



Décision de la Commission des sanctions

N° FR 2023-35 S

Décision du 4 avril 2025

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

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

et assistée de M. Bocobza-Berlaud, secrétaire de la commission, s'est réunie en séance publique le 18 février 2025 à son siège situé Tour Watt, 16-32 rue Henri Regnault – Paris-la-Défense, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

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

Mme Claire Gravereau, [...],
Régulièrement convoquée par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparante, assistée de Me Bouvier-Ferrenti, avocat,

La société KPMG SA, [...],
Régulièrement convoquée par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparante, représentée par M. Ryngaert, directeur juridique muni d'un pouvoir,
assistée de Me Bouvier-Ferrenti, avocat,

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

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

Après avoir entendu :

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

- M. Ryngaert, Mme Gravereau et M. Paulet, qui ont eu la parole en dernier.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 4 avril 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. La société KPMG S.A. (la société KPMG), présidée par Mme Guillemot, est inscrite en tant que commissaire aux comptes rattachée à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) de Versailles et du Centre, sous le numéro 90090019, depuis 1970. En 2022, elle était titulaire de 16 863 mandats, dont 250 EIP, représentant un total d'environ [...] euros d'honoraires.
2. M. Paulet était inscrit en tant que commissaire aux comptes rattaché à la CRCC de Versailles et du Centre, sous le numéro 66003453, de 1990 à la fin de l'année 2015, date à laquelle il a demandé sa radiation pour cessation d'activité. En 2014, il était commissaire aux comptes signataire, pour le compte de la société KPMG, de 196 mandats non EIP, dont la Fondation Agir contre l'exclusion (la fondation).
3. Mme Gravereau était inscrite en tant que commissaire aux comptes rattachée à la CRCC de Versailles et du Centre, sous le numéro 66050293, de 2001 à fin 2020, date à laquelle elle a demandé sa radiation pour départ à la retraite. En 2017, elle était commissaire aux comptes signataire, pour le compte de la société KPMG, de 161 mandats non EIP, dont la fondation.
4. Le 15 novembre 2019, la présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) a saisi le rapporteur général du H3C de faits « *susceptibles de constituer des manquements imputables au cabinet KPMG dans l'exercice de sa mission de certification de la FACE* », relevés par la Cour des comptes lors du contrôle de la fondation pour les exercices 2013 à 2017.
5. Le 7 janvier 2020, le rapporteur général a ouvert une enquête concernant la société KPMG « *portant sur des faits relevés par la Cour des Comptes lors du contrôle de la Fondation Agir contre l'exclusion (...) pour les exercices 2013 à 2017 au regard des dispositions légales et réglementaires régissant le commissariat aux comptes* ».
6. Le 20 juillet 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 la société KPMG, M. Paulet et Mme Gravereau et a arrêté les griefs suivants :

- a. A l'encontre de la société KPMG et de M. Paulet :

« d'avoir manqué, dans le cadre de leur mission de certification des comptes 2013 et 2014 de la fondation FACE (Fondation Agir Contre l'Exclusion), à leurs obligations professionnelles, prévues par le code de commerce aux articles : L. 823-9 alinéa 1^{er}, L. 823-10 alinéa 1^{er}, L. 821-13 alinéa 1^{er}, A. 823-26 (NEP 700, §11, §12 et §15) et, A. 823-8 (NEP 330, §25 et §26), 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 ces comptes comprenaient les anomalies significatives non corrigées suivantes :

- dans l'annexe des comptes 2013 et 2014, aucune information n'est donnée sur la nature et la composition de la dotation initiale (d'un montant de 5 228 000 euros en 2013 et 5 216 000 euros en 2014) et notamment sur son caractère non consommable, en violation des dispositions de l'annexe III-4 du règlement CRC 99-01 ;
- dans l'annexe des comptes 2013 et 2014, ne figure pas l'information d'importance significative selon laquelle la dotation initiale a été consommée, à hauteur de 29 %, une telle consommation remettant en cause le statut de fondation reconnue d'utilité publique et exposant ainsi la fondation FACE à une possible dissolution. Un tel défaut d'information concerne, pourtant, un fait pertinent, susceptible d'influencer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre, ce qui constitue une violation des dispositions des articles 112-4, 121-1, 810-1 du règlement ANC n° 2014-03 et du §V.3 du règlement CRC 99-01 ;
- des subventions demandées au Fonds Social Européen ont été comptabilisées en produits d'exploitation au compte de résultat et en subventions à recevoir à l'actif du bilan pour un montant de 416 000 euros (soit 5 fois le seuil de signification), alors que l'attribution de ces subventions n'avait pas été notifiée, en violation des dispositions du §I.2 du règlement CRC 99-01 et des articles 513-3 et 121-4 du règlement ANC n° 2014-03 ;

ce qui serait susceptible de constituer des fautes disciplinaires, au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa rédaction applicable à l'époque des faits antérieurs au 17 juin 2016, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 822-8 dudit code dans sa rédaction applicable à l'époque des faits antérieurs au 17 juin 2016 ».

b. A l'encontre de la société KPMG et de Mme Gravereau

« d'avoir manqué, dans le cadre de leur mission de certification des comptes 2015 à 2017 de la fondation FACE, à leurs obligations professionnelles, prévues par le code de commerce aux articles : L. 823-9 alinéa 1^{er}, L. 823-10 alinéa 1^{er}, L. 821-13 I, A. 823-26 (NEP 700, §11, §12 et §15) dans sa rédaction applicable à l'époque des faits pour les comptes 2015, A. 823-26 (NEP 700, §8, §9 et §12) dans sa rédaction applicable à l'époque des faits pour les comptes 2016 et 2017 et, A. 823-8 (NEP 330, §25 et §26), 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 ces comptes comprenaient les anomalies significatives non corrigées suivantes :

- au passif du bilan, au titre des exercices 2015 à 2017, figurent les postes comptables significatifs dénommés « capital » (5 627 000 euros en 2015, soit 42 fois le seuil de signification et 5 533 000 euros en 2016 et 2017, soit respectivement 52 et 37 fois le seuil de signification) et « capitaux propres » (3 301 000 euros en 2015, soit 25 fois le seuil de signification, 643 000 euros en 2016, soit 6 fois le seuil de signification, et 702 000 euros en 2017, soit 5 fois le seuil de signification), en violation des dispositions des §IV et §V et de l'Annexe III-1.1 et 5 du règlement CRC 99-01. En effet, une telle comptabilisation en « capital » et « capitaux propres » n'est pas autorisée par les textes susvisés, qui mentionnent, explicitement, que la dotation initiale d'une fondation reconnue d'utilité publique doit être classée, au bilan, dans un compte intitulé « Fonds propres sans droit de reprise », au sein de la rubrique « Fonds propres » ;

- dans l'annexe des comptes 2015 à 2017, aucune information n'est donnée sur la nature et la composition de la dotation initiale (5 564 000 euros en 2015, 5 533 000 euros en 2016 et 2017), et sur notamment son caractère non consommable, en violation des dispositions de l'annexe III-4 du règlement CRC 99-01 ;
- dans l'annexe des comptes 2015 à 2017, ne figure pas l'information d'importance significative selon laquelle la dotation initiale a été consommée, entre 41 % et 88 %, une telle consommation remettant en cause le statut de fondation reconnue d'utilité publique et exposant ainsi FACE à une possible dissolution. Un tel défaut d'information concerne, pourtant, un fait pertinent, susceptible d'influencer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre, ce qui constitue une violation des dispositions des articles 112-4, 121-1, 810-1 du règlement ANC n° 2014-03 et du §V.3 du règlement CRC 99-01 ;
- des subventions demandées au Fonds Social Européen ont été comptabilisées en produits d'exploitation au compte de résultat (357 000 euros en 2015 et 2017, soit respectivement 4 et 2 fois le seuil de signification) et en subventions à recevoir à l'actif du bilan (595 000 euros en 2015 et 2016, soit respectivement 4 et 6 fois le seuil de signification et 357 000 euros en 2017, soit 2 fois le seuil de signification), alors que l'attribution de ces subventions n'avait pas été notifiée, en violation des dispositions du §I.2 du règlement CRC 99-01 et des articles 513-3 et 121-4 du règlement ANC n° 2014-03 ;
- dès 2015, la valeur des titres Facealemploi.tv, société sans activité depuis 2014, apparaît manifestement surévaluée, pour un montant significatif de près de 400 000 euros, représentant la quasi-totalité de la valeur nette comptable. Or, aucune dépréciation n'a été comptabilisée, en violation des dispositions de l'article 214-25 du règlement ANC 2014-03 ;

ce qui serait susceptible de constituer des fautes disciplinaires, au sens de l'article L. 824-1 I. 1° du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du code de commerce ».

7. Le 3 novembre 2023, le rapporteur général du H3C a adressé les notifications de griefs à la société KPMG ainsi qu'à M. Paulet et Mme Gravereau, les informant de la mise à leur disposition du dossier de la procédure.
8. Le même jour, le rapport d'enquête, la notification de griefs et le dossier de la procédure ont été adressés au président de la formation restreinte du H3C.
9. Par lettres recommandées avec accusé de réception reçues les 28 novembre et 3 décembre 2024, la société KPMG ainsi que M. Paulet et Mme Gravereau ont été invités à comparaître le 18 février 2025 devant la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit (H2A) sur la base des griefs notifiés. Ces convocations mentionnent la composition de la commission, la possibilité d'être entendus en personne ou représentés 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.
10. Avisé par courrier du 25 novembre 2024 de la séance et de sa faculté de demander à être entendu, en application de l'article L. 821-80 du code de commerce, le président de la CRCC de Versailles et du Centre n'a pas fait usage de ce droit mais a sollicité la transmission des notifications de griefs et du rapport d'enquête.

11. Le conseil de la société KPMG, de M. Paulet et de Mme Gravereau a adressé ses observations à la commission des sanctions le 7 février 2025.
12. Lors de la séance du 18 février 2025, la présidente de la commission a informé Mme Gravereau, M. Paulet et M. Ryngaert de leur droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui leur seraient posées ou de garder le silence.
13. Au cours de cette séance, la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par la rapporteure générale, a demandé que soient prononcées les sanctions suivantes :
 - à l'encontre de la société KPMG : un blâme et une sanction pécuniaire de 300 000 euros ;
 - à l'encontre de M. Paulet : un blâme ;
 - à l'encontre de Mme Gravereau : un blâme et une sanction pécuniaire de 30 000 euros.

Motifs de la décision

Sur les nullités soulevées

1. Sur la régularité de la saisine de la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit
14. La société KPMG, M. Paulet et Mme Gravereau font valoir que par application de l'article R. 824-13 du code de commerce applicable au moment des faits « *une copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête est transmise pour saisine par le rapporteur général au président de la formation restreinte dès son envoi à la personne poursuivie* » et qu'il ne ressort pas du dossier de sanction de lettre du rapporteur général adressant, pour saisine, la notification des griefs et l'entier dossier au président de la formation restreinte, à la date de la notification de grief du 20 juillet 2023.
15. La rapporteure générale a produit à l'audience copie d'un courriel du 3 novembre 2023 émanant du directeur d'enquête transmettant au président de la formation restreinte du H3C copie de la notification de griefs, du rapport d'enquête et de l'entier dossier, de sorte que la procédure est selon elle régulière et la commission valablement saisie.
16. Sur ce, aux termes de l'article L. 824-8 du code de commerce, alors applicable, « *A l'issue de l'enquête et après avoir entendu la personne intéressée, le rapporteur général établit un rapport d'enquête qu'il adresse au Haut conseil. Lorsque les faits justifient l'engagement d'une procédure de sanction, le Haut conseil délibérant hors la présence des membres de la formation restreinte arrête les griefs qui sont notifiés par le rapporteur général à la personne intéressée. La notification expose les faits passibles de sanction. Elle est accompagnée des principaux éléments susceptibles de fonder les griefs. La personne intéressée peut consulter le dossier et présenter ses observations. Elle peut se faire assister par un conseil de son choix à toutes les étapes de la procédure. Le rapporteur général établit un rapport final qu'il adresse à la formation restreinte avec les observations de la personne intéressée* ».
17. L'article R. 824-13 du même code, alors applicable, énonce : « *une copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête est*

transmise pour saisine par le rapporteur général au président de la formation restreinte dès son envoi à la personne poursuivie ».

18. La commission observe que les prescriptions des articles L. 824-8 et R. 824-13 du code de commerce ne sont pas prescrites à peine de nullité et que pour regrettable que soit le fait que les parties n'aient pas eu communication du courriel de transmission de l'entier dossier et du rapport final du rapporteur général au président de la formation restreinte, cela n'entache en rien la régularité de la saisine de la commission des sanctions.
19. Il en résulte que la commission constate qu'elle est régulièrement saisie.

2. Sur l'absence de respect du droit au silence

20. La société KPMG, M. Paulet et Mme Gravereau, après avoir relevé que par application des articles 6, paragraphe 1, de la Déclaration des droits de l'homme et des libertés fondamentales et 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la discipline des commissaires aux comptes relève de la matière pénale au sens de ces dispositions, soutiennent que, par application de ces mêmes dispositions telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, ils devaient bénéficier du droit à garder le silence et ce, dès la phase d'enquête. Ils soulignent que, sur le fondement de l'article 9 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel a décidé dans le même sens.
21. Ils soutiennent que, par application du droit répressif interne, le non-respect du droit au silence leur fait nécessairement grief, de sorte que la procédure est entachée de nullité.
22. Il relèvent que tant la Cour Européenne des droits de l'homme que la Cour de Justice de l'Union européenne ont consacré le droit au silence dans la phase juridictionnelle de la procédure mais également dès la phase de l'enquête préliminaire ou administrative, respectivement sur le fondement des articles 6, paragraphe 1, de la Convention et des articles 47 et 48 de la Charte, la Cour de justice ayant récemment réaffirmé le droit fondamental pour une personne physique de refuser de répondre à toute question au cours de la phase d'enquête d'une procédure administrative portant sur des manquements d'initiés et susceptible de conduire au prononcé de sanctions administratives à caractère pénal.
23. Ils soulignent qu'ils ne se sont vu notifier, avant tout recueil de leurs observations, ni d'ailleurs après, le droit de garder le silence alors que leurs observations ont été utilisées par la poursuite pour fonder les griefs ainsi que cela ressort de la motivation de l'acte de poursuite.
24. Selon l'article 30 de la directive 2006/43 du 17 mai 2006 concernant les dépôts des comptes annuels et des comptes consolidés, les Etats membres veillent à ce que des systèmes efficaces d'enquêtes et de sanctions soient mis en place pour détecter, corriger et prévenir une exécution inadéquate du contrôle légal des comptes.
25. Ces dispositions imposent aux États membres de mettre en œuvre des dispositifs efficaces d'enquêtes et de sanctions tout en garantissant aux personnes poursuivies le principe du respect des droits de la défense tel qu'organisé par l'article 6, paragraphe 1, de la Convention et les articles 47 et 48 de la Charte.
26. La Cour de justice a dit, selon les explications relatives à la Charte, que l'article 47, deuxième alinéa, de la Charte correspond à l'article 6, paragraphe 1, de la Convention et que l'article 48 de la Charte est « le même » que l'article 6, paragraphes 2 et 3, de la Convention. Dans l'interprétation des droits garantis par l'article 47, deuxième alinéa, et

l'article 48 de la Charte, la Cour doit tenir compte des droits correspondants garantis par l'article 6 de la Convention, tel qu'interprété par la Cour européenne des droits de l'homme, en tant que seuil de protection minimale (arrêt du 2 février 2021, Consob C-481/19, point 37) et que, s'agissant du point de savoir sous quelles conditions le droit au silence doit être respecté dans le cadre de procédures de constatation d'infractions administratives, ce droit a vocation à s'appliquer dans le contexte de procédures susceptibles d'aboutir à l'infliction de sanctions administratives revêtant un caractère pénal (arrêt du 20 mars 2018, Garlsson Real Estate e.a., C-537/16, point 28).

27. Elle juge encore que le droit au silence doit être respecté dans le cadre d'une procédure d'enquête menée par une autorité administrative lorsque les réponses du mis en cause pourraient faire ressortir sa responsabilité pour une infraction passible de sanctions administratives à caractère pénal ou sa responsabilité pénale (arrêt Consob, *op. cit.*, point 45).
28. Devant le H3C, comme devant désormais la H2A, d'une part, le rapporteur général est saisi, par application de l'article L. 821-73 du code de commerce, de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction au sujet duquel il procède à une enquête. Il s'en déduit que l'enquête menée par le rapporteur général ou les enquêteurs, contrairement aux contrôles de l'activité des commissaires aux comptes opérés par la H2A en application de l'article L. 820-14 du code de commerce, a pour seule vocation d'établir l'existence de fautes disciplinaires susceptibles d'être reprochées à des commissaires aux comptes, celles-ci pouvant donner lieu au prononcé de sanctions particulièrement lourdes telles que la radiation de la liste des commissaires aux comptes.
29. D'autre part, seul le rapporteur général et les enquêteurs sont susceptibles de procéder à l'audition du commissaire aux comptes mis en cause avant sa comparution devant la commission des sanctions, la décision du collège d'engager une procédure de sanction à son encontre étant, par application de l'article L. 821-77 du code de commerce, l'acte de saisine de la commission des sanctions, qui ne dispose pas d'un pouvoir d'instruction, de sorte que les droits garantis par l'article 47, deuxième alinéa, et l'article 48 de la Charte et, ainsi, par l'article 6 de la Convention doivent trouver application devant lui.
30. Il s'en déduit que sur le seul fondement invoqué de l'article 47, deuxième alinéa, et de l'article 48 de la Charte et, ainsi, de l'article 6 de la Convention ou encore sur le fondement de l'article 9 de la Déclaration de 1789, le commissaire aux comptes faisant l'objet de poursuites disciplinaires ne peut pas être entendu par le rapporteur général ou les enquêteurs procédant à une enquête sur des manquements susceptibles de lui être reprochés sans avoir été préalablement informé du droit qu'il a de se taire.
31. En l'espèce, la formation statuant sur les cas individuels du H3C a, par décision du 10 juillet 2023, décidé que les faits exposés dans le rapport d'enquête du rapporteur général justifiaient l'ouverture d'une procédure de sanction, la notification de griefs à la société KPMG, M. Paulet et Mme Graveteau et leur comparution devant la commission des sanctions.
32. M. Paulet, ne s'est pas rendu à la convocation qui lui avait été adressée le 17 décembre 2021. Il ne peut, en conséquence, soulever une exception de nullité relative à une audition qui n'a pas eu lieu.
33. M. Ryngaert, en qualité de représentant de la société KPMG muni d'un pouvoir, a été entendu par les enquêteurs le 13 janvier 2022 après avoir été destinataire d'une convocation le 17 décembre 2021 lui notifiant la faculté de se faire assister d'un conseil et à laquelle étaient joints la décision d'enquête prise par le rapporteur général ainsi que l'ordre de

mission de l'enquêteur. Lors de ces auditions, M. Ryngaert, assisté d'un conseil, a répondu aux questions qui lui étaient posées sans que lui soit notifié son droit de garder le silence.

34. Mme Gravereau a été entendue par les enquêteurs le 12 janvier 2022 après avoir été destinataire d'une convocation le 17 décembre 2021 lui notifiant la faculté de se faire assister d'un conseil et à laquelle étaient joints la décision d'enquête prise par le rapporteur général ainsi que l'ordre de mission de l'enquêteur. Lors de ces auditions, Mme Gravereau, assistée d'un conseil, a répondu aux questions qui lui étaient posées sans que lui soit notifié son droit de garder le silence.
35. Ces auditions se sont ainsi déroulées en méconnaissance du respect des droits de la défense de la société KPMG et de Mme Gravereau.
36. Sur la demande tendant à voir annuler l'entière procédure, la Cour de justice, dans une affaire douanière, juge que l'annulation de la procédure n'est encourue que lorsqu'en l'absence de l'irrégularité constatée, la procédure pouvait aboutir à un résultat différent (arrêts du 3 juillet 2014, Kamino International, C-129/13 et C-130/13, point 79 ; du 14 juin 2018, Makhoul, C-458/17 P, point 42 et du 18 juin 2020, RQ, point 105).
37. Par ailleurs, en droit interne ni la société KPMG ni Mme Gravereau ne soutiennent à l'appui de leur demande de nullité le moindre grief résultant de cette violation, de sorte que l'exception de nullité de la procédure, qui relève de la matière civile et non pénale, sera rejetée.
38. En tout état de cause, cette irrégularité n'est susceptible d'entraîner l'annulation de la sanction prononcée que lorsque, eu égard à la teneur des déclarations du mis en cause et aux autres éléments fondant la sanction, la sanction infligée repose de manière déterminante sur des propos tenus alors que l'intéressé n'avait pas été informé de ce droit, de sorte que la commission appréciera la constitution des griefs reprochés à la société KPMG et à Mme Gravereau sans se référer aux dites auditions.
39. La commission ne prononçant pas l'annulation des auditions critiquées, le moyen tiré de ce que le rapporteur général n'aurait pas procédé aux auditions prévues à l'article L.824-8 du code de commerce, alors applicable, est inopérant.
40. La commission rejettera l'exception de nullité soulevée.

Sur le bien-fondé des griefs

41. 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* ».
42. 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. Textes applicables

1.1. Textes issus du code de commerce ou référentiel d'audit

43. L'article L. 823-9, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005, devenu, depuis l'ordonnance 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-53 du même code, dispose : *« Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ».*
44. L'article L. 823-10, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005, devenu, depuis l'ordonnance 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-54 du même code, dispose : *« Les commissaires aux comptes ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur ».*
45. Le I. de l'article L. 821-13 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance N°2016-315 du 17 mars 2016, reprenant en substance la rédaction antérieure et devenu, depuis l'ordonnance 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-11 du même code, dispose : *« Le commissaire aux comptes exerce sa mission conformément aux normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne (...), ainsi que, le cas échéant, aux normes françaises venant compléter ces normes (...). En l'absence de norme d'audit internationale adoptée par la Commission, il se conforme aux normes adoptées par le Haut conseil du commissariat aux comptes et homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la Justice ».* Les termes « le Haut conseil du commissariat aux comptes » ont été remplacés par « la Haute autorité de l'audit » à compter du 1^{er} janvier 2024.
46. L'article A. 823-26 du code de commerce (NEP 700 relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés), dans sa rédaction applicable au moment des faits et reprise en substance dans les différentes versions depuis lors et devenu depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-92 du même code, prévoit notamment 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 désaccord : - lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ; - que les incidences sur les comptes des anomalies significatives 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 un refus de certifier pour désaccord : - lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées, et que : - soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives 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 ».

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

1.2. Référentiel comptable

Dotation initiale et fonds propres

48. Le chapitre IV du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 1999-01 du 16 février 1999 modifié relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et des fondations, dans sa rédaction applicable à l'époque des faits, remplacé par le règlement ANC n° 2018-06 applicable à compter du 1^{er} janvier 2020, prévoit notamment : « Chapitre IV – Liste et contenu des comptes de fonds associatifs (...) 10. Fonds associatifs et réserves. Pour les fondations : « fonds propres et réserves » (...) 102. Fonds associatifs sans droit de reprise (...) Le compte 102 « fonds associatif sans droit de reprise » est constitué de fonds qui ne peuvent pas être repris par les membres de l'association (*) ou, s'agissant d'une fondation, de la dotation statutaire constitutive de celle-ci (...) ».
49. Le chapitre V du même règlement prévoit notamment : « Chapitre V – Règles de présentation des comptes annuels – 1. Bilan

BILAN (avant répartition)		Exercice	Exercice
ACTIF	PASSIF	N	N-1
Présentation suivant dispositions du plan comptable général	<u>Fonds propres</u> Fonds (...) sans droit de reprise »		

50. L'annexe III du même règlement, relative aux dispositions particulières applicables aux fondations et fonds de dotation, prévoit notamment que « Les fondations de patrimoine avec dotation sont créées par l'affectation irrévocable d'un patrimoine dont les revenus permettront de réaliser une mission sociale ». S'agissant des fondations de patrimoine avec dotation, elle précise : « La dotation initiale conditionne la création de la fondation : l'affectation irrévocable des biens, droits ou ressources, en application des dispositions de l'article 18 de la loi du 23 juillet 1987, est exprimée par le ou les donateurs, personnes physiques ou morales, de leur vivant lors de la création de la fondation ou par testament. (...) Les legs et donations consistant lors de la création de la fondation à mettre des biens à sa disposition de façon durable et définitive sont comptabilisés comme des fonds propres sans droit de reprise conformément aux dispositions du chapitre IV du règlement n°99-01

du CRC ». Concernant les informations complémentaires à donner en annexe, il est notamment précisé que les « *Informations relatives aux actifs aliénables et inaliénables constitutifs des dotations* » et les « *Informations sur la politique suivie en matière de gestion des dotations (maintien de la valeur, identification des biens, politiques d'abondement éventuelles...)* ». Enfin, concernant la liste des comptes de fonds propres, l'annexe III prévoit notamment, au titre des fonds propres et réserves : « *102. Fonds propres sans droits de reprise* ».

Subventions

51. L'article 513-3 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 1999-01 du 16 février 1999 modifié, dans sa rédaction applicable à l'époque des faits, prévoit : « *Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice* ».
52. L'article 121-4 du même règlement prévoit : « *La comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes, pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité* ».
53. Le chapitre I du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 1999-01 du 16 février 1999 modifié relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et des fondations, dans sa rédaction applicable à l'époque des faits, remplacé par le règlement ANC n° 2018-06 applicable à compter du 1^{er} janvier 2020, prévoit notamment, s'agissant des subventions de fonctionnement et conventions de financement : « *Les conventions d'attribution de subventions aux associations et fondations contiennent généralement des conditions suspensives ou résolutoires. Une condition suspensive non levée ne permet pas d'enregistrer la subvention en produits. (...) Les dépenses engagées avant que l'association ou la fondation ait obtenu la notification d'attribution de la subvention sont inscrites en charges sans que la subvention attendue puisse être inscrite en produits. (...) Une subvention de fonctionnement accordée pour plusieurs exercices est répartie en fonction des périodes ou étapes d'attribution définies dans la convention, ou à défaut prorata temporis. La partie rattachée à des exercices futurs est inscrite en « produits constatés d'avance ».*

Immobilisations financières

54. L'article 214-6, alinéa 3, du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2014-03 relatif sur le plan comptable général, dans sa rédaction applicable à l'époque des faits, prévoit : « *La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, sous réserve des dispositions de l'article 221-3 relatives aux titres de participation et de celles de l'article 221-4 relatives aux titres évalués par équivalence* ».
55. L'article 214-25 du même règlement prévoit notamment : « *A la clôture, la valeur nette comptable des éléments d'actif, autres que les immobilisations corporelles, incorporelles et les stocks, est comparée à leur valeur actuelle à la même date, sous réserve des dispositions de l'article 214-23 relatives aux stocks et productions en cours faisant l'objet d'un contrat de vente ferme. L'amointrissement de la valeur d'un élément d'actif, autre qu'une immobilisation corporelle, incorporelle et les stocks, résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une dépréciation* ».
56. L'article 221-3 du même règlement prévoit : « *À toute autre date que leur date d'entrée, les titres de participation, cotés ou non, sont évalués à leur valeur d'utilité représentant ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquérir. À condition que leur évolution ne résulte pas de circonstances accidentelles, les éléments*

suivants peuvent être pris en considération pour cette estimation : rentabilité et perspective de rentabilité, capitaux propres, perspectives de réalisation, conjoncture économique, cours moyens de bourse du dernier mois, ainsi que les motifs d'appréciation sur lesquels repose la transaction d'origine ».

Sur les informations d'importance significative de l'annexe des comptes

57. L'article 112-4 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2014-03 relatif sur le plan comptable général, dans sa rédaction applicable à l'époque des faits, prévoit : *« L'annexe complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat. L'annexe comporte toutes les informations d'importance significative destinées à compléter et à commenter celles données par le bilan et par le compte de résultat. Une inscription dans l'annexe ne peut pas se substituer à une inscription dans le bilan et le compte de résultat ».*
58. L'article 121-1 du même règlement prévoit : *« La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture ».*
59. L'article 810-1 du même règlement prévoit : *« Les documents de synthèse, qui comprennent nécessairement le bilan, le compte de résultat et une annexe mettent en évidence tout fait pertinent, c'est-à-dire susceptible d'avoir une influence sur le jugement que leurs destinataires peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre ».*
60. Le point 3 du chapitre V du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 1999-01 du 16 février 1999 modifié relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et des fondations, dans sa rédaction applicable à l'époque des faits, remplacé par le règlement ANC n° 2018-06 applicable à compter du 1^{er} janvier 2020, prévoit notamment, s'agissant des règles des présentation de l'annexe des comptes annuels : *« L'annexe doit comprendre toutes les informations d'importance significative concernant l'association ou la fondation sur les événements survenus au cours de l'exercice ou depuis la clôture de celui-ci jusqu'à la présentation des comptes ».*

2. Présentation de l'entité audité

61. La fondation, reconnue d'utilité publique, a été créée en 1993 et a pour objet la prévention et la lutte contre l'exclusion, la discrimination et la pauvreté. Elle conçoit et développe des actions en mobilisant des acteurs sociaux, institutionnels et des entreprises. Elle reçoit des financements privés et publics, principalement européens, via le Fonds social européen (FSE).
62. Elle a été créée par 14 fondateurs et s'est structurée, notamment, au travers de 42 associations territoriales indépendantes, les clubs locaux d'entreprise, qui adhèrent au réseau FACE, et 36 fondations sous égide, dites abritées, n'ayant pas la personnalité morale.
63. La fondation a fait l'objet d'un contrôle de la Cour des comptes qui a porté sur les exercices 2013 à 2017.
64. A l'issue de ce contrôle, la Cour des comptes a, notamment, constaté que *« entre 2013 et 2016, les fonds propres de la Fondation ont diminué de 82 % et auraient été presque réduits à néant si la perte de 0,6 million d'euros enregistrée en 2017 avait été enregistrée dans les*

comptes 2016, comme il se devait (...) De ce fait, la dotation statutaire d'un montant de 5,18 millions d'euros, non consommable comme il est de règle pour les fondations reconnues d'utilité publique, n'est plus garantie par des éléments de l'actif du bilan d'un montant au moins équivalent » et que « La Fondation n'a pas respecté la règle d'intangibilité de sa dotation statutaire et n'a toujours pas, à ce jour, enregistré de nouveaux apports. Cette dernière a ainsi été intégralement consommée. Cette disparition de sa dotation met en cause la pérennité même de la FACE. Le montant de la dotation statutaire inconsommable apportée par ses fondateurs étant un des critères déterminants retenu par la Conseil d'État pour donner un avis favorable à la reconnaissance comme établissement d'utilité publique d'une fondation, sa disparition a en effet pour conséquence juridique le retrait de sa reconnaissance d'utilité publique et sa dissolution par décret en conseil d'État pris sur proposition du ministre de l'Intérieur ».

65. Selon le rapport de la Cour des comptes, l'irrespect par la fondation du cadre légal des fondations reconnues d'utilité publique aurait été « *masqué* », notamment, par :
 - l'utilisation irrégulière, à partir de 2015, des termes « *capital* » et « *capitaux propres* », en lieu et place des termes « *dotation initiale* » et « *fonds propres* » ;
 - des actifs surévalués, à savoir des créances sur le FSE, dont la comptabilisation est irrégulière, en l'absence de notification de l'attribution des subventions, ainsi que des immobilisations à la valorisation « *discutable* » ;
 - une présentation des comptes ne reflétant pas la réalité de la situation financière, en l'absence de distinction de la part des disponibilités provenant des fondations abritées ;
 - un classement incorrect en immobilisations financières (prêts) des avances de trésorerie aux clubs locaux, alors que ces avances auraient dû être classées en actif circulant.
66. Elle conclut qu'en l'absence d'approbation avant la fin de l'exercice 2019 par le conseil d'administration et la reconstitution intégrale de la dotation sur la base d'engagements fermes et formalisés de contribution par les fondateurs statutaires et, le cas échéant, de nouveaux fondateurs, assortis d'un échéancier précis et rapproché de versements, il appartiendra au ministre de l'intérieur de tirer les conséquences qu'impose cette situation en engageant la procédure de retrait de la reconnaissance d'utilité publique et de dissolution de la fondation.
67. Les comptes de la fondation ont été certifiés sans réserve par les commissaires aux comptes sur l'ensemble de la période retenue par la notification des griefs. La certification a été précédée de la formule suivante : « *Les comptes annuels de l'exercice ont été établis conformément aux dispositions du nouveau Plan Comptable des Associations et aux principes comptables fondamentaux (prudence, permanence des méthodes, indépendance des exercices, continuité d'exploitation)* ».
68. Les seuils de signification ont été fixés à 78 000 euros en 2013, 90 000 euros en 2014, 133 000 euros en 2015, 106 000 euros en 2016 et 150 000 euros en 2017.

3. Sur l'existence de comptes de « capital » et « capitaux propres » pour les exercices 2015, 2016 et 2017

69. Au passif du bilan de la fondation figurent les postes comptables « *Capital* » (5,627 millions d'euros en 2015 et 5,533 millions d'euros en 2016 et 2017) et « *Capitaux propres* » (3,301 millions d'euros en 2015, 643 000 euros en 2016, et 702 000 euros en 2017).
70. Or, la comptabilisation en « *capital* » et « *capitaux propres* » est proscrite par les chapitres IV, V et l'Annexe III en ses points 1.1.1 et 1.1.4 et 5 du règlement du 16 février 1999 modifié de l'Autorité des normes comptables ci-dessus rappelés, qui énoncent que la dotation initiale d'une fondation reconnue d'utilité publique doit être classée, au bilan, dans un compte intitulé « *Fonds propres sans droit de reprise* », au sein de la rubrique « *Fonds propres* ».
71. Ces postes sont significatifs puisqu'ils représentent entre 6 et 52 fois le seuil de signification, au titre des exercices 2015 à 2017, Mme Gravereau ayant admis au cours de la séance qu'une anomalie significative pouvait être entendue comme toute anomalie supérieure au seuil de signification.
72. Lors de la séance de la commission des sanctions, Mme Gravereau a précisé ne pas contester « *cette problématique de libellé* », qu'elle considère être « *une coquille très inopportune* » mais qui ne modifie pas l'information apportée dans le bilan et a fait valoir que rien n'était « *masqué* » dans les comptes et qu'elle considérerait que les services dédiés du ministère de l'Intérieur avaient les compétences nécessaires pour relever ces erreurs.
73. La société KPMG et Mme Gravereau soutiennent qu'il s'agit d'une « *coquille* », n'ayant aucune incidence sur l'appréciation des destinataires des états financiers et en particulier des financeurs qui, pour la plupart, étaient des « *sociétés du CAC 40* », mécènes de la fondation, ou des institutions donatrices de place, outre un représentant du bureau des associations et fondations au ministère de l'Intérieur, tous rompus à l'exercice de prise de connaissance d'états financiers et parfaitement informés de la nature juridique d'une fondation et de l'absence d'un « *capital* » ou de « *capitaux propres* » dans une telle entité.
74. Ils ajoutent que la probabilité qu'un donateur totalement étranger aux notions financières ou de comptabilité soit conduit à utiliser les comptes de la fondation était infime, étant ajouté que, pour un non-spécialiste, il peut être raisonnablement admis que les termes « *dotation* » et « *fonds propres* » ne sont pas nécessairement plus explicites que les termes « *capital* » et « *capitaux propres* ».
75. Ils en déduisent que cette information ne pouvait constituer une information significative au sens de la norme d'exercice professionnel 320 en ses paragraphes 10 et 11 et qu'en conséquence le grief n'est pas constitué.
76. Sur ce, il est constant que la fondation ne pouvait comptabiliser la dotation initiale en capital ou capitaux propres, les dispositions du règlement du 16 février 1999 modifié de l'Autorité des normes comptables ne pouvant admettre d'autre interprétation. A supposer qu'il ne s'agisse que d'une « *coquille* » ainsi que le soutiennent Mme Gravereau et la société KPMG, la commission des sanctions ne peut considérer que celle-ci n'ait aucune incidence sur la lecture des comptes de la fondation, le capital d'une société n'étant pas figé et les capitaux propres variant en fonction des résultats comptables réalisés et non distribués, à l'inverse de la dotation initiale d'une fondation, peu important que le représentant du ministère de l'intérieur ait connaissance de cette particularité, ce dernier n'étant pas le seul destinataire des comptes de la fondation.

77. Il ne peut pas plus être retenu que cette erreur comptable ne constituait pas une anomalie significative, notamment au regard de la norme d'exercice professionnel 320 puisque, d'une part, elle portait sur des montants très supérieurs au seuil de signification fixé par Mme Gravereau et la société KPMG dans l'exercice de leur jugement professionnel, que, d'autre part, elle résultait d'un changement de classification comptable entre 2014 et 2015 qui aurait dû être relevé par le commissaire aux comptes et qu'enfin, la différence de nature entre fonds propres, fonds propres inaliénables, capital et capitaux propres en fait une information qui « *seule ou cumulée avec d'autres, peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information financière ou comptable* » au sens du point 4 de cette norme.

4. Sur la comptabilisation de la dotation initiale

78. Dans l'annexe des comptes 2013 à 2017 de la fondation, aucune information n'est donnée sur la nature et la composition de la dotation initiale, et notamment sur son caractère inconsumptible, en violation des dispositions de l'Annexe III-4 du règlement CRC 99-01.
79. De plus, dans l'annexe des comptes 2013 à 2017 de la fondation ne figure pas l'information d'importance significative, au regard du seuil de signification fixé par les commissaires aux comptes eux-mêmes, selon laquelle la dotation initiale a été consommée, à hauteur de 29 % en 2013 et 2014, 41 % en 2015, 88 % en 2017 et 87% en 2018.
80. Les dossiers d'audit des comptes des exercices 2013 à 2017, et notamment les notes de synthèse, ne comprennent aucune analyse relative à l'information à donner en annexe sur la dotation initiale et sa consommation.
81. En revanche, un document de travail sur les capitaux propres, au titre de l'exercice 2017, indique : « *La situation nette a tendance à très fortement diminuer ces trois dernières années => point à suivre pour la clôture 2017 : Le résultat négatif ne doit pas impacter la dotation initiale qui est inaliénable (et qui entrainerait rapport Ad'Hoc et procédure d'alerte)* ».
82. La consommation de la donation initiale étant susceptible de remettre en cause le statut de fondation reconnue d'utilité publique et exposant la fondation à une possible dissolution, ce défaut d'information a pu influencer le jugement des destinataires des états financiers sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité ainsi que sur les décisions qu'ils pouvaient être amenés à prendre.
83. D'ailleurs, la Cour des comptes souligne dans son rapport que « *Lors de la transformation de la FRUP en fondation abritante, en décembre 2013, alors même que sa dotation statutaire était déjà entamée, il n'apparaît pas que ce point ait fait l'objet observations lors de la présentation par le ministère de l'intérieur du projet de nouveaux statuts au Conseil d'Etat.*

Le représentant du ministère de l'intérieur a toutefois rappelé, lors d'un conseil d'administration de mars 2014, le caractère non consommable de la dotation initiale.

Puis en novembre 2016, préalablement au conseil d'administration devant arrêter les comptes de l'exercice 2015, lourdement déficitaires, la représentante du ministère de l'intérieur a attiré l'attention du délégué général de la FACE sur la consommation de la dotation engendrée par les reports à nouveau déficitaires et la nécessité d'un effort de reconstitution de la dotation.

Ensuite, périodiquement, le ministère a rappelé au délégué général les perspectives de capitalisation dont lui-même a fait, à plusieurs reprises, état. En septembre 2017, le ministère provoqué une réunion avec le délégué général de la FACE, réunion lors de

laquelle ce dernier a fait état d'un plan de « recapitalisation en cours auprès de onze grands groupes sollicités pour 350 000 euros chacun. Après encore plusieurs interventions à l'occasion de séances du conseil d'administration, restées sans effet. le directeur des libertés publiques et des affaires juridiques, dans le contexte de la fin du contrôle de la Cour qui avait appelé l'attention sur cette anomalie majeure, a adressé en mars 2019 au président de la Fondation un courrier par lequel il fait part que la consommation de la dotation d'une fondation reconnue d'utilité publique constitue un manquement à la règle d'irrévocabilité biens affectés à la dotation résultant de l'article 18 de la loi du 23 juillet 1987 et au principe de pérennité des fondations, susceptible de mettre en cause sa reconnaissance d'utilité publique ».

84. Les mis en cause soutiennent que ni le rapport d'enquête ni la notification de griefs ne citent de texte permettant de définir la notion de « *consommation* ».
85. Ils font également valoir que le rapport d'enquête considère que la dotation initiale a été consommée en lui imputant le report à nouveau débiteur, sans jamais se poser la question de la valeur économique des actifs de la fondation. Ils soulignent que les membres du bureau de la fondation étaient parfaitement informés du caractère non consommable de la dotation de la fondation, ainsi que de la différence entre la consommation de cette dotation et l'existence de reports à nouveau négatifs, puisque cette situation leur avait été très clairement présentée au cours de la séance du bureau précédant celle du conseil d'administration du 13 mars 2014.
86. Ils relèvent qu'aucune disposition de l'Annexe III-4 du Règlement 99-01 ne prévoit l'obligation de mentionner en annexe une information « *sur la nature et la composition de la dotation initiale (...), et sur son caractère non consommable* » car ce n'est que postérieurement aux faits litigieux, avec l'entrée en vigueur du « Règlement 2018-06 Associations » (applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2020), qu'il a été demandé aux fondations de fournir dans l'Annexe différentes informations sur la dotation statutaire non consommable, et en particulier de préciser une « *information sur la politique suivie en matière de gestion des dotations : • maintien de valeur ; • politique d'abondement éventuelle* », de sorte que jusqu'à la clôture des comptes au 31 décembre 2019, une telle information n'était pas requise.
87. Ils ajoutent qu'à la lecture de l'article V.3. du Règlement 99-01, il apparaît que le contenu de l'Annexe est éminemment subjectif, qu'aucune disposition dans la législation ou la réglementation comptable, ne précise ce qu'il convient d'entendre par « *information d'importance significative* » et qu'il n'est pas précisé dans quel objectif cette information est susceptible d'être significative ni pour qui cette information est susceptible d'être significative.
88. Ils en déduisent que compte tenu de l'imprécision des textes comptables, il est impossible de considérer que la mention, dans l'Annexe, de la nature et la composition de la dotation initiale, du caractère inconsommable de la dotation ou de la « consommation » de la dotation, soit « *exigée par le référentiel comptable applicable* », que l'absence de ces informations n'est pas constitutive d'une anomalie au regard du référentiel normatif applicable et que l'absence de rappel explicite de ces informations dans l'Annexe n'était pas « *significative* » au regard du référentiel normatif applicable.
89. Sur ce, il résulte, sans ambiguïté, de la lecture des dispositions contenues dans les chapitres IV, V et l'annexe 3 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 1999-01 du 16 février 1999 modifié que la dotation initiale accordée à la fondation était intangible et inconsommable. En effet, au chapitre IV figure la mention que « *Le compte 102 « fonds associatif sans droit de reprise » est constitué de fonds qui ne peuvent pas être repris par*

les membres de l'association () ou, s'agissant d'une fondation, de la dotation statutaire constitutive de celle-ci, et par des subventions d'investissement affectées à des biens renouvelables. ». Il est précisé au point 3 du chapitre V que « L'annexe doit comprendre toutes les informations d'importance significative concernant l'association ou la fondation sur les événements survenus au cours de l'exercice ou depuis la clôture de celui-ci jusqu'à la présentation des comptes ».*

90. L'annexe 3 du règlement précise, quant à elle, à son point 1.1.1 que « *La dotation initiale conditionne la création de la fondation : l'affectation irrévocable des biens, droits ou ressources, en application des dispositions de l'article 18 de la loi du 23 juillet 1987, est exprimée par le ou les donateurs, personnes physiques ou morales, de leur vivant lors de la création de la fondation ou par testament. Le ou les fondateurs précisent les caractéristiques des dotations en stipulant que les biens et droits donnés ou légués de manière pérenne doivent être inaliénables ou sont aliénables pour tout ou partie sous réserve de réemploi et autres charges, voire consommables pour partie le cas échéant. Les legs et donations consistant lors de la création de la fondation à mettre des biens à sa disposition de façon durable et définitive sont comptabilisés comme des fonds propres sans droit de reprise conformément aux dispositions du chapitre IV du règlement » et ajoute au point 1.1.4 que « Les actifs inaliénables doivent être clairement identifiés des autres actifs, dans la mesure où ils doivent être maintenus en l'état à l'actif du bilan, conformément à la volonté du donateur ou du testateur. Ils sont caractérisés au sein de la catégorie d'actifs adéquate avec la mention "Actifs inaliénables constitutifs de la dotation X" (dotation initiale ou complémentaire). » Elle précise à son point 4 les informations qui doivent figurer en annexe des comptes et notamment des « *informations relatives aux actifs aliénables et inaliénables constitutifs des dotations* » et des « *informations sur la politique suivie en matière de gestion des dotations (maintien de la valeur, identification des biens, politiques d'abondement éventuelles...)* ».*
91. Il en résulte que les fonds propres inaliénables de la fondation auraient dû être comptabilisés à hauteur de 5,2 millions d'euros en 2013 et 2014 et 5,5 millions d'euros de 2015 à 2017 alors qu'ils ont été comptabilisés à hauteur de 3,7 millions en 2013 et 2014 ; 3,3 millions en 2015 ; 0,6 million en 2016 et 0,7 million en 2017.
92. La commission des sanctions retient que cette comptabilisation de la dotation initiale, qui n'est pas même mentionnée en annexe, constitue une anomalie significative.

5. Sur la comptabilisation des subventions Fonds social européen

93. Au titre de l'exercice 2014, les subventions demandées par la fondation au Fonds social européen concernant les projets « Axe 2 » et « Axe 3 » ont été comptabilisées en produits d'exploitation au compte de résultat en subventions à recevoir à l'actif du bilan, pour un montant de 416 000 euros, représentant cinq fois le seuil de signification, alors que l'attribution de ces subventions n'avait pas été notifiée et qu'en conséquence aucun produit d'exploitation ne pouvait être considéré comme réalisé.
94. La note de synthèse générale sur l'exercice 2014 mentionne que « *les notifications au titre des subventions accordées par le FSE pour les années 2014, 2015 et 2016 sont en cours. Au titre de l'exercice 2014, le montant des subventions attendues s'élèvent à 1 029 000 euros* » et que « *Les axes 2 et 3 sont toujours en cours de validation et feront l'objet d'un comité central en novembre 2015. Les discussions étant engagées et les questions du FSE ayant toutes été levées, la fondation a comptabilisé ces subventions pour 2014, jugeant que les produits étaient fortement probables. Ce point est à suivre sur l'exercice 2015 avec attention* ».

95. La société KPMG a certifié sans réserve les comptes 2014 de la fondation mais a formulé une observation sur la non-contractualisation des projets « Axe 2 » et « Axe 3 » avec le Fonds social européen ainsi libellée : *« Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la dernière note relative aux autres créances de la partie 2-a Bilan actif de l'annexe concernant les subventions à recevoir du Fonds Social Européen (FSE) des années 2010 à 2014 pour un montant global de 3 075 041 euros et qui comprend, au titre de 2014, les subventions relatives à l'axe 2 "Anticiper les mutations" pour 178 K€ et à l'axe 3 RSE et inclusion sociale" pour 23 8 K€ non encore contractualisées à ce jour ».*
96. Elle a justifié, en ces termes, cette position, dans sa note de synthèse 2014 : *« INCERTITUDES PESANT SUR LES COMPTES. Nous sommes en attente des notifications de la DGEFP pour les montants du FSE accordés au titre des années 2014-2015-2016 soit 416 K€ [...] Nous mettrons une observation à ce titre dans notre rapport et mentionnerons ce point dans la lettre d'affirmation [...] ».*
97. Au titre de l'exercice 2015, les subventions sollicitées par la fondation au Fonds social européen, en 2014 et 2015, concernant les projets « Axe 3 », ont été comptabilisées en subventions à recevoir à l'actif du bilan, pour un montant de 595 000 euros, représentant quatre fois le seuil de signification, dont 357 000 euros enregistrés en produits d'exploitation au compte de résultat en 2015, alors que l'attribution de ces subventions n'avait pas été notifiée.
98. Comme pour l'exercice précédent, la société KPMG a certifié sans réserve les comptes 2015 de la fondation mais a formulé une observation sur la non-contractualisation de projets de l'« Axe 3 » du Fonds social européen qui est calquée sur celle de l'exercice précédent.
99. La société KPMG a justifié en ces termes cette position, dans sa note de synthèse 2015 : *« L'axe 3 est toujours en cours de validation, la fondation n'ayant pas encore reçu la question du FSE ayant toutes été levées, la fondation a comptabilisé la subvention pour 2015, jugeant que les produits étaient fortement probables. Ce point est à confirmer sur l'exercice 2016 [...] INCERTITUDES PESANT SUR LES COMPTES. Nous sommes en attente des notifications de la DGEFP pour les montants du FSE accordés au titre de l'Axe 3 projet « RSE/Lutte contre la pauvreté/inclusion sociale ». Nous mettrons une observation à ce titre dans notre rapport et mentionnerons ce point dans la lettre d'affirmation [...] ».*
100. En 2016, les subventions sollicitées par la fondation auprès du fond social européen, en 2014 et 2015, concernant les projets « Axe 3 », ont été comptabilisées en subventions à recevoir à l'actif du bilan, pour un montant de 595 000 euros, représentant six fois le seuil de signification, alors que l'attribution de ces subventions n'avait pas été notifiée et formulant seulement une observation sur la non-contractualisation de projets de l'« Axe 3 » du Fonds social européen identique à celle émise pour les comptes 2015.
101. La société KPMG a justifié, en ces termes, cette position dans sa note de synthèse 2016 : *« [...] INCERTITUDES PESANT SUR LES COMPTES. Depuis 2015, nous sommes en attente des notifications de la DGEFP pour les montants du FSE accordés au titre de l'Axe 3 projet « RSE/Lutte contre la pauvreté/inclusion sociale [...] ».*
102. En 2017, les subventions demandées par la fondation au Fonds social européen, le 29 septembre 2017, concernant les dossiers « Axe 1- Impact Emploi » et « Axe 3 - Pre-Care », ont été comptabilisées en subventions à recevoir à l'actif du bilan, pour un montant total de 357 000 euros, représentant deux fois le seuil de signification, alors que l'attribution de ces subventions n'avait pas été notifiée, et ce, d'autant que, le 12 juin 2018, le ministère du Travail écrivait à la fondation : *« Notre objectif reste de présenter les deux dossiers au*

comité de programmation du 29 juin 2018. Comme vous le savez, la présentation de ces dossiers ne vaut pas acceptation, le comité étant souverain dans sa décision d'octroi d'une subvention [...] ».

103. Une mention figure sur la note de synthèse générale établie pour l'exercice 2017 ainsi libellée : « *Les subventions à recevoir de l'Etat ou de la Commission Européenne concernent essentiellement les sommes restant à percevoir au titre des différents projets en lien avec le FSE et la FAMI. Sur 2017, toutes les créances antérieures à l'exercice ont fait l'objet de remboursements excepté la créance relative au FSE Axe 3 pour 595 K€ qui a donc été annulée au 31 décembre 2017* ».
104. La société KPMG a certifié sans réserve les comptes 2017 de la fondation le 28 juin 2018 en dépit de cette anomalie significative et sans formuler d'observation.
105. Selon la Cour des comptes, la fondation aurait surestimé des créances sur le Fonds social européen : « *la Fondation a choisi de comptabiliser les subventions attendues du FSE non pas sur la base d'une décision d'attribution et de la convention précisant les montants effectivement accordés mais sur le fondement du dossier déposé auprès de l'administration et des montants sollicités. Cette présentation comptable, qui peut apparaître comme peu conforme au principe de prudence, a été admise par le commissaire aux comptes de la Fondation qui a fait valoir que le délai dans lequel le FSE contractualisait (entre un et deux ans) était tel que, au regard de l'avancement de l'instruction des dossiers, il était adéquat d'inscrire à l'actif, sous la rubrique « autres créances », les montants des aides à attendre du FSE. Ces inscriptions anticipées nécessitent de constater des pertes lorsque les montants finalement versés sont moindres qu'attribués, du fait de réfections au vu de bilans d'exécution en raison de résultats non conformes aux objectifs ou lorsqu'en définitive les subventions demandées ne sont pas obtenues (...)* ». Ces surestimations sont à l'origine de pertes exceptionnelles de plus de 1,8 million d'euros en 2016 et plus de 721 000 euros en 2017.
106. La société KPMG, M. Paulet et Mme Gravereau soutiennent que la comptabilisation des subventions du Fonds social européen, avant réception de leur notification, constituait une « *pratique historique* » de la fondation afin de permettre un correct rattachement aux exercices, en évitant un décalage entre le moment où les dépenses étaient engagées et le moment où les fonds affectés à leur financement étaient perçus.
107. Ils soulignent que les comptes annuels arrêtés par le bureau de la fondation, lors de sa séance précédant chaque réunion du conseil d'administration, étaient présentés par le président et que ces comptes annuels comprenaient spécifiquement une mention concernant la comptabilisation de subventions, pour partie non contractualisées.
108. Ils en déduisent que, compte tenu des affirmations de la direction de la fondation concernant le caractère certain des produits des subventions, de l'information portée en Annexe, du montant peu significatif en comparaison du total des subventions et cotisations de chaque période, de la parfaite transparence vis-à-vis des autorités publiques, le commissaire aux comptes, en application de son jugement professionnel, a décidé de certifier les comptes sans réserve de 2013 à 2017, en présentant une observation au titres des exercices 2014, 2015 et 2016 afin d'attirer l'attention du lecteur des états financiers.
109. Or, il résulte du point 2 du chapitre I du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 1999-01 du 16 février 1999 modifié et de l'article et 513-3 du règlement ANC n° 2014-03 qu'une subvention ne peut pas être enregistrée en produits en l'absence d'obtention de la notification d'attribution. Cette règle n'est pas contestée par les mis en cause, Mme Gravereau précisant, au cours de la séance, que cette règle avait été respectée pour

toutes les subventions à l'exception des subventions provenant du FSE et M. Paulet l'expliquant par le fait que les fonds provenant du FSE sont difficiles à recevoir ou à être approuvés.

110. Ainsi, la comptabilisation en produits de subventions dont il n'avait pas été obtenue la notification d'attribution, en méconnaissance des règles comptables, constitue une anomalie significative d'autant que le montant de ces subventions dépassait largement le seuil de signification. L'observation formulée en annexe du rapport des commissaires aux comptes ne les dispensait pas d'émettre une réserve en application du point 9 de la norme d'exercice professionnelle 700 qui énonce que « *Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour désaccord : lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ; que les incidences sur les comptes des anomalies significatives 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* ».

6. Sur la valorisation des titres de la société Facealemploi.tv

111. La société Facealemploi.tv a été créée le 29 décembre 2014 afin d'externaliser un projet de la fondation visant à mettre en relation des demandeurs d'emploi et des acteurs de l'emploi par le biais de mise à disposition de curriculum vitae vidéos.
112. La valeur nette comptable des titres Facealemploi.tv dans les comptes de la fondation, appréciée à 456 000 euros en 2014, n'a pas varié depuis. Aucune provision pour dépréciation n'a été enregistrée.
113. Or, dès 2015, les produits d'exploitation se sont situés en deçà des prévisions. De 2015 à 2017, le chiffre d'affaires réalisé moyen était de 13 000 euros pour un chiffre d'affaires moyen prévisionnel de 536 000 euros.
114. Aucune valeur d'utilité des titres Facealemploi.tv en 2015, 2016 et 2017 n'a été documentée dans les dossiers d'audit, alors que, selon les articles 214-25 et 221-3 du règlement de l'Autorité des normes comptables 2014-03, la valeur nette comptable des titres de participation est à comparer à leur valeur actuelle qui est la plus élevée de la valeur de marché ou de la valeur d'utilité, indépendamment de l'existence ou non d'un indice de perte de valeur.
115. La note de synthèse de l'exercice 2016 indique, s'agissant des titres Facealemploi.tv : « *En 2016, la SAS FACEALEMPLOI.TV ne porte aucune activité. Point à suivre : la dépréciation des titres de participation de FACEALEMPLOI.TV si la société continue d'être une coquille sans activité* » et celle de l'exercice 2017 que : « *En 2017, la SAS FACEALEMPLOI ne porte aucune activité. Suite à la consultation d'un avocat fiscaliste, FACE envisage une fusion absorption de la SAS en 2018* ».
116. Dans son rapport, la Cour des comptes a relevé un risque de surévaluation des titres Facealemploi.tv : « *Dans la mesure où, lors de la création de la SAS Facealemploi.tv, il avait été annoncé un chiffre d'affaires d'1 M€, hors de proportion avec celui constaté en 2016 [0,02 M€], il est à craindre que cette participation ne puisse être valorisée autant que lors de l'apport initial. Il ne saurait donc être exclu que, lors de cette réintégration, la FACE soit conduite à enregistrer une perte exceptionnelle à due concurrence de la diminution de la valorisation de sa filiale* ».
117. En réponse au questionnaire qui lui a été adressé par le rapporteur général, Mme Gravereau a indiqué : « *Contrairement au schéma d'origine, l'activité (développer un outil social*

innovant favorisant la mise en relation entre les demandeurs d'emploi, les entreprises et les acteurs du marché de l'emploi, de concevoir et diffuser des curriculums vitae vidéo, de commercialiser toute activité d'ingénierie et de formation sur la gestion des ressources humaines) n'a pas été externalisée dans la société Face à l'Emploi mais est restée au sein de la Fondation.

Nous nous sommes cependant assurés que la plateforme était bien utilisée dans les différents projets déployés par la FACE pour les exercices 2015, 2016 et 2017. A titre d'exemple, elle a été utilisée pour les projets Manpower, Agefiph, Learneet, et FSE. Les conventions signées de ces projets ont été obtenues (cf. XA des dossiers de travail 2015, 2016 et 2017).

Dans ce contexte, le management nous a indiqué que la plateforme avait bien « une réelle valeur d'utilité » et qu'aucun élément ne remettait en cause la valorisation retenue en 2014. Ce point a été confirmé dans la lettre d'affirmation signée par le Délégué Général de la Fondation en 2015, 2016 et 2017.

Nous rappelons également que la plate-forme avait fait l'objet d'un rapport concluant à sa non-surévaluation, par le cabinet Ledouble, désigné en qualité de commissaire aux apports. Lors des exercices ultérieurs, nous n'avons identifié aucun élément susceptible de remettre en cause cette conclusion et en conséquence l'absence de dépréciation des titres de participation détenus par FACE.

Nous avons également vérifié que la situation nette de la filiale était très proche de la valeur des titres de participation détenus par FACE.

Pour information complémentaire, nous avons obtenu lors de l'audit des comptes 2018 auprès de la FACE un mémo et un compte de résultat de l'activité « Face à l'emploi » pour les exercices 2015 à 2018. Il n'existe aucun élément qui remette en cause la valeur des titres ».

118. Mme Graverau et la société KPMG font valoir que dans le cadre de leurs travaux, ils s'étaient assurés de l'utilisation effective de la plateforme pour les exercices 2015, 2016 et 2017, ils avaient obtenu les conventions signées pour ces projets et les avaient documentées à leur dossier et lors de l'audit des comptes 2018, un mémo de la fondation avait été obtenu, ainsi qu'un compte de résultat de l'activité « Face à l'emploi » pour les exercices 2015 à 2018. Ils ajoutent qu'aucun élément ne remettait en cause la valeur des titres et en déduisent que d'après les informations communiquées par la fondation, il n'existait pas suffisamment d'éléments pour déprécier les titres avant 2020.
119. Sur ce, au cours de la séance de la commission des sanctions, Mme Graverau a précisé que la plateforme, qui servait essentiellement à réaliser des curriculum vitae vidéo, avait été intégrée dans certains projets de la fondation mais qu'elle n'avait jamais été externalisée dans la société Facealemploi.tv sans qu'elle en connaisse la raison et, ainsi, la quote-part de chiffre d'affaires ainsi que les charges liées à cette plateforme étaient restées dans la fondation. Il en est résulté que la société n'avait pas reçu le produit de l'activité comme elle n'en avait pas assumé les charges, les personnes travaillant sur la plateforme étant des employés de la fondation.
120. Il en résulte que l'activité qui devait être exercée par la société Facealemploi.fr a, en réalité, été maintenue au sein de la fondation de sorte que, comme l'indiquaient la société KPMG et Mme Graverau dans les notes de synthèse des exercices 2016 et 2017, elle n'était qu'une « coquille sans activité » et, par application des dispositions du règlement de

l'Autorité des normes comptables ci-dessus rappelées, ses titres auraient dû faire l'objet d'une dépréciation.

121. Cette absence de dépréciation constitue une anomalie significative au sens de la norme d'exercice professionnel 320.
122. De l'ensemble de ces constatations, la commission des sanctions relève que sur quatre postes, des anomalies significatives auraient dû être relevées par la société KPMG, M. Paulet et Mme Gravereau et qu'ils auraient dû en demander la correction à la fondation. Faute pour eux d'avoir suivi cette démarche, ceux-ci n'ont pas respecté les termes de la norme d'exercice professionnel 700 lue en regard des normes 320 et 330 qui leur imposaient soit de certifier les comptes en émettant une ou plusieurs réserves, soit de refuser de certifier les comptes dès lors qu'ils ne disposaient pas d'éléments leur permettant de corriger les anomalies significatives ci-dessus examinées.
123. Les griefs notifiés sont donc constitués à l'égard de la société KPMG, mandatée comme commissaire aux comptes de la fondation, M. Paulet et Mme Gravereau, commissaires aux comptes signataires pour le compte de la société KPMG.

Sur les sanctions

124. 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.
125. Pour les manquements commis à compter du 17 juin 2016, l'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016, devenu, depuis l'ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-71 du même code, reprend les mêmes sanctions, en y ajoutant, outre la publication d'une déclaration visée au II, 1°, la possibilité de prononcer, d'une part, une interdiction, pour une durée limitée à trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaire aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public, d'autre part, une sanction pécuniaire, le cas échéant assortie du sursis, d'un montant ne pouvant excéder, pour une personne physique, la somme de 250 000 euros, ce montant pouvant, dans le cas où la sanction pécuniaire est prononcée pour une violation des dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, être porté au double du montant de l'avantage tiré de l'infraction ou, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer celui-ci, à la somme d'un million d'euros. Pour une personne morale, le montant de la sanction pécuniaire ne peut excéder la plus élevée des sommes suivantes : -un million d'euros ; - lorsque la faute intervient dans le cadre d'une mission de certification, la moyenne annuelle des honoraires facturés au titre de l'exercice durant lequel la faute a été commise et des deux exercices précédant celui-ci, par le commissaire aux comptes, à la personne ou à l'entité dont il est chargé de certifier les comptes ou, à défaut, le montant des honoraires facturés par le commissaire aux comptes à cette personne ou entité au titre de l'exercice au cours duquel la faute a été commise.

126. 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 ».

127. 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.

128. Les faits reprochés à la société KPMG, M. Paulet et Mme Gravereau sont d'une gravité certaine en ce que ceux-ci concernent plusieurs exercices, concernent des postes comptables particulièrement sensibles tels que la comptabilisation de la dotation initiale et portent sur l'audit d'une fondation reconnue d'utilité publique, au service d'un intérêt général et destinataire de fonds publics, dont la situation financière était fortement obérée. En outre, les manquements ont été commis par une des plus importantes sociétés de commissariat aux comptes françaises et par des commissaires aux comptes ayant l'expérience de l'audit de ce type de fondations et ayant suivi régulièrement des formations dans ce domaine.

129. Mme Gravereau a produit ses déclarations de revenus dont il ressort qu'elle perçoit un revenu annuel de l'ordre de [...] euros.

130. M. Paulet n'a pas souhaité communiquer ses revenus lors de la séance de la commission des sanctions. Compte tenu de la date des manquements qui lui sont reprochés, aucune sanction pécuniaire ne peut être prononcée à son encontre.

131. La société KPMG S.A. a réalisé un résultat de [...] euros pour l'exercice 2023. Les honoraires qu'elle a perçu au titre de l'audit de la fondation s'élevaient à environ [...] euros par an.

132. Ces éléments justifient que soient prononcées les sanctions suivantes :

- à l'encontre de Mme Gravereau : un blâme et une sanction pécuniaire de 20 000 euros ;

- à l'encontre de M. Paulet : un blâme ;

- à l'encontre de la société KPMG : un blâme et une sanction pécuniaire de 400 000 euros.

133. En application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée, à Madame la présidente de la H2A, à la société KPMG S.A., à M. Paulet et à Mme Gravereau. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale de la H2A, à la CNCC, aux 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, la société KPMG exerçant également une activité d'expertise-comptable.

PAR CES MOTIFS, la commission des sanctions :

DIT que la société KPMG S.A. et M. Paulet ont commis une faute disciplinaire au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, et de l'article L. 824-1, I, du même code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, en ayant manqué, dans le cadre de leur mission de certification des comptes 2013 et 2014 de la fondation Agir contre l'exclusion, à leurs obligations professionnelles en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors que ces comptes comprenaient les anomalies significatives non corrigées suivantes :

- dans l'annexe des comptes 2013 et 2014, aucune information n'était donnée sur la nature et la composition de la dotation initiale, notamment sur son caractère non consommable, en violation des dispositions de l'annexe III, point 4 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 1999-01 du 16 février 1999 modifié ;
- dans l'annexe des comptes 2013 et 2014, ne figurait pas l'information d'importance significative selon laquelle la dotation initiale avait été consommée, à hauteur de 29 %, une telle consommation remettant en cause le statut de fondation reconnue d'utilité publique et exposant ainsi la fondation Agir contre l'exclusion à une possible dissolution. Un tel défaut d'information concerne, pourtant, un fait pertinent, susceptible d'influencer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre, ce qui constitue une violation des dispositions des articles 112-4, 121-1, 810-1 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2014-03 relatif au plan comptable général et du chapitre V, point 3 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 1999-01 du 16 février 1999 modifié ;
- des subventions demandées au Fonds social européen ont été comptabilisées en produits d'exploitation au compte de résultat et en subventions à recevoir à l'actif du bilan pour un montant supérieur au seuil de signification alors que l'attribution de ces subventions n'avait pas été notifiée, en violation des dispositions du chapitre 1, point 2 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 1999-01 du 16 février 1999 modifié et des articles 513-3 et 121-4 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2014-03 relatif au plan comptable général ;

ce qui constitue un manquement aux dispositions des articles L. 823-9, L. 823-10, L. 821-13, A. 823-26 et, A. 823-8 du code de commerce dans leurs versions applicables à l'époque des faits,

DIT que la société KPMG S.A. et Mme Gravereau ont commis une faute disciplinaire au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, et de l'article L. 824-1, I, du même code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, en ayant manqué, dans le cadre de leur mission de certification des comptes 2015 à 2017 de la fondation Agir contre l'exclusion, à leurs obligations professionnelles en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors que ces comptes comprenaient les anomalies significatives non corrigées suivantes :

- au passif du bilan, au titre des exercices 2015 à 2017, figuraient les postes comptables significatifs dénommés « capital » et « capitaux propres » pour des montants supérieurs aux seuils de signification, en violation des dispositions des chapitres IV et V et de l'Annexe III, point 1.1 et 5 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 1999-01 du 16 février 1999 modifié ;
- dans l'annexe des comptes 2015 à 2017, aucune information n'était donnée sur la nature et la composition de la dotation initiale, et sur notamment son caractère non consommable, en violation des dispositions de l'annexe III, point 4 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 1999-01 du 16 février 1999 modifié ;
- dans l'annexe des comptes 2015 à 2017, ne figurait pas l'information d'importance significative selon laquelle la dotation initiale avait été consommée, entre 41 % et 88 %, une telle consommation remettant en cause le statut de fondation reconnue d'utilité publique et exposant ainsi la fondation Agir contre l'exclusion à une possible dissolution. Un tel défaut d'information concerne, pourtant, un fait pertinent, susceptible d'influencer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre, ce qui constitue une violation des dispositions des articles 112-4, 121-1, 810-1 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2014-03 relatif au plan comptable général, et du chapitre V, point 3 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 1999-01 du 16 février 1999 modifié ;
- des subventions demandées au Fonds social européen ont été comptabilisées en produits d'exploitation au compte de résultat et en subventions à recevoir à l'actif du bilan, pour des montants supérieurs au seuil de signification, alors que l'attribution de ces subventions n'avait pas été notifiée, en violation des dispositions du chapitre I, point 2 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 1999-01 du 16 février 1999 modifié et des articles 513-3 et 121-4 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2014-03 relatif au plan comptable général ;
- aucune dépréciation des titres Facealemploi.fr, qui était sans activité depuis 2014, n'avait été comptabilisée à compter de l'exercice 2015, la valeur de ces titres dépassant le seuil de signification, en violation des dispositions de l'article 214-25 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2014-03 relatif au plan comptable général ;

ce qui constitue un manquement aux dispositions des articles L. 823-9, L. 823-10, L. 821-13 I, A. 823-26 et A. 823-8 du code de commerce dans leurs versions applicables à l'époque des faits,

PRONONCE un blâme à l'encontre de M. Paulet.

PRONONCE un blâme à l'encontre de Mme Gravereau et une sanction pécuniaire de 20 000 euros.

PRONONCE un blâme à l'encontre de la société KPMG S.A. et une sanction pécuniaire de 400 000 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, à la société KPMG S.A. ainsi qu'à M. Paulet et Mme Gravereau. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la CNCC, aux 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 Madame la présidente de la Haute autorité de l'audit.

Fait à Paris-La-Défense, le 4 avril 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.