles L. 822-4 I, R. 822-61 alinéa 1^{er} et A. 822-28-2 du code de commerce ainsi que de l'article 7 alinéa 1^{er} du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, applicables à l'époque des faits ;

- d 'avoir manqué, entre le 15 décembre 2014 et le 1^{er} août 2023, à ses obligations professionnelles concernant la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, en ne mettant pas en place une organisation, des procédures et des mesures de contrôle interne en la matière, notamment, des dispositifs d'identification et d'évaluation des risques auxquels il est exposé, ainsi qu'une politique adaptée à ces risques.

Ces manquements seraient susceptibles de constituer une violation des dispositions des articles L. 823-12 alinéa 3 du code de commerce, L. 561-4-1 et L. 561-32 du code monétaire et financier et A. 823-37 (NEP 9605) du code de commerce, applicables à l'époque des faits

- d'avoir manqué, dans le cadre de sa mission de certification des comptes de la société par d'action simplifiée BITP, immatriculée sous le numéro RCS Nanterre 424340172, à ses obligations professionnelles, en certifiant que les comptes de l'exercice clos le 30 juin 2018 étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors que, selon son dossier d'audit, vous étiez manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes, en l'absence de diligences d'audit permettant de confirmer les assertions relatives aux postes comptables très significatifs suivants :x

- *ventes et créances clients (représentant, respectivement, 2,5 millions d'euros, soit 121 fois le seuil de signification et 0,8 million d'euros, soit 38 fois ce seuil) et,*
- *achats et dettes fournisseurs (représentant, respectivement, 1,4 million d'euros, soit 65 fois le seuil de signification et 0,3 million d'euros soit 16 fois ce seuil).*

M. Arnaud Escoula n'avait donc pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives.

Ces manquements sont susceptibles de constituer une violation des dispositions des articles L. 823-9 alinéa 1er, L. 821-13 I, A. 823-26 (NEP 700 §8, §14) et A. 823-8 (NEP 330 §25, §26) du code de commerce, applicables à l'époque des faits. »

5. Par courrier du 15 juillet 2024, la présidente de la H2A a adressé la notification de griefs à M. Escoula.
6. Le 18 juillet 2024, la présidente de la H2A a transmis à la présidente de la commission des sanctions le rapport d'enquête et la notification de griefs.
7. Par lettre recommandée avec accusé de réception du 22 juillet 2024, M. Escoula a été invité à comparaître le 9 octobre 2024 devant la commission des sanctions sur la base des griefs notifiés. Cette convocation mentionne la composition de la commission, la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil de leur choix, ainsi que l'obligation de faire parvenir ses observations écrites à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance.
8. Avisé par courrier du 18 juillet 2024 de la séance et de sa faculté de demander à être entendu, en application des articles L. 821-80 du code de commerce, le président de la CRCC de Versailles et du Centre a sollicité la communication de la notification de griefs et du rapport d'enquête.
9. Lors de la séance du 9 octobre 2024, la présidente de la H2A de la Haute autorité de l'audit, représentée par la rapporteure générale, a demandé que soit prononcée la radiation de la liste des commissaires aux comptes de M. Escoula.

Motifs de la décision

Sur le bien-fondé des griefs

10. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1er 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. [...] »*.
11. L'article R. 822-32 de ce code, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, disposait auparavant : *« Toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice ainsi qu'au code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance commis par un commissaire aux comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constitue une faute disciplinaire passible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L. 822-8. »*

1. Sur le non-respect de l'obligation de formation entre 2014 et 2022

1.1. Textes applicables

12. Le premier alinéa de l'article R. 822-61 du code de commerce, en vigueur du 27 mars 2007 au 29 juillet 2016, disposait : *« Tout commissaire aux comptes a l'obligation de suivre une formation professionnelle et d'en rendre compte à la compagnie régionale dont il est*

membre ». Dans sa rédaction en vigueur du 17 juin 2016 au 31 décembre 2023, le I. de l'article L. 822-4 du code de commerce, repris en substance au I. de l'article L. 821-24 du même code à compter du 1^{er} janvier 2024, disposait : « *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* ».

13. L'article A. 822-28-2 du code de commerce, dans sa rédaction en vigueur du 15 mai 2009 au 28 février 2018, prévoyait : « *La durée de la formation professionnelle est de cent vingt heures au cours de trois années consécutives. Vingt heures au moins sont accomplies au cours d'une même année* ». La rédaction en vigueur du 1^{er} mars 2018 au 31 décembre 2023, reprise à compter du 1^{er} janvier 2024 à l'article A. 821-45 du code de commerce, ajoutait le terme « *continue* » à la suite de « *formation professionnelle* ».
14. Le 1^{er} alinéa de l'article 7 du code de déontologie, dans sa rédaction en vigueur à compter du 25 mars 2020, reprenant en substance sa rédaction antérieure, prévoit : « *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* ».

1.2. Examen du grief

15. Selon les déclarations de formation effectuées par M. Escoula, adressé par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes aux enquêteurs le 24 octobre 2023, M. Escoula avait suivi 21 heures 30 de formation en 2014, 19 heures en 2015 et 6 heures 30 en 2016. Il n'a plus suivi de formation depuis 2017 et jusqu'à sa radiation, le 1^{er} août 2023.
16. Lors de son audition par les enquêteurs, M. Escoula n'a pas contesté ce décompte.
17. M. Escoula n'a donc pas suivi un minimum de 120 heures de formations sur trois ans entre 2014 et 2022 pas plus que 20 heures par an entre 2015 et 2022.
18. Dès lors, le manquement reproché est caractérisé.

2. Sur le grief relatif à l'obligation relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

2.1. Textes applicables

19. Le 3^e alinéa de l'article L. 823-12 du code de commerce, dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, le troisième alinéa de l'article L. 821-10 du même code, dispose notamment que les commissaires aux comptes « *mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies au chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier* ».
20. Les deux premiers alinéa de l'article L. 561-4-1 du code monétaire et financier, dans leur rédaction en vigueur depuis le 3 décembre 2016, disposent que les personnes mentionnées à l'article L. 561-2 du même code, dont font partie les commissaires aux comptes, « *appliquent les mesures de vigilance destinées à mettre en œuvre les obligations qu'elles tiennent du présent chapitre en fonction de l'évaluation des risques présentés par leurs activités en matière de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme. A cette fin, elles définissent et mettent en place des dispositifs d'identification et d'évaluation des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme auxquels elles sont exposées ainsi qu'une politique adaptée à ces risques. Elles élaborent en particulier une*

classification des risques en question en fonction de la nature des produits ou services offerts, des conditions de transaction proposées, des canaux de distribution utilisés, des caractéristiques des clients, ainsi que du pays ou du territoire d'origine ou de destination des fonds ».

21. Les I et II de l'article L. 561-32 du code monétaire et financier, dans leur rédaction en vigueur depuis le 3 décembre 2016, disposent notamment que : *« I. – Les personnes mentionnées à l'article L. 561-2 mettent en place une organisation et des procédures internes pour lutter contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, tenant compte de l'évaluation des risques prévue à l'article L. 561-4-1. En tenant compte du volume et de la nature de leur activité ainsi que des risques présentés par les relations d'affaires qu'elles établissent, elles déterminent un profil de la relation d'affaires permettant d'exercer la vigilance constante prévue à l'article L. 561-6 (...). II. – Pour veiller au respect des obligations prévues au chapitre I du présent titre, les personnes mentionnées à l'article L. 561-2 mettent également en place des mesures de contrôle interne ».*

22. L'article A. 823-37 du code de commerce (NEP 9605), dans sa rédaction en vigueur du 4 novembre 2019 au 31 décembre 2023, reprise en substance à l'article A. 821-98 du même code à compter du 1^{er} janvier 2024, prévoyait notamment : *« le commissaire aux comptes met par ailleurs en œuvre les procédures et les mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies par l'autorité de contrôle qui figurent à l'annexe 8-9 du présent livre »* et que *« La structure d'exercice du commissariat aux comptes, qu'elle soit en nom propre ou sous forme de société, met en place une organisation, des procédures et des mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme en application des dispositions (...) du code monétaire et financier. Elle définit et met en place des dispositifs d'identification et d'évaluation des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme auxquels elle est exposée, ainsi qu'une politique adaptée à ces risques, en application de l'article L. 561-4-1 du code monétaire et financier. Elle élabore notamment, une classification des risques (...). Cette classification a pour objectif de contribuer à la détermination du niveau de vigilance que le commissaire aux comptes devra exercer avant d'accepter la relation d'affaires avec un client ou de fournir un service à un client occasionnel et également tout au long de la relation d'affaires ou de l'exécution du service ».*

23. Par décision n° 2010-01 du 14 janvier 2010, le H3C a défini comme suit lesdites procédures et mesures de contrôle interne :
 - « 1. Les commissaires aux comptes mettent en place, au sein de la structure d'exercice professionnel dans laquelle ils exercent, qu'elle soit en nom propre ou sous forme de société, des systèmes d'évaluation et de gestion des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme, en application de l'article L.561-32 du code monétaire et financier.*

 - 2. Chaque structure d'exercice professionnel désigne le ou les membres de la direction responsables de la mise en place et du suivi de ces systèmes d'évaluation et de gestion des risques ainsi que des procédures correspondantes.*

 - 3. Chaque structure d'exercice professionnel désigne un correspondant en charge de diffuser les informations utiles en la matière émanant de Tracfin et du Haut Conseil du commissariat aux comptes, et met à sa disposition les moyens appropriés pour ce faire.*

4. *Le commissaire aux comptes assume lui-même le rôle de correspondant et de responsable de la mise en place et du suivi des systèmes et des procédures lorsqu'il exerce en nom propre.*

5. *Chaque structure d'exercice professionnel élabore et tient à jour une classification des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme attachés aux mandats, en fonction des caractéristiques des entités, et notamment en fonction des activités exercées par ces entités, de la localisation de ces activités, de la forme juridique et de la taille de ces entités.*

6. *Les procédures relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme mises en place au sein de la structure d'exercice professionnel par les commissaires aux comptes, portent sur : a) l'évaluation des risques de blanchiment et de financement du terrorisme au sein de l'entité qui les sollicite ou pour laquelle ils interviennent, au regard de la classification élaborée ; b) la mise en œuvre des mesures de vigilance lors de l'acceptation et lors de l'exercice du mandat, dans le respect des normes d'exercice professionnel ; c) la conservation, pendant la durée légale, des pièces relatives à l'identification de l'entité et du bénéficiaire effectif ; d) les modalités d'échanges d'informations au sein des structures d'exercice professionnel et des réseaux, dans les conditions définies aux articles L.561- 20 et L561-21 du code monétaire et financier ; e) le respect de l'obligation de déclaration individuelle à Tracfin ; f) la mise en œuvre de procédures de contrôle périodique et permanent des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme (...) ».*

2.2. Examen du grief

24. Lors de son audition par les enquêteurs, M. Escoula a indiqué ne pas disposer de manuel de procédure dans le cadre de son activité de commissaire aux comptes. Il n'a, ainsi, pas été en mesure de produire des procédures formalisées, malgré les nombreuses relances.
25. Il ressort, en outre, du pré-rapport de contrôle de l'activité de M. Escoula, au titre du programme 2019 que, lors du contrôle précédent portant notamment sur la revue des procédures, le rapport définitif 2013 relevait, concernant les procédures et l'organisation, que « *les diligences (...) afférentes à la lutte contre le blanchiment doivent être documentées dans le dossier de contrôle* ». Le pré-rapport de contrôle établi le 25 octobre 2019 pour le compte de la CNCC indiquait : « *Les procédures du cabinet en matière de LABFT ne sont toujours pas formalisées* ».
26. Dès lors, le manquement reproché à M. Escoula relatif à l'obligation de mise en place de procédure de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme est caractérisé.

3. Sur le grief de certification des comptes de la société BITP pour l'exercice clos le 30 juin 2018

3.1. Textes applicables

27. Le premier alinéa de l'article L. 823-9 du code de commerce, dans leur rédaction issue de l'ordonnance n°2005-1126 du 8 septembre 2005, non modifiée par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 et transférés par ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023 à l'article L. 821-53 du même code, dispose : « *Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice* ».

28. L'article A. 823-26 du code de commerce (NEP 700 relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés), dans sa rédaction en vigueur à compter du 5 juin 2017, devenue, à compter du 1^{er} janvier 2024, à l'article A. 821-92 du même code, prévoit notamment que « *le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. (...) Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier : D'une part, lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que : -soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ; -soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. D'autre part, lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes, dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites* ».
29. L'article A. 823-8 du code de commerce (NEP 330 relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques), dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, reprise en substance depuis et reprise à l'article A. 821-73 du même code à compter du 1^{er} janvier 2024, prévoit notamment : « *Le commissaire aux comptes conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. Pour ce faire le commissaire aux comptes tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions. (...) Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier* ».

3.2. Présentation de la société auditée

30. La société par actions simplifiée BITP est un bureau d'études techniques pour l'industrie, le bâtiment et les travaux publics. Les comptes arrêtés au 30 juin 2018 ont été certifiés sans réserve par M. Escoula le 21 septembre 2018. Le seuil de signification s'élevait à 21 000 euros, selon le plan de mission établi le 5 septembre 2018.

3.3. Sur le défaut de diligences sur les postes comptables significatifs ventes et créances clients

31. Au titre de l'exercice clos au 30 juin 2018, le poste « ventes » s'établissait à 2,534 millions d'euros et le poste créances clients à 808 000 euros, soit respectivement 121 et 38 fois le seuil de signification.
32. M. Escoula a communiqué aux enquêteurs son dossier d'audit qui ne comprend, s'agissant des postes « ventes » et « créances clients », que des éléments établis par l'entité auditée, à savoir une copie de la « *balance clients au 30/06/2018* », un tableau des « *clients douteux au 30-06-2018* » et un état des provisions pour créances douteuses comptabilisées. La feuille de travail sur ces éléments, non datée, comprend de nombreuses interrogations relevées par le commissaire aux comptes, notamment sur les « *clients douteux* ». Les réponses à ces interrogations sont souvent brèves, se limitant pour l'essentiel à la mention « *Ok Vu* », ne permettant pas de connaître les diligences réalisées, qui ne sont, en tout état de cause, pas documentées.
33. La note de synthèse générale établie par M. Escoula indique, s'agissant des ventes et créances clients, que « *Le programme de travail standard AE a été mise en œuvre, avec*

notamment les diligences suivantes : [...] circularisation directe des principaux clients sélectionnés sur la base des soldes débiteurs et créditeurs de la balance de clôture [...] ». Cependant, lors de son audition, M. Escoula il a reconnu n'avoir procédé à aucune circularisation. Il a expliqué s'être contenté d'avoir eu accès à toutes les pièces comptables lors de ses interventions au sein de l'entité et avoir eu des échanges avec la directrice administrative et financière, qui était en mesure de justifier des créances.

34. Ainsi, M. Escoula ne pouvait, au regard des éléments collectés et de l'absence de diligences documentées, vérifier les assertions d'exhaustivité, d'évaluation et de séparation des exercices des postes ventes et créances clients, qui constituaient des éléments significatifs au niveau des comptes au sens de la NEP 330 susvisée. Il en résulte qu'il ne pouvait conclure *« sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée ».*

3.4. Sur le défaut de diligences sur les postes comptables significatifs achats et dettes fournisseurs

35. Au titre de l'exercice clos au 30 juin 2018, le poste « achats » s'établissait à 1,366 million d'euros et le poste « dettes fournisseurs » à 335 000 euros, soit respectivement 65 et 16 fois le seuil de signification.
36. M. Escoula a communiqué aux enquêteurs son dossier d'audit qui comprend, s'agissant des postes achats et dettes fournisseurs, un extrait du grand livre et un état des charges constatées d'avance, éléments établis par l'entité auditée ou à partir de leurs données, ainsi qu'une facture émise le 26 août 2018, soit après la clôture, par un prestataire externe, accompagnée d'un courrier électronique de ce dernier recensant les factures à venir, ainsi que des factures correspondant à des appels de cotisation d'une compagnie d'assurance.
37. Ainsi, le dossier d'audit n'indique ni ne documente, de diligence réalisée sur ces éléments.
38. La note de synthèse générale établie par M. Escoula indique, s'agissant des achats et dettes fournisseurs, que *« Le programme de travail standard AE a été mise en œuvre, avec notamment les diligences suivantes : [...] circularisation directe des principaux fournisseurs sélectionnés sur la base des soldes débiteurs et créditeurs de la balance de clôture [...] ».* Tout comme pour les postes « ventes » et « créances clients », M. Escoula a reconnu n'avoir procédé à aucune circularisation. Aucune diligence complémentaire ou de substitution n'est alléguée ou documentée.
39. Il doit être souligné que, dans le cadre de son plan de mission, sur les 14 cycles exposés au risque d'anomalie significative ou de fraudes, M. Escoula indiquait que seuls trois présentaient un risque inhérent moyen, dont le cycle achats-fournisseurs, les autres présentant un risque inhérent faible et que cinq cycles présentaient un risque moyen lié au contrôle, dont le cycle achats-fournisseurs, les autres présentant un risque faible. Seul le cycle achats-fournisseurs cumulait un risque inhérent et un risque lié au contrôle qualifiés de moyens. Cette identification de risques n'a cependant pas conduit M. Escoula à entreprendre ou documenter des diligences particulières, ni à respecter celles prévues par son plan de mission.
40. Il résulte de la combinaison des normes d'exercice professionnel 330 et 700 que le commissaire aux comptes ne peut certifier que les comptes sont réguliers et sincères et en donnent une image fidèle que lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée que lesdits comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.
41. Dès lors, M. Escoula n'était pas en mesure, au regard des éléments collectés et de l'absence de diligences documentées, de vérifier les assertions d'exhaustivité, d'évaluation

et de séparation des exercices des postes achats et dettes fournisseurs, qui constituaient des éléments significatifs au niveau des comptes tels que prévus par la NEP 330 susvisée. Ainsi, il n'est pas établi qu'il était en mesure de conclure « *sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée* ».

42. En l'espèce, en ne respectant pas les termes impératifs de la norme d'exercice professionnel 330 et, ce, pour plusieurs postes significatifs, M. Escoula ne pouvait obtenir l'assurance élevée exigée par la norme d'exercice professionnel 700 et certifier sans réserve des comptes de l'exercice clos le 30 juin 2018.
43. Le grief est donc caractérisé.

Sur les sanctions

44. Il résulte de l'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, alors applicable, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-71 dudit code, que les sanctions disciplinaires dont sont passibles les commissaires aux comptes sont l'avertissement, le blâme, l'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, le cas échéant assortie du sursis, la radiation de la liste et le retrait de l'honorariat ainsi qu'une sanction pécuniaire, le cas échéant assortie du sursis, d'un montant ne pouvant excéder, pour une personne physique, la somme de 250 000 euros, ce montant pouvant, dans le cas où la sanction pécuniaire est prononcée pour une violation des dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, être porté au double du montant de l'avantage tiré de l'infraction ou, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer celui-ci, à la somme d'un million d'euros. L'avertissement, le blâme ainsi que l'interdiction temporaire peuvent être assortis de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus. La publication d'une déclaration indiquant que le rapport présenté à l'assemblée générale ne remplit pas les exigences du code de commerce, de l'interdiction, pour une durée n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaire aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public peut également être ordonnée.
45. L'article L. 822-8 de ce code, dans sa rédaction abrogée par l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016, prévoyait des sanctions identiques à l'exception de la sanction pécuniaire et de la publication d'une déclaration.
46. L'article L. 821-83 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, dispose : « *Les sanctions sont déterminées en tenant compte :*

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

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

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

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

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

6° *Des manquements commis précédemment par la personne intéressée ;*

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

47. 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.
48. Les faits reprochés à M. Escoula sont d'une gravité certaine en ce que, d'abord, le commissaire aux comptes doit prendre une part active dans la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, ensuite, que les faits qui lui sont reprochés ont perduré de nombreuses années en dépit de plusieurs mises en garde de son régulateur, et, enfin, que le grief lié à l'audit des comptes a mis en évidence qu'il attestait de diligences dans son dossier d'audit qui, en réalité, n'étaient pas accomplies.
49. Il doit, en outre, être souligné que lorsque le rapporteur général a sollicité que M. Escoula lui remette son dossier d'audit au titre de l'exercice 2021, il a refusé arguant de ce que ce dossier était identique à celui de 2018.
50. La commission retiendra que M. Escoula a spontanément sollicité sa radiation de la liste des commissaires aux comptes qui est effective depuis le 1^{er} août 2023, après avoir déclaré devant le rapporteur général : *« Il me paraît urgent de me radier de la liste des CAC étant donné que je n'ai plus de mandat depuis le 30 juin 2021 et que je ne risque pas d'en avoir de nouveaux en raison de la mise en œuvre de la loi Pacte (...). Ainsi, cela m'évitera de payer des cotisations à la compagnie et au H3C, et des convocations à des interrogatoires »*.
51. M. Escoula a déclaré des revenus de l'ordre de [...] euros au titre de l'année 2020.
52. Ces faits justifient que M. Escoula soit radié de la liste des commissaires aux comptes et qu'une sanction pécuniaire de 5 000 euros soit prononcée à son encontre.
53. En application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A et à M. Escoula. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la CNCC, à la CRCC de Versailles et du Centre et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, M. Escoula exerçant également une activité d'expert-comptable.

Par ces motifs, la commission des sanctions

DIT que M. Escoula a commis des fautes disciplinaires au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, et de l'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, en :

- n'ayant pas satisfait à son obligation de formation, durant la période 2014 à 2022, ce qui constitue une violation des dispositions des articles L. 822-4 I, R. 822-61 alinéa 1^{er} et A. 822-28-2 du code de commerce ainsi que de l'article 7 alinéa 1^{er} du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, applicables à l'époque des faits ;

- ayant manqué, entre le 15 décembre 2014 et le 1er août 2023, à ses obligations professionnelles concernant la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, en ne mettant pas en place une organisation, des procédures et des mesures de contrôle interne en la matière, notamment, des dispositifs d'identification et d'évaluation des risques auxquels il est exposé, ainsi qu'une politique adaptée à ces risques, ce qui constitue une violation des dispositions des articles L. 823-12 alinéa 3 du code de commerce, L. 561-4-1 et L. 561-32 du code monétaire et financier et A. 823-37 (NEP 9605) du code de commerce, applicables à l'époque des faits ;

- ayant manqué, dans le cadre de sa mission de certification des comptes de la société BITP, à ses obligations professionnelles, en certifiant que les comptes de l'exercice clos le 30 juin 2018 étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors que, selon le dossier d'audit, il était manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes, en l'absence d'obtention des éléments suffisants et appropriés pour confirmer plusieurs éléments significatifs au niveau des comptes, afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée, n'obtenant pas l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives en violation des dispositions des articles L. 823-9 alinéa 1er, L. 821-13 I, A. 823-26 (NEP 700 §8, §14) et A. 823-8 (NEP 330 §25, §26) du code de commerce, applicables à l'époque des faits.

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

PRONONCE à l'encontre de M. Escoula une sanction pécuniaire de 5 000 euros.

DIT qu'en application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A et à M. Escoula. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la CNCC, à la CRCC de Versailles et du Centre et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables,

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

Fait à Paris-La-Défense, le 13 novembre 2024

La secrétaire

La présidente

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