



Commission des sanctions
de la Haute autorité de l'audit

Décision de la Commission des sanctions

N° FR 2023-39

Décision du 13 janvier 2025

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

Mme Daubigny, présidente,
Mme Laville,
Mme François, membres

et assistée de M. Bocobza-Berlaud, secrétaire de la commission, s'est réunie en séance publique le 4 décembre 2024 à son siège situé Tour Watt, 16-32 rue Henri Régault – Paris-la-Défense, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

M. Pierre Maboundou, (...)
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant, assisté de Me Charrière-Bournazel

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

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

Après avoir entendu :

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

Me Charrière-Bournazel en ses observations.

M. Maboundou, qui a eu la parole en dernier.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 9 janvier 2025 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. Maboundou est inscrit en tant que commissaire aux comptes rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) de Paris, sous le numéro 66003197, depuis 1989. Il exerce l'activité de commissaire aux comptes en son nom propre. Il est titulaire de deux mandats, dont celui de la société Industrielle de Mécanique et d'Automation du Faucigny (la société Simaf), représentant environ (...) euros d'honoraires, le second mandat étant celui de la société PAG Holding, holding de la société Simaf. Il exerce également l'activité d'expert-comptable.
2. Le 12 mai 2022, 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. Maboundou réalisé au titre du programme 2020.
3. Le 9 juin 2022, le rapporteur général a ouvert une enquête « portant sur le respect (...) des obligations légales et réglementaires » par M. Maboundou.
4. Le 28 septembre 2023, à l'issue de l'enquête, la formation du collège du H3C statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de M. Maboundou et a arrêté les griefs suivants :

« - d'avoir manqué 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. Ceci constituerait une violation des articles L. 823-12, alinéa 3 du code de commerce, L. 561-4-1 et L. 561-32, §I et II du code monétaire et financier et A. 823-37 (NEP 9605 §1 et §2) du code de commerce ;

- d'avoir manqué, dans le cadre de sa mission de certification des comptes 2019 de la société SIMAF, à ses obligations professionnelles, en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors que, selon son dossier d'audit, il était manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes, en l'absence de diligences d'audit permettant de confirmer les assertions relatives au chiffre d'affaires, aux créances clients et aux stocks, postes comptables très significatifs. En outre, M. MABOUNDOU n'a pas établi de plan de mission ni défini de seuil de signification. Ceci constituerait une violation des dispositions des articles L. 823-9, alinéa 1er, L. 821-13 I, A. 823-26 (NEP 700 §8, §11 et §14), A. 823-8 (NEP 330 §25 et §26), A. 823-5 (NEP 300 §1, §8, §10 et §11), A. 823-6 (NEP 320 §14 et §24) et A. 823-25 (NEP 630 §5 et §6) du code de commerce.

Ces manquements sont susceptibles de constituer des fautes disciplinaires :

- au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa rédaction antérieure au 17 juin 2016 et passibles des sanctions énumérées à l'article L. 822-8 du code de commerce dans sa rédaction antérieure au 17 juin 2016, pour les faits antérieurs à cette date ;

- au sens de l'article L. 824-1 I 1° du code de commerce dans sa rédaction applicable depuis le 17 juin 2016 et passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du code de commerce, pour les faits postérieurs au 17 juin 2016. »

5. Le 15 novembre 2023, le rapporteur général du H3C a adressé la notification de griefs à M. Maboundou, l'informant de la mise à sa disposition de l'entier dossier.
6. Le rapport d'enquête, la notification de griefs et l'entier dossier ont été adressés au président de la formation restreinte du H3C.
7. Le 12 février 2024, le conseil de M. Maboundou a communiqué au rapporteur général ses observations sur les griefs notifiés.
8. Par lettre recommandée avec accusé de réception reçue le 2 octobre 2024, M. Maboundou a été invité à comparaître le 4 décembre 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 son choix, ainsi que l'obligation de faire parvenir ses observations écrites à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance.
9. Avisé par courrier du 27 septembre 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 Paris a sollicité la communication de la notification de griefs et du rapport d'enquête.
10. Lors de la séance du 4 décembre 2024, la présidente de la commission a informé M. Maboundou de son droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui lui seraient posées ou de garder le silence.
11. Au cours de cette même séance, la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par la rapporteure générale, a demandé que soit prononcée à l'encontre de M. Maboundou, la sanction d'un an d'interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes.

Motifs de la décision

Sur le bien-fondé du grief

12. 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. Sur le grief relatif à l'obligation relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme
 - 1.1. Textes applicables
13. 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 »*.

14. 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* ».
15. 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* ».
16. 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* ».
17. 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 (...) ».*

1.2. Examen du grief

18. Il ressort des textes précédemment cités que le commissaire aux comptes, exerçant en nom propre ou sous forme de société, doit mettre en place, au sein de sa structure d'exercice professionnelle, des procédures et mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme afin d'identifier et d'évaluer les risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme auxquels il est exposé dans l'exercice de ses mandats et définir une politique adaptée à ces risques. Les procédures comprennent notamment une classification des risques contribuant à évaluer le niveau de vigilance nécessaire.
19. Or, il résulte du rapport de contrôle, objet de la saisine, que M. Maboundou ne dispose pas d'une organisation ou de procédures et de mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et de financement de terrorisme.
20. M. Maboundou soutient être convaincu que ses clients, dont il est commissaire aux comptes depuis 2012, « *pratiquent une politique de vigilance rigoureuse, de transparence* » et que de ce fait même, il a respecté son obligation en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et de financement de terrorisme, comme celle d'« *informer ses clients des obligations qui leur incombent* », ce qu'il ne démontre par aucun élément.

21. Outre que l'obligation d'un commissaire aux comptes, en matière de lutte contre le blanchiment et financement de terrorisme, ne se résume pas à cette énonciation, elle doit contenir tous les éléments repris aux dispositions précitées.
22. En particulier, s'agissant d'une entité déjà auditée par le commissaire aux comptes, celui-ci doit, comme le précise le paragraphe 49 de la NEP 9605, pendant toute la relation d'affaires, recueillir, mettre à jour et analyser les éléments d'information lui permettant de conserver une connaissance appropriée et actualisée du client. En outre, « *la nature et l'étendue des informations collectées ainsi que la fréquence de la mise à jour de ces informations et l'étendue des analyses menées sont adaptés au risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires. Le commissaire aux comptes tient compte également des changements pertinents affectant la situation du client, et le cas échéant, du bénéficiaire effectif, ou affectant la mission autre que le contrôle légal ou la prestation. En fonction des éléments collectés, il actualise si nécessaire son évaluation du risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires et adapte en conséquence les mesures de vigilance* ». Il en résulte que, quand bien même M. Maboundou aurait eu une parfaite connaissance de l'entité contrôlée, il devait mettre en place une procédure l'assurant de l'absence de risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme.
23. De fait, le grief notifié porte sur l'absence de mise en place de procédures et mesures de contrôle interne, constatée dans le rapport de contrôle du 15 mars 2021 et non contestée, de sorte que les formations suivies par M. Maboundou ne sont aucunement de nature à suppléer l'absence de mise en place de procédures exigées par les lois et normes d'exercice professionnel. Le rapport de contrôle souligne d'ailleurs que le non-respect de l'obligation en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme avait fait l'objet d'une recommandation lors du précédent contrôle, en 2015, sans qu'une amélioration soit constatée.
24. Dès lors, le grief est constitué. En l'absence de précision quant à la période de prévention dans la notification de griefs, la commission retiendra que le grief est caractérisé au titre de l'année 2020, objet du contrôle dont le rapporteur général a été saisi.

2. Sur le grief de certification des comptes de la société SIMAF pour l'exercice clos le 31 décembre 2019

2.1. Textes applicables

25. Le premier alinéa de l'article L. 823-9 du code de commerce, dans sa 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* ».
26. L'article L. 821-13, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-11 dudit code, dispose : « *I. Le commissaire aux comptes exerce sa mission conformément aux normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne dans les conditions définies par l'article 26 de la directive 2006/43/ CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/ CEE et 83/349/ CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/ CEE du Conseil, ainsi que, le cas échéant, aux normes françaises venant compléter*

ces normes adoptées selon les conditions fixées au troisième alinéa du présent article. En l'absence de norme d'audit internationale adoptée par la Commission, il se conforme aux normes adoptées par la Haute autorité de l'audit et homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice. »

27. 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 certification avec réserve pour limitation : lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ; que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ; et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. (...) Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier : D'une part, lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que : -soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ; -soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. D'autre part, lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes, dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites »*.
28. 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 »*. A compter du 5 août 2023, les termes *« un refus de certifier »* ont été remplacés par *« une impossibilité de certifier »*.
29. L'article A. 823-5 du code de commerce (NEP 300 relative la planification de l'audit), dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, reprise par l'arrêté du 27 juillet 2023 et transférée à l'article A. 821-69 du même code par l'arrêté du 27 novembre 2024, prévoit notamment : *« 01. L'audit des comptes mis en œuvre par le commissaire aux comptes appelé à certifier les comptes d'une entité fait l'objet d'une planification. Cette planification est formalisée notamment dans un plan de mission et un programme de travail. (...) 08. Le commissaire aux comptes établit par écrit un plan de mission et un programme de travail relatifs à l'audit des comptes de l'exercice. Ces documents reprennent les principaux éléments de la planification et font partie, conformément aux dispositions de l'article R. 823-10 du code de commerce, du dossier du commissaire aux comptes. (...) 10. Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment : -l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ; -le ou les seuils de signification retenus ; et -les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail. (...) 11. Le programme de travail définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de*

l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel ; il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants ».

30. L'article A. 823-6 du code de commerce (NEP 320 relative à l'application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit), dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, reprise à l'article A. 821-70 du même code à compter du 1^{er} janvier 2024, prévoit notamment : « *Lors de la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble. (...) Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier le ou les seuils de signification et le ou les seuils de planification qu'il a retenus ainsi que les critères pris en compte pour les déterminer. Il fait également figurer dans son dossier toute modification apportée à ces montants au cours de l'audit et les explications y afférentes ».*
31. L'article A. 823-25 du code de commerce (NEP 630 relative à l'utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité), dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, reprise à l'article A. 821-91 du même code à compter du 1^{er} janvier 2024, prévoit notamment : « *Lorsqu'il décide d'utiliser les travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes apprécie s'ils constituent des éléments suffisants et appropriés pour contribuer à la formation de son opinion sur les comptes. (...) En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en œuvre lui paraît nécessaire pour obtenir les éléments suffisants et appropriés recherchés ».*

2.2. Présentation de la société auditée

32. La société Simaf, créée en 1973, est une entreprise spécialisée dans la fabrication de fixations industrielles. Le 13 juillet 2020, les comptes arrêtés au 31 décembre 2019 ont été certifiés sans réserve par M. Maboundou. Elle a réalisé, au titre de cet exercice, un chiffre d'affaires de 7,7 millions d'euros.

2.3. Sur l'absence de plan de mission et de définition de seuil de signification

33. Le dossier d'audit communiqué par M. Maboundou ne documente aucun plan de mission, programme de travail ou seuil de signification.
34. Lors de l'enquête, M. Maboundou a justifié cette absence par le fait qu'il travaillait seul et n'avait pas de collaborateur pour l'exécution de sa mission. Il a de nouveau ajouté connaître parfaitement l'entité dont il est le commissaire aux comptes depuis 2012.
35. Cependant, l'établissement du plan de mission, du programme de travail et la détermination d'un seuil de signification permettent au commissaire aux comptes de s'interroger sur les risques inhérents à l'entité et à sa mission, ainsi que sur l'étendue des diligences pertinentes et exigées au regard, notamment, de ces risques et des éléments significatifs. Ils sont les seuls à même de lui permettre d'obtenir l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalie significative permettant de justifier les conclusions émises sur les postes significatifs à partir desquelles le commissaire aux comptes fonde son opinion. Cette démarche demeure essentielle quelle que soit la connaissance antérieure de l'entité. Ils permettent également à un tiers avisé de comprendre la planification de l'audit, la nature et l'étendue des procédures d'audit effectuées, les éléments collectés et testés et ainsi d'apprécier le résultat des procédures d'audit.
36. Le manquement aux exigences des normes d'exercice professionnel 300 et 320 est ainsi caractérisé.

2.4. Sur les diligences relatives au chiffre d'affaires et aux créances clients

37. Au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2019, le chiffre d'affaires de l'entité s'établissait à 7,7 millions d'euros et le poste « *créances clients* » à 1,3 million d'euros.
38. M. Maboundou a communiqué aux enquêteurs son dossier d'audit qui comprend, s'agissant du chiffre d'affaires et des « *créances clients* », uniquement des éléments produits par l'entité ou par l'expert-comptable.
39. La note de synthèse indique, s'agissant des « *clients* » : « - *Cadrage balance générale, balance auxiliaire et grand-livre = Ok, Test d'apurement sur soldes débiteurs >15K€ = Ok, Revue des soldes anciens et rapprochement avec tableau des créances douteuses = Ok, Chiffre d'affaires en baisse, 7 584 780 € contre 8 196 628 € = -611 848 €, Baisse de la marge brute = 345 K€* ».
40. Ainsi, alors que M. Maboundou s'est exclusivement reposé sur des éléments produits par l'entité, il ne justifie d'aucune diligence sur l'étendue et la qualité du contrôle interne de cette dernière, de telle manière qu'il n'était pas en mesure de vérifier les différentes assertions, notamment réalité, exhaustivité, évaluation et séparation des exercices. Concernant l'absence de collecte d'éléments extérieurs à l'entité, M. Maboundou a indiqué : « *J'ai fait la confirmation des soldes jusqu'en 2013. Entre 2013 et 2020, je faisais plus des contrôles sur les comptes de tiers et les comptes fournisseurs* ».
41. Outre l'absence de tests, M. Maboundou se limitait, selon ses déclarations, pour les « *clients douteux* », à recenser l'apparition de nouveau clients, sans analyse de l'antériorité et du risque de non-recouvrement, impliquant une éventuelle dépréciation.
42. S'appuyant notamment sur les états établis par l'expert-comptable de l'entité, le dossier d'audit ne comporte aucun élément d'analyse ou de documentation permettant de justifier que les travaux de ce dernier constituaient des éléments suffisants et appropriés pour contribuer à la formation de l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes.
43. Ainsi, M. Maboundou n'était pas en mesure, au regard des éléments collectés et de l'absence de diligences documentées, de vérifier les assertions exhaustivité, réalité, évaluation et séparation des exercices du chiffre d'affaires et des « *créances clients* », qui constituaient des éléments significatifs au niveau des comptes tels que prévus par la NEP 330 susvisées. 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* ».
44. Or, il résulte de la combinaison des normes d'exercice professionnel 330 et 700, comme de celle des normes 630 et 700, que le commissaire aux comptes ne peut certifier que les comptes sont réguliers et sincères et en donnent une image fidèle que lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.

2.5. Sur les diligences relatives aux stocks

45. Au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2019, le poste « *stocks* » s'établissait à 2,4 millions d'euros, soit 30% du bilan de l'entité.
46. Le dossier d'audit communiqué par M. Maboundou comporte des feuilles de travail sur les stocks, qui présentent un cadrage entre l'état de gestion des stocks et l'état comptable des stocks.

47. Ainsi, alors que M. Maboundou s'est exclusivement reposé sur des éléments produits par l'entité, il ne justifie d'aucune diligence sur l'étendue et la qualité du contrôle interne de cette dernière, de telle manière qu'il n'était pas en mesure de vérifier les différentes assertions, notamment réalité et exhaustivité des stocks. Il ne justifie d'aucune diligence sur la valorisation des stocks.
48. S'agissant de la procédure d'inventaire, outre le fait que M. Maboundou aurait dû, en application de la norme d'exercice professionnel 501, assister à l'inventaire physique du stock, il a précisé ne pas avoir reporté la procédure antérieure dans son dossier d'audit et ne pas en avoir contrôlé sa permanence, comme cela ressortait pourtant de la note de synthèse. Quoiqu'il en soit, l'absence de documentation de diligences fait présumer que ces dernières n'ont pas été réalisées.
49. Dès lors, au regard des constats relatifs aux diligences d'audit sur le chiffre d'affaires, les « *créances clients* » et les « *stocks* », en ne respectant pas les termes impératifs des normes d'exercice professionnel 330 et 630 et, ce, pour plusieurs postes significatifs, M. Maboundou 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 31 décembre 2019.
50. De plus, 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.
51. Dès lors, M. Maboundou 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, qui constituent des éléments significatifs au niveau des comptes tels que prévus par la norme d'exercice professionnel 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* ».
52. En l'espèce, en ne respectant pas les termes impératifs de la norme d'exercice professionnel 330 et, ce, pour plusieurs postes significatifs, M. Maboundou 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 31 décembre 2019.
53. Par conséquent, le grief est caractérisé.

Sur les sanctions

54. 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.

55. 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.

56. 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. »

57. 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.

58. Les faits reprochés à M. Maboundou sont d'une gravité certaine en ce que, d'une part, le commissaire aux comptes, qui est au cœur du fonctionnement économique et financier des entreprises, doit prendre une part active dans la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme dont il est un des principaux pivots s'agissant du blanchiment de fonds provenant de sociétés privées, le blanchiment de capitaux ou le financement du terrorisme n'étant pas, contrairement à ce qu'a soutenu M. Maboundou lors de la séance, le seul fait des Etats.

59. D'autre part, il résulte du rapport de contrôle réalisé au titre du programme 2020 que ce contrôle a fait suite à un contrôle initié en 2015, au cours duquel étaient constatées l'absence d'analyse du contrôle interne, de circularisation, de participation à l'inventaire physique ou encore l'absence de sensibilisation au blanchiment, soit les mêmes fautes disciplinaires que celles reprochées à M. Maboundou et qui n'ont fait l'objet d'aucun correctif.

60. Il doit être souligné que les explications de M. Maboundou tendant à expliciter les manquements reprochés du fait de la crise sanitaire ne peuvent être retenues puisque lui-même admet avoir évoqué celle-ci uniquement au regard du grief lié aux diligences relatives aux stocks qui, pour l'exercice clos le 31 décembre 2019, n'ont pas été réalisées dans le temps d'une période de confinement.
61. Les déclarations de M. Maboundou, au cours de la séance, indiquant, notamment, qu'il ne pouvait joindre les justificatifs bancaires à son dossier d'audit compte tenu de leur volume ou encore qu'un travail sur la valorisation des stocks pouvait suppléer celui relatif à l'inventaire physique des stocks, démontrent que celui-ci peine à comprendre les manquements qui lui sont reprochés, tant ceux relatifs à sa démarche d'audit que ceux relatifs à ses obligations en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.
62. Ces faits justifient qu'une sanction de trois ans d'interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes, dont une année assortie du sursis, outre une sanction pécuniaire de 9 000 euros soient prononcées à l'encontre de M. Maboundou.
63. En application de l'article L. 821-71, III, du code de commerce, si M. Maboundou commet une nouvelle faute disciplinaire dans le délai de cinq ans à compter du prononcé de la présente décision, il pourra faire l'objet d'une nouvelle sanction susceptible d'entraîner l'exécution de plein droit de cette sanction sans possibilité de confusion avec la seconde, sauf décision spécialement motivée.
64. 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. Maboundou. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la CNCC, à la CRCC de Paris et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, M. Maboundou exerçant également une activité d'expert-comptable.

Par ces motifs, la commission des sanctions,

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

- concernant la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, courant 2020, 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, en violation des articles L. 823-12, alinéa 3 du code de commerce, L. 561-4-1 et L. 561-32, §I et II du code monétaire et financier et A. 823-37 (NEP 9605 §1 et §2) du code de commerce ;

- dans le cadre de sa mission de certification des comptes 2019 de la société Industrielle de Mécanique et d'Automation du Faucigny, en n'ayant pas établi de plan de mission ni défini de seuil de signification en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors que, selon son dossier d'audit, il était manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes, en l'absence de diligences d'audit permettant de confirmer les assertions relatives au chiffre d'affaires, aux créances clients et aux stocks, postes comptables très significatifs en violation des dispositions des articles L. 823-9, alinéa 1^{er}, L. 821-13 I, A. 823-26 (NEP 700 §8, §11 et

§14), A. 823-8 (NEP 330 §25 et §26), A. 823-5 (NEP 300 §1, §8, §10 et §11), A. 823-6 (NEP 320 §14 et §24) et A. 823-25 (NEP 630 §5 et §6) du code de commerce.

PRONONCE à l'encontre de M. Maboundou une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pendant une durée de trois années ;

DIT que, pour une année, cette sanction sera assortie du sursis.

PRONONCE à l'encontre de M. Maboundou une sanction pécuniaire de 9 000 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. Maboundou. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la CNCC, à la CRCC de Paris 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 janvier 2025.

Le 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.