RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

AFA
Agence Française Anticorruption

LES CONTRÔLES COMPTABLES ANTICORRUPTION EN ENTREPRISE

Guide pratique

- Avril 2022 -

INTRODUCTION

Les recommandations de l'Agence française anticorruption (AFA) du 12 janvier 2021[1] précisent les modalités de mise en œuvre du dispositif de prévention et détection de la corruption[2], défini à l'article 17 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique (dite « loi Sapin 2 »). Ce dispositif repose sur trois piliers indissociables : l'engagement de l'instance dirigeante en faveur d'une activité exempte de faits de corruption, la connaissance des risques de corruption auxquels l'entreprise est exposée au travers de l'élaboration d'une cartographie de ces risques, et la gestion des risques identifiés par un ensemble de mesures et procédures permettant de les prévenir, de les détecter et d'y remédier.

Ce dispositif doit être adapté aux risques propres à chaque entreprise et s'envisage comme un système complet dont chacune des mesures est essentielle au bon fonctionnement de l'ensemble. Correctement appliqué, il permet de donner une assurance raisonnable que l'entreprise a pris toutes les mesures nécessaires, y compris les procédures de contrôles comptables anticorruption, objet de ce guide, pour se protéger des actes de corruption, que ces derniers laissent ou non une trace dans les documents comptables de l'entreprise. Certains actes de corruption ne laissent en effet aucune trace dans les comptes de l'entreprise (par exemple : l'obtention d'un avantage moral), d'autres peuvent y être visibles (notamment ceux fondés sur un flux financier) ou faire l'objet d'enregistrement dans les systèmes de l'entreprise (comme par exemple, une sortie de stocks).

Les contrôles comptables anticorruption garantissent le respect des mêmes principes et reposent sur les mêmes méthodes que les contrôles comptables généraux. Ils s'en distinguent en ce qu'ils sont établis, par approfondissement ou en complément de ceux-ci afin de cibler les situations à risque mises en évidence dans la cartographie des risques de corruption.

Ce guide est destiné aux grandes entreprises[3] de tous secteurs d'activité soumises aux obligations du II de l'article 17 de la loi Sapin 2 qui prévoit dans son 5° l'obligation pour leurs instances dirigeantes de mettre en place, au titre du dispositif anticorruption, « *des procédures de contrôles comptables, internes ou externes, destinées à s'assurer que les livres, registres et comptes ne sont pas utilisés pour masquer des faits de corruption ou de trafic d'influence* », désignées par la suite sous le terme « contrôles comptables anticorruption ». Les entreprises assujetties à cet article s'exposent en cas de manquements constatés lors d'un contrôle de l'AFA aux sanctions prévues à l'article 17, V de la loi

[1] AFA, Recommandations du 12 janvier 2021, JORF.

[2] Dans la suite de ce guide, nous emploierons le terme « corruption » pour couvrir les notions de corruption comme de trafic d'influence.

[3] Soit les sociétés employant au moins cinq cents salariés, ou appartenant à un groupe de sociétés dont la société mère a son siège social en France et dont l'effectif comprend au moins cinq cents salariés, et dont le chiffre d'affaires ou le chiffre d'affaires consolidé est supérieur à 100 millions d'euros.

Sapin II, prononcées le cas échéant par la Commission des sanctions de l'AFA[4]. Il sera également utile aux entreprises de plus petite taille, qui ont pris conscience de l'importance du traitement du risque de corruption et de l'intérêt de mettre en place un dispositif de prévention et de détection de ce risque, quel que soit leur secteur d'activité[5].

Ce guide, qui s'appuie sur l'expérience acquise dans le cadre des contrôles que l'AFA a menés ou des conseils qu'elle a prodigués ne revêt aucun caractère contraignant et ne crée pas d'obligation juridique pour ceux auxquels il s'adresse. Ses préconisations peuvent être adaptées au secteur d'activité de chaque entreprise et à son organisation, dans le respect des exigences légales. Il a été élaboré avec le concours d'un groupe de travail réunissant, sous la coordination de l'AFA, le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), l'Ordre des experts comptables, l'Association des directeurs financiers et de contrôle de gestion (DFCG), l'Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI). Il prend la forme d'un recueil pédagogique de bonnes pratiques et d'illustrations qui n'a pas vocation à être exhaustif. Il rappelle qu'une comptabilité rigoureuse et organisée, établie suivant les normes en vigueur, contribue fortement à la prévention et à la détection des faits de corruption. Pour autant, et sur les zones à risques détectées par la cartographie des risques de corruption, l'entreprise peut mettre en place des contrôles comptables dédiés, recensés et formalisés qui lui permettront de renforcer la sécurité de ses activités.

[4] Pour illustration, la Commission des sanctions de l'AFA a sanctionné une entreprise pour lacune dans la mise en place de contrôles comptables efficaces en trois niveaux. La Commission des sanctions a alors enjoint l'entreprise de transmettre à la Commission, dans un délai de 13 mois, toute preuve d'achèvement de la mise en conformité de ses procédures comptables : https://www.agence-française-anticorruption.gouv.fr/files/files/DECISION%2019-02%20COMMISSION%20DES%20SANCTIONS%20%20ANONYME.PDF

[5] L'AFA a dédié un guide aux mesures anticorruption dans les PME et petites ETI, qui comporte une fiche synthétique sur les contrôles comptables anticorruption.

SOMMAIRE

INTRODUCTION 3

1. UNE COMPTABILITÉ RIGOUREUSE ET ORGANISÉE PERMET DE LIMITER LES RISQUES DE CORRUPTION 7

1.1 Rappel des principes généraux de la comptabilité 7

Les bases juridiques pour l'établissement d'une comptabilité 7

Les cinq principes d'établissement des comptes annuels 9

Des règles d'organisation de l'information comptable et financière 10

1.2 Une organisation comptable rigoureuse 12

L'organisation et la qualité des équipes comptables 12

Les procédures comptables 13

La qualité du système d'information comptable (« SIC ») 14

1.3 Le déploiement de contrôles comptables efficients 15

2. DÉFINITION ET CONTENU DES CONTRÔLES COMPTABLES ANTICORRUPTION 18

2.1 Les contrôles comptables anticorruption sont déterminés sur la base de la cartographie des risques de corruption 18

2.2 Illustrations et exemples de zones de risques de corruption 22

Exemples de situations méritant une vigilance comptable accrue 22

Exemples d'opérations qui peuvent requérir une vigilance comptable renforcée 23

Exemples de comptes comptables sensibles au risque de corruption 24

3. LA MISE EN ŒUVRE DES CONTRÔLES COMPTABLES ANTICORRUPTION 27

3.1 Méthodes de contrôles comptables anticorruption 27

La révision comptable 27

La revue analytique 28

Le contrôle par sondage 29

L'analyse des comptes par confrontation à la réalité physique 29

3.2 Articulation des contrôles comptables anticorruption avec d'autres contrôles 30

Articulation des contrôles comptables anticorruption avec les contrôles comptables existants 30

Contrôles comptables anticorruption et contrôle interne 31

Articulation des contrôles comptables anticorruption avec d'autres contrôles financiers 33

3.3 Une procédure dédiée et formalisée 34

3.4 Rôles et responsabilités des différents acteurs 35

3.5 Traitement des anomalies 40

ANNEXE 1
COMPARAISON DES RÉFÉRENTIELS FRANÇAIS ET ANGLO-SAXONS EN MATIÈRE DE CONTRÔLES COMPTABLES ANTICORRUPTION 41

ANNEXE 2
AUTRES EXEMPLES DE COMPTES COMPTABLES SENSIBLES 42

1. Compte de résultat 42

2. Bilan 43

REMERCIEMENTS 44

1. UNE COMPTABILITÉ RIGOUREUSE ET ORGANISÉE PERMET DE LIMITER LES RISQUES DE CORRUPTION

La comptabilité d'une entreprise française est rigoureusement tenue quand l'entreprise met en place des principes d'élaboration, de traitement et de contrôle de son information comptable et financière permettant de produire une information conforme aux règles et principes comptables en vigueur en France.

Compte-tenu de leur importance dans le dispositif anticorruption, il est apparu nécessaire de rappeler ces principes et règles d'organisation comptables, dont sont familières les grandes entreprises, mais qui peuvent être pour certaines entreprises, responsables de la fonction conformité et toute autre personne en charge de déployer des mesures anticorruption, des concepts imparfaitement maîtrisés.

1.1 RAPPEL DES PRINCIPES GÉNÉRAUX DE LA COMPTABILITÉ

Le présent guide traite des obligations des sociétés françaises sans préjuger des autres normes applicables aux différentes activités des sociétés, notamment à l'étranger.

Les bases juridiques pour l'établissement d'une comptabilité

Tenir une comptabilité est une obligation légale

L'obligation de tenir une comptabilité est ainsi prévue à l'article L.123-12 du Code de commerce : *« toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise. Ces mouvements sont enregistrés chronologiquement »*. Ce même article précise que l'entreprise « *doit contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise* » et « *doit établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire* »[6].

[6] L'étendue des obligations comptables d'une entreprise dépend de son régime d'imposition, notamment pour les plus petites entreprises, mais la loi a prévu ce socle d'obligations communes, valables quelle que soit la taille de l'entreprise.

L'entreprise peut établir sa comptabilité avec ses ressources internes ou faire intervenir un expert-comptable extérieur (membre d'une profession libérale réglementée). Dans certains cas, l'établissement des comptes par un expert-comptable est obligatoire (par exemple, pour les entreprises adhérentes à un centre de gestion agréé).

Les normes en vigueur pour la tenue d'une comptabilité

Les normes à respecter pour tenir une comptabilité sont fixées par l'Autorité des normes comptables (ANC). Le règlement de l'ANC relatif au plan comptable général fixe notamment le classement des éléments du bilan et du compte de résultat ainsi que les mentions à inclure dans l'annexe.

Les comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable[7] :

- **Le bilan** décrit séparément les éléments actifs et passifs de l'entité et fait apparaître de façon distincte les capitaux propres et, le cas échéant, les autres fonds propres ;
- **Le compte de résultat** récapitule les charges et les produits de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date de paiement ou d'encaissement ;
- **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.

En plus de ces trois documents fondamentaux et des inventaires mentionnés en 1.1.1 du règlement n° 2014-03 de l'ANC relatif au plan comptable général, la tenue d'un livre journal, enregistrant chronologiquement toutes les opérations, et d'un grand livre, reprenant les écritures du livre journal ventilées selon le plan comptable, est obligatoire.

Les petites et moyennes entreprises peuvent, dans des conditions fixées par un règlement de l'ANC, adopter une présentation simplifiée de leurs comptes annuels.

Les entreprises françaises cotées doivent, en complément, présenter leurs états financiers consolidés en respectant les normes IFRS (International financial reporting standards). Cette obligation concerne les groupes cotés et les grands groupes internationaux. Il existe des normes IFRS adaptées aux PME qui souhaitent les mettre en œuvre.

L'obligation de faire certifier ses comptes

La certification des comptes d'une société par un commissaire aux comptes peut être obligatoire et dépend des seuils du total du bilan, du chiffre d'affaires hors taxe et du nombre de salariés au cours de l'exercice écoulé[8].

[7] Art. 111-1 du règlement n° 2014-03 relatif au plan comptable général : « Les dispositions du présent règlement s'appliquent à toute personne physique ou morale soumise à l'obligation légale d'établir des comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultat et une annexe, sous réserve des dispositions qui leur sont spécifiques. (…) ».

[8] Pour les sociétés (SARL, EURL, SA, SAS, SCA, SNC), il convient de prendre en considération le dépassement de deux des trois seuils suivants :
- chiffre d'affaires supérieur à 8 000 000 € ;
- bilan total supérieur à 4 000 000 € ;
- plus de 50 salariés au cours de l'exercice écoulé.

La désignation d'un commissaire aux comptes est également obligatoire pour les sociétés par action simplifiée (SAS) qui contrôlent ou sont contrôlées par une autre entité.

Le commissaire aux comptes procède à la vérification des documents comptables et à un contrôle de conformité en suivant les règles en vigueur. Il s'assure notamment de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle du résultat de l'entreprise (voir 3.3. ci-dessous). Pour des raisons déontologiques, l'expert-comptable d'une société ne peut pas assurer la mission de commissariat aux comptes dans la même société.

Les cinq principes d'établissement des comptes annuels

L'établissement des comptes annuels doit respecter cinq grands principes, qui contribuent fortement à la prévention et à la détection de la corruption :

Principes comptables	Définitions (extraits du Plan comptable général)	Exemple de contribution à la prévention et détection de la corruption	Illustrations concrètes
Image fidèle	La comptabilité présente des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture.	Les actifs doivent refléter la réalité physique de l'inventaire.	Les procédures comptables d'inventaires peuvent permettre de repérer des sorties de stocks non facturées utilisées pour corrompre un client afin qu'il attribue un marché.
Comparabilité et continuité d'exploitation	La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.	La comparaison permet de détecter des incohérences et de les analyser. Elle peut permettre de repérer des irrégularités qui peuvent être la manifestation d'actes de corruption. La numérotation des comptes doit notamment être stabilisée et ses éventuels changements dûment documentés.	L'analyse comparative des postes comptables peut permettre de repérer l'augmentation d'un poste d'achat de matières premières sans cohérence avec les ventes, pouvant ainsi masquer une surfacturation d'un fournisseur accordée en échange d'un avantage indu. L'encadrement des changements de numérotation de comptes peut permettre de repérer la suppression d'un compte dédié aux commissions intermédiaires effectuée afin de répartir les dites commissions dans d'autres comptes pour en diluer le montant et en obscurcir la lisibilité.

Principes comptables	Définitions (extraits du Plan comptable général)	Exemple de contribution à la prévention et détection de la corruption	Illustrations concrètes
Régularité et sincérité	La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés.	Les procédures comptables doivent donc permettre de s'assurer qu'une facture qui doit être réglée correspond à une prestation effectivement réalisée.	Le contrôle de la réalité des prestations réalisées peut permettre de repérer une facture adressée par un prestataire, mentionnant une prestation factice facturée indûment mais qui permettrait de décaisser une somme destinée à corrompre.
Prudence	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.	Les créances clients peuvent faire dans ce cadre l'objet de provisions pour créances irrécouvrables. En cas de liquidation judiciaire du client, elles sont passées en pertes sur créances irrécouvrables. Ce type de compte fait l'objet de revue et de surveillance particulière.	La surveillance et la revue des comptes provision pour créances douteuses et créances irrécouvrables peuvent permettre de repérer l'annulation injustifiée d'une créance d'un client livré en contrepartie d'un avantage indu.
Permanence des méthodes	La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives reposent sur la permanence des méthodes comptables et de la structure du bilan et du compte de résultat.	Les durées d'amortissement des actifs doivent être déterminées et ne peuvent faire l'objet de changements non justifiés.	L'encadrement des modifications des durées d'amortissement peut permettre de repérer la modification indue d'un amortissement d'un actif pour la raccourcir en vue de baisser sa valeur faciale pour le céder à un bas prix injustifié à un tiers.

Des règles d'organisation de l'information comptable et financière

Le respect des cinq principes d'établissement des comptes annuels conduit à mettre en œuvre les règles comptables suivantes :

La règle de non-compensation

En dehors de quelques exceptions, aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actifs et de passifs au bilan ou entre les postes de charges ou de produits au

compte de résultat. Cette règle permet, par exemple, de disposer d'un enregistrement des avoirs émis pour les factures clients et de détecter d'éventuels avoirs émis en contrepartie d'un avantage indu accordé à un salarié (commercial, comptable, etc.).

L'enregistrement des actifs au coût historique

Les biens acquis à titre onéreux doivent être enregistrés à leur coût d'acquisition, et les produits fabriqués doivent être enregistrés à leur coût de production ou de construction. Les biens peuvent sortir du bilan, par exemple, par mise au rebut. Cette mise au rebut ne peut être réalisée qu'après une analyse justifiant du bien-fondé de la décision. Il n'est donc pas autorisé de mettre au rebut sans validation formelle de leur valeur, des biens qui pourraient servir à corrompre (par exemple : marchandises légèrement abîmées, véhicules anciens, déchets de matières premières, etc.).

La comptabilité d'engagement

Les états financiers sont préparés sur la base de la comptabilité d'engagement qui enregistre tous les engagements donnés et reçus par l'entreprise à la différence d'une comptabilisation « en trésorerie » qui enregistre la comptabilité en se basant sur les flux de trésorerie, c'est-à-dire lorsqu'interviennent les encaissements et les décaissements. Selon ce principe, la créance d'un client qui, par exemple, a commandé des marchandises est enregistrée dès que la vente est réalisée, ce qui permet de suivre l'ancienneté de cette créance et de détecter d'éventuels retards de paiement du client. Il n'est donc pas possible de différer l'encaissement d'un client qui a été livré en contrepartie d'un avantage indu sans que cela ne se traduise par un retard dans les comptes comptables qui pourra être détecté.

La règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture

Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture avant répartition de l'exercice précédent. Cette règle permet d'éviter que des opérations soient effectuées entre deux exercices et donc sans contrôle.

Conservation de l'information

Le plan comptable général indique que la documentation comptable doit être « *conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels elle se rapporte* ». Il est donc possible d'effectuer des recherches sur les exercices précédents en cas de doute sur certaines opérations qui présenteraient un risque de corruption.

Interdiction d'une comptabilité parallèle

La tenue d'une comptabilité permet de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat d'une entreprise. Il est donc interdit de tenir une comptabilité parallèle qui permettrait, par exemple, de tenir un registre séparé de versements effectués pour corrompre.

1.2 UNE ORGANISATION COMPTABLE RIGOUREUSE

L'organisation et la qualité des équipes comptables

La séparation des tâches entre les différents processus de l'entreprise est un des principes fondamentaux qui permet d'assurer un contrôle indépendant et de réduire les risques. En application de ce principe, les étapes clés d'une opération (autorisation de réaliser l'opération, enregistrement de l'opération, conservation des actifs et contrôle) ne doivent pas être confiées à une même personne. Pour illustration, sur les processus achat ou vente, les opérations suivantes devraient être confiées à des personnes différentes :

- renseignement et modification des données permanentes concernant des clients ou des fournisseurs ;
- commande ;
- réception-livraison ;
- comptabilisation ;
- encaissement-règlement ;
- écritures d'inventaire (émission d'avoirs, passage en pertes sur créances irrécouvrables, écritures manuelles d'ajustements de créances-dettes).

L'organisation des équipes comptables respecte donc ce principe, par exemple en confiant la facturation client à une personne différente de celle chargée de l'encaissement des paiements.

Le caractère collectif et partagé des processus décisionnels au sein de l'entreprise constitue également un facteur clé. La centralisation de décisions sur un nombre limité de managers ou une forte autonomie de décision des commerciaux ou des acheteurs sont ainsi des points de vigilance. Le système de délégation des signatures permettant d'engager la société doit être clair, écrit et mis à jour suivant les évolutions de l'organigramme. Il doit être conservé de manière centralisée afin de le rendre accessible et de permettre, si nécessaire, un contrôle en interne par les équipes comptables.

L'entreprise veille donc à ce que l'organisation des équipes comptables permette de respecter ces deux principes, notamment en définissant des objectifs et des périmètres de responsabilités clairs, en formalisant un organigramme adéquat ainsi que des « circuits d'approbation » au sein du système d'information et en s'assurant que ces équipes ont accès aux informations nécessaires à l'accomplissement de leurs missions.

Il est également nécessaire que l'instance dirigeante s'assure que la fonction financière et comptable dispose des effectifs et budgets suffisants pour assurer ses fonctions.

Enfin, l'instance dirigeante veille à ce que les personnes en charge de la comptabilité aient ou puissent acquérir rapidement les compétences nécessaires pour assurer leurs fonctions. Au-delà de la formation et de l'expertise générale en comptabilité et finances, les personnes en charge du traitement comptable et financier peuvent :

- ressortir comme personnes exposées au risque de corruption à l'issue de la réalisation de la cartographie des risques (comme, par exemple, les personnes en charge du décaissement) ;
- être sollicitées dans le cadre de l'exercice de cartographie pour lister les contrôles comptables existants sur les différents processus financiers comme opérationnels ;
- être amenées à réaliser des contrôles comptables anticorruption de premier et de deuxième niveau, sans que ceux-ci ne portent sur les travaux qu'ils ont eux-mêmes réalisés.

Il est donc essentiel d'organiser une formation spécifique et approfondie des personnes concernées à la prévention et détection de la corruption[9] comme les personnels qui participent à la mise en œuvre du dispositif anticorruption.

Les procédures comptables

Le plan comptable général prévoit l'établissement *« d'une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système de traitement »*. Il indique également la nécessité de mettre en œuvre une « *procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements [...]* ». Les procédures comptables doivent donc être formalisées.

Les opérations doivent être enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature et selon le plan comptable général. Il n'est donc pas autorisé de mouvementer un compte pour masquer la nature d'une somme versée pour corrompre.

Chaque écriture enregistrée en comptabilité doit s'appuyer sur une pièce justificative datée (papier ou informatique sous réserve que le support permette d'assurer la fiabilité, la conservation et la restitution en clair du contenu de la pièce pendant les délais de conservation requis, qui sont fonction des obligations comptables légales d'une part, et du Règlement Général sur la Protection des Données (RGPD), d'autre part). L'organisation du système de traitement doit permettre de faire facilement le lien entre les comptes et les pièces justificatives. Les pièces justificatives comme les données d'inventaire sont conservées et organisées de manière à justifier le contenu de chacun des postes du bilan et du compte de résultat.

La procédure d'enregistrement comptable d'une transaction permet donc, au travers des contrôles comptables qui s'appuient sur des contrôles opérationnels effectués le plus en amont dans le processus de transaction, de s'assurer notamment :

- du bien-fondé et de l'objet de la transaction ;
- de la réalité de la transaction et de la mesure de la transaction (par exemple de la proportionnalité du prix par rapport au service/produit) ;
- de sa conformité avec la procédure définie par l'entreprise ;
- de l'identité du tiers et du bénéficiaire effectif ;

[9] Conformément au 6° du II de l'article 17 de la loi Sapin 2, les personnes mentionnées au I sont tenues de mettre en œuvre « *un dispositif de formation destiné aux cadres et aux personnels les plus exposés aux risques de corruption et de trafic d'influence.* ».

- de la traçabilité des validations et engagements ayant permis la transaction (délégations de pouvoirs notamment, suivi dans l'ERP, etc.) ;
- du moyen de paiement et de son origine ou sa destination, etc.

Il n'est donc pas autorisé, par exemple, d'enregistrer une transaction sans pièce justificative associée et par conséquent, il ne peut y avoir de paiement sans justification.

La qualité du système d'information comptable (« SIC »)

Comme les autres composantes du système d'information de l'entreprise, le système d'information comptable et financier présente des enjeux de sécurisation et d'accès à l'information. Un faible niveau de contrôles généraux informatiques sur la gestion des accès et sur les sécurités constitue un facteur de risque pour la tenue de la comptabilité.

Le SIC doit présenter des garanties de sécurisation notamment en matière de :

- gestion rigoureuse des habilitations et contrôles des accès, c'est-à-dire des personnes autorisées à enregistrer et modifier des données, qui doivent être établis en lien avec la nature de leurs fonctions et notamment fondés sur le principe de séparation des tâches ;
- gestion des données modifiables (par exemple, mise en place d'une procédure de validation, qui interdit toute modification ou suppression d'un enregistrement comptable) ;
- sécurisation de la base des tiers qui représente un enjeu particulier en termes de création, modification, ou suppression des données comptables les concernant (coordonnées bancaires par exemple).

Ces garanties portent notamment sur :

- la traçabilité de tous les mouvements affectant le système d'information (exhaustivité et conservation de l'historique notamment) permettant d'effectuer des vérifications ;
- la mise en œuvre de points de blocage « système » adaptés, interdisant la saisie ou l'accès aux personnes non autorisées ;
- la gestion de la confidentialité des mots de passe utilisateurs.

Le SIC doit également permettre un accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements, en vue, notamment, de procéder aux tests nécessaires à la vérification des conditions d'enregistrement et de conservation des écritures.

Un SIC sécurisé permet par exemple de contrôler les accès aux données clients et fournisseurs et de gérer des données, qui pourraient être divulguées contre rémunération, ou de repérer des modifications irrégulières de conditions clients ou fournisseurs (montants, délais de paiement, etc.) qui pourraient être introduites dans le système contre un avantage indu.

1.3 LE DÉPLOIEMENT DE CONTRÔLES COMPTABLES EFFICIENTS

Des contrôles comptables efficients sont fondés sur une analyse des risques du processus de comptabilité. Cette analyse peut notamment être alimentée par les résultats de contrôles externes provenant de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes, ou encore par les contrôles effectués par le régulateur, les douanes, l'URSSAF, etc.

Les contrôles comptables peuvent comprendre jusqu'à trois niveaux :

- **Les contrôles de premier niveau,** préventifs et effectués avant que l'opération susceptible d'être traduite par une écriture au sein des livres, registres et comptes ne soit réalisée[10], visent à s'assurer que les tâches inhérentes à un processus comptable ont été effectuées conformément aux procédures édictées par l'entreprise. Ils peuvent inclure des contrôles applicatifs sur les processus métier du type paramétrage, contrôle des interfaces, contrôles bloquants. Ils sont opérés par les équipes comptables ou par le responsable hiérarchique. Sur certaines opérations comptables sensibles, un double contrôle de niveau 1 peut être pratiqué avec un contrôle réalisé par l'opérationnel et un contrôle complémentaire réalisé par le supérieur hiérarchique ;

- **Les contrôles de deuxième niveau,** effectués sur des opérations réalisées (soit après la matérialisation éventuelle du risque de corruption c'est-à-dire après un paiement réalisé, par exemple)[11], visent à s'assurer, selon une fréquence prédéfinie ou de façon aléatoire, de la bonne exécution des contrôles de premier niveau. Les contrôles de deuxième niveau peuvent être réalisés par la direction comptable et financière, le responsable de la conformité[12], la fonction contrôle interne ou contrôle permanent dans le cas des banques, une fonction qualité, la fonction de gestion des risques, le contrôle de gestion notamment. La personne qui réalise les contrôles de deuxième niveau doit être indépendante et différente de celle qui a réalisé les contrôles de premier niveau ;

- **Les contrôles de troisième niveau,** également appelés « audits internes », visent à s'assurer *a posteriori* que le dispositif de contrôle est conforme aux exigences de l'entreprise, efficacement mis en œuvre et tenu à jour. Ces contrôles peuvent être effectués par les équipes internes de l'entreprise ou être délégués à un prestataire extérieur compétent, mais dans ce dernier cas, la société reste responsable de la définition, de la qualité et de la pertinence de son plan de contrôle.

[10] Tels que définis par l'AFA : AFA, Recommandations du 12 janvier 2021, JORF, § 332, p. 45

[11] Tels que définis par l'AFA : AFA, Recommandations du 12 janvier 2021, JORF, § 65, p. 10

[12] Le responsable de la conformité désigne, pour l'AFA, la personne en charge de piloter le déploiement, la mise en œuvre, l'évaluation et l'actualisation du programme de conformité anticorruption, en étroite coopération avec les fonctions concernées au sein de l'organisation. Cette fonction et son périmètre sont plus longuement définies dans le Guide pratique de l'AFA « La fonction conformité anticorruption dans l'entreprise » accessible au lien suivant : https://www.agence-francaise-anticorruption.gouv.fr/files/files/2019-01-29_-_Guide_pratique_fonction_conformite.pdf

Exemple de contrôle comptable effectué sur le processus comptabilité fournisseurs / sous-processus enregistrement d'une facture[13] :

Exemple de tâches à effectuer pour enregistrer la facture selon la procédure comptable	Vérification que le fournisseur fait partie de la base validée.	Vérification que l'ordonnateur des produits a confirmé que la facture correspond au bon de commande (montant, type de pièces livrées/service rendu, nombre de pièces livrées/heures effectuées).	Si anomalie sur un de ces deux points, enregistrement de la facture (principe de prudence) mais inscription de la facture dans un fichier d'anomalies à analyser et qui est transmis pour réponse au service ayant passé la commande avec un délai de réponse attendu. Sinon, enregistrement de la facture en statut « normal ».
Contrôles de premier niveau	L'application « saisie de factures » ne s'ouvre que si le nom du fournisseur fait partie de la base « fournisseur validé » (contrôle automatisé prévu dans le système).	Le responsable comptable contrôle que l'ordonnateur a bien effectué et formalisé son contrôle de cohérence bon de commande/facture sur un échantillon de factures en attente de mise en paiement.	Le chef comptable valide toutes les factures qui doivent passer du statut anomalie au statut normal après explication du service ayant commandé.
Contrôles de deuxième niveau	Le responsable conformité sélectionne mensuellement x factures payées et vérifie que les contrôles de premier niveau ont bien été effectués. Sur toutes les factures de fournisseurs à risque inscrites initialement dans le fichier « anomalies » puis passées en statut « normal » après réception des renseignements par le service ordonnateur, il vérifie la conformité des contrôles de niveau 1. Le chef comptable (ou le responsable conformité) analyse les factures du fichier anomalies et n'ayant pas reçu de réponse satisfaisante ayant permis leur déblocage vers un statut normal.		
Contrôles de troisième niveau	L'audit interne vérifie périodiquement que : • les contrôles de niveau 1 et 2 sont effectivement menés ; • les anomalies détectées sont traitées et ont donné lieu, le cas échéant, à une évolution de la procédure ou à une action correctrice (formation, par exemple) ; • l'ensemble du processus allant de la commande au paiement est sécurisé et ne permet pas de régler un fournisseur non validé ou des factures indues.		

[13] Dans les organisations comptables matures, ce type de rapprochement est plutôt systématique et informatisé. Dans ce cas, le contrôle de 1er niveau peut consister pour le responsable comptable à vérifier le rapport de non-anomalie édité par le système. Il reste cependant opportun que le responsable vérifie manuellement, par échantillonnage et selon une fréquence qu'il définira, certains dossiers validés.

Le déploiement de contrôles comptables généraux efficaces contribue à la prévention et à la détection des faits de corruption. Dans l'illustration donnée ci-dessus, ils permettent, par exemple, d'éviter de régler sans analyse préalable justificative des fournisseurs non agréés par l'entreprise et d'éviter également de régler des factures dont le montant est supérieur au nombre de pièces livrées ou au prix convenu dans la commande (qui pourraient dissimuler un accord de corruption entre le fournisseur et l'acheteur).

2. DÉFINITION ET CONTENU DES CONTRÔLES COMPTABLES ANTICORRUPTION

Si une comptabilité rigoureusement tenue selon les principes en vigueur contribue fortement à la prévention et à la détection des faits de corruption, les entreprises sont exposées à des risques de corruption spécifiques en fonction de leur activité, de leur implantation géographique, de leur structure, de leur historique, des tiers avec lesquels elles sont en relation, etc.

Un dispositif de prévention et de détection efficace se fonde sur une cartographie des risques de corruption, issue du recensement et de l'analyse des processus de l'entreprise. Sur la base de cette cartographie, l'entreprise va déterminer si des processus lui semblent insuffisamment maîtrisés par les mesures et procédures en vigueur. Il sera sans doute nécessaire pour certains de ces processus de compléter les mesures de maîtrise des risques de corruption et parmi ces mesures, de renforcer des contrôles comptables existants ou d'en créer de nouveaux afin de mieux maîtriser les risques. Ces contrôles sont nommés contrôles comptables anticorruption en raison de leur lien avec la cartographie des risques de corruption. Ils viennent compléter les contrôles comptables déjà existants et s'insèrent dans le dispositif de contrôle interne de l'entreprise.

2.1 LES CONTRÔLES COMPTABLES ANTICORRUPTION SONT DÉTERMINÉS SUR LA BASE DE LA CARTOGRAPHIE DES RISQUES DE CORRUPTION

L'exercice de cartographie des risques a été décrit et commenté par l'AFA dans ses recommandations publiées au JORF du 12 janvier 2021[14].

Il suit schématiquement les 6 étapes suivantes :

- Recensement des processus de l'entreprise ;
- Identification par une analyse fine des processus de l'entreprise sur ses activités opérationnelles, managériales et dites support des scénarios de risque de corruption auxquels elle est exposée (avant toute prise en compte des mesures de contrôle existantes dans l'entreprise) ;

[14] AFA, Recommandations du 12 janvier 2021, JORF, § 377 à § 415.

- Cotation de ces risques, dits risques bruts, suivant leur probabilité de réalisation, leur impact en cas de réalisation et la prise en compte de facteurs aggravants le cas échéant ;
- Recensement des mesures de contrôle existantes en interne et contribuant à maîtriser le risque et mise à jour de la cotation du risque après prise en compte de l'effet de ces mesures de contrôle pour définir des risques nets ou résiduels ;
- Détermination des scénarios de risques qui restent insuffisamment maîtrisés et mise en place de mesures de maîtrise du risque supplémentaires dans le cadre d'un plan d'actions formalisé et suivi ;
- Formalisation, mise à jour et archivage de la cartographie.

Les processus comptables et financiers font partie des processus analysés dans la cartographie des risques de corruption (étape 1).

Les mesures de maîtrise des risques existantes sur tous les processus de l'entreprise répertoriées en étape 4 sont de nature diverses et peuvent comprendre des mesures de contrôle comptable anticorruption déjà existantes. Ces contrôles comptables généraux contribuent à la prévention et la détection de la corruption.

Les mesures de maîtrise du risque supplémentaires mises en place en étape 5 peuvent comprendre également des « contrôles comptables anticorruption ». Elles peuvent consister soit en des mesures de contrôle existantes approfondies (fréquence du contrôle augmentée, niveau de validation hiérarchique ajouté, échantillonnage étoffé, etc.) soit en des mesures de contrôles complémentaires.

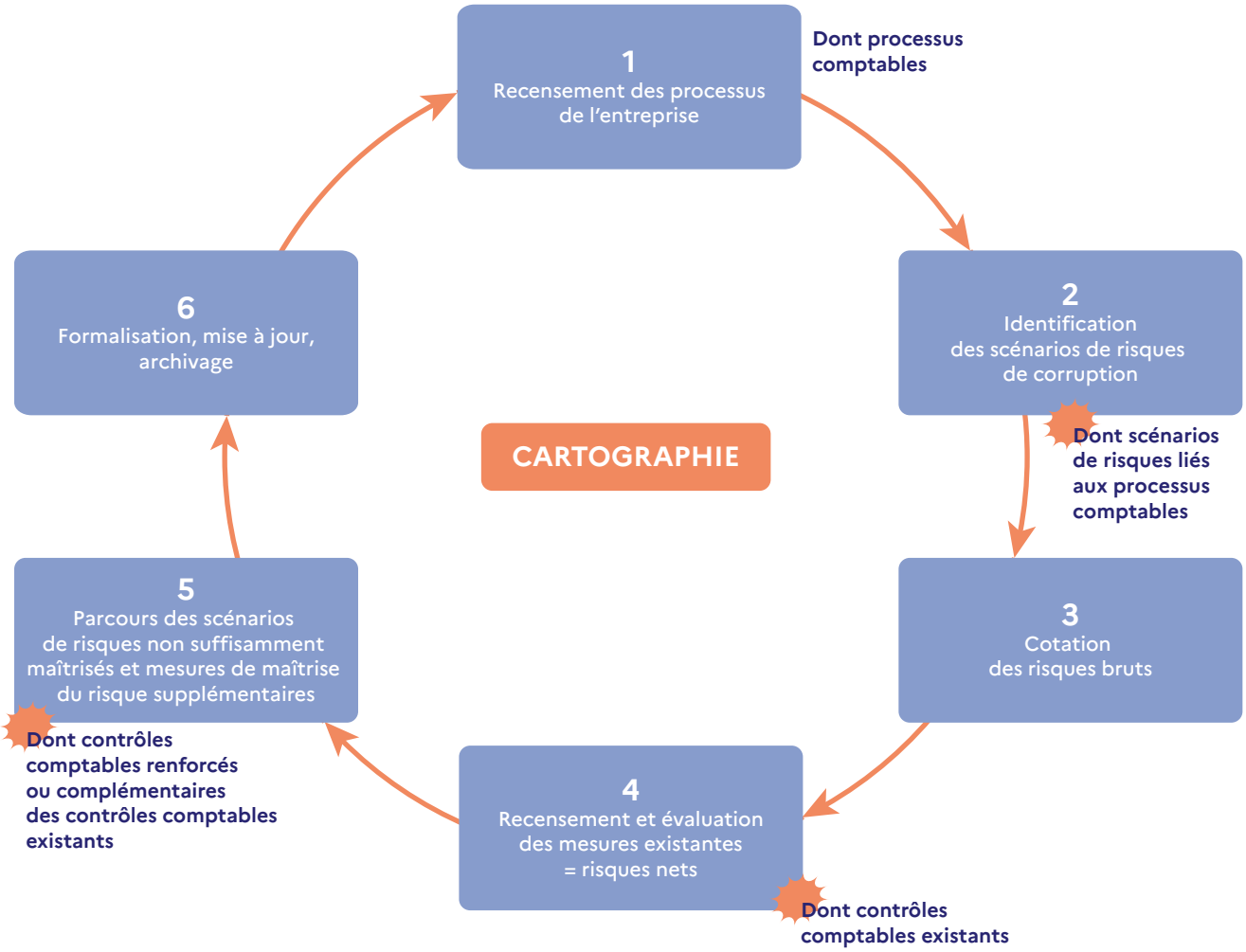
L'exercice de cartographie des risques permet ainsi, sur chaque processus de l'entreprise, d'associer les contrôles nécessaires pour maîtriser au mieux le risque de corruption qu'elle a pu mettre en évidence.

Par exemple, une chaîne de contrôle efficace s'effectue, sur le processus achat, depuis la sélection du fournisseur jusqu'au paiement de la facture et, sur le processus de recrutement, de l'embauche au versement de la rémunération. Dès lors, le contrôle comptable permet de s'assurer que l'ensemble de la chaîne de contrôle a bien été effectué et à titre d'illustration, sur le processus de recrutement, de vérifier, à partir d'une transaction de paie, que le salarié a bien suivi le processus d'embauche, qu'un poste avait été ouvert, qu'il est inscrit dans les effectifs, qu'il a bien effectué le temps de travail correspondant, etc.

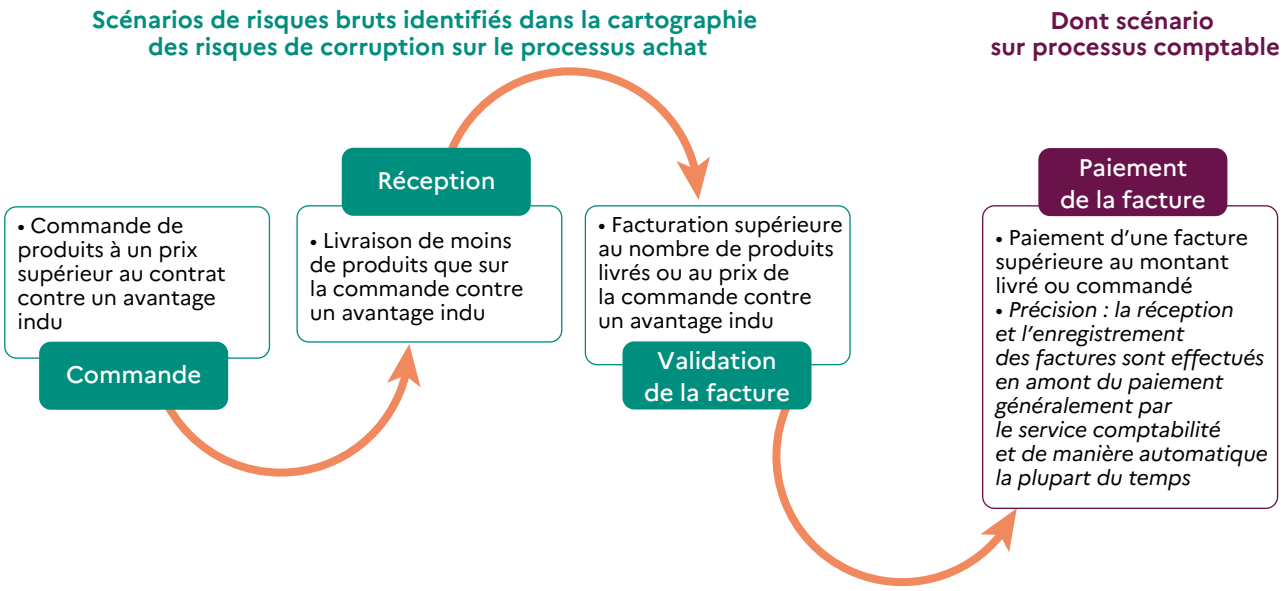
Les contrôles comptables interviennent ainsi généralement en fin de processus et s'appuient sur un ensemble de contrôles préalables, permettant de garantir leur efficacité.

Les contrôles comptables anticorruption sont donc les contrôles mis en œuvre afin de maîtriser les situations à risque identifiées dans la cartographie et qui visent à s'assurer que les livres, registres et comptes ne sont pas utilisés pour masquer des faits de corruption ou de trafic d'influence.

Liens entre la cartographie des risques de corruption et les contrôles comptables anticorruption

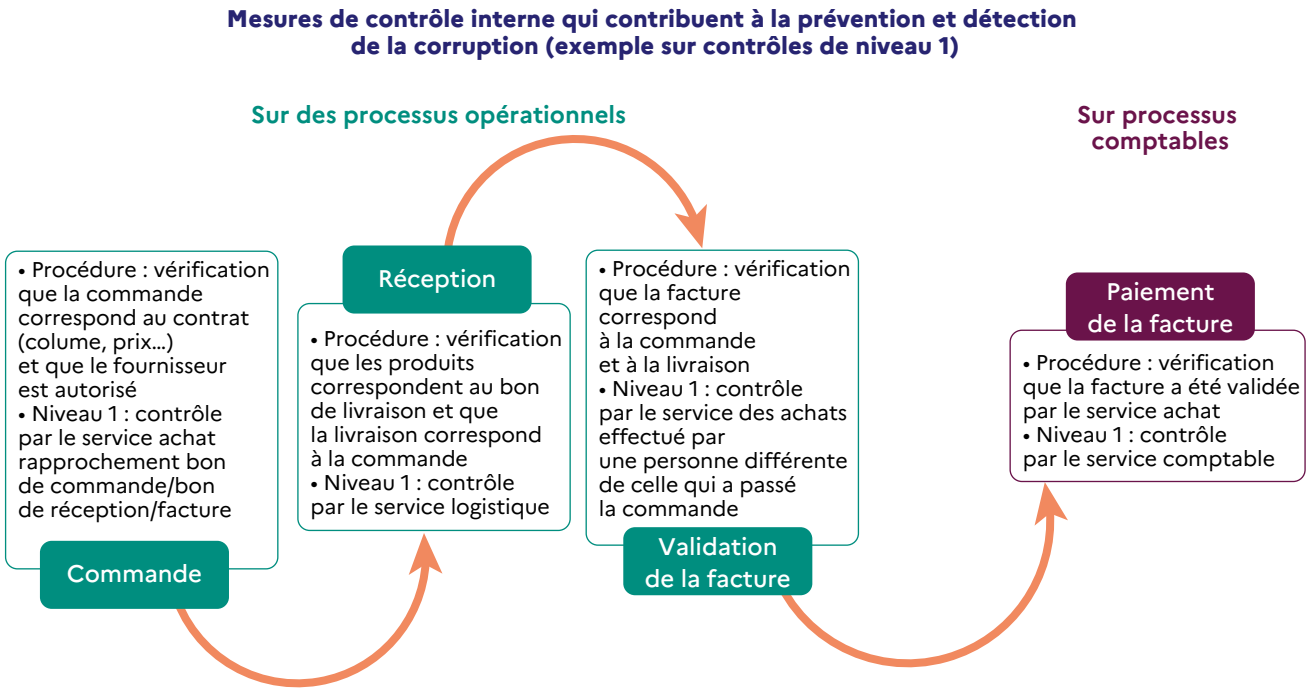


Face aux scénarios de risques identifiés dans la cartographie des risques de corruption, vont être recensées les procédures et les mesures de contrôle interne existantes (y compris contrôles comptables) qui contribuent à réduire le risque détecté. Parmi ces mesures de maîtrise des risques et pour les scénarios de risque se traduisant par des mouvements comptables, pourront être identifiés des contrôles comptables qui seront alors considérés et recensés comme des contrôles comptables anticorruption. Les contrôles généraux informatiques portant spécifiquement sur les systèmes d'information financiers et comptables sont identifiés et recensés comme faisant partie des contrôles comptables contribuant à limiter le risque de corruption.



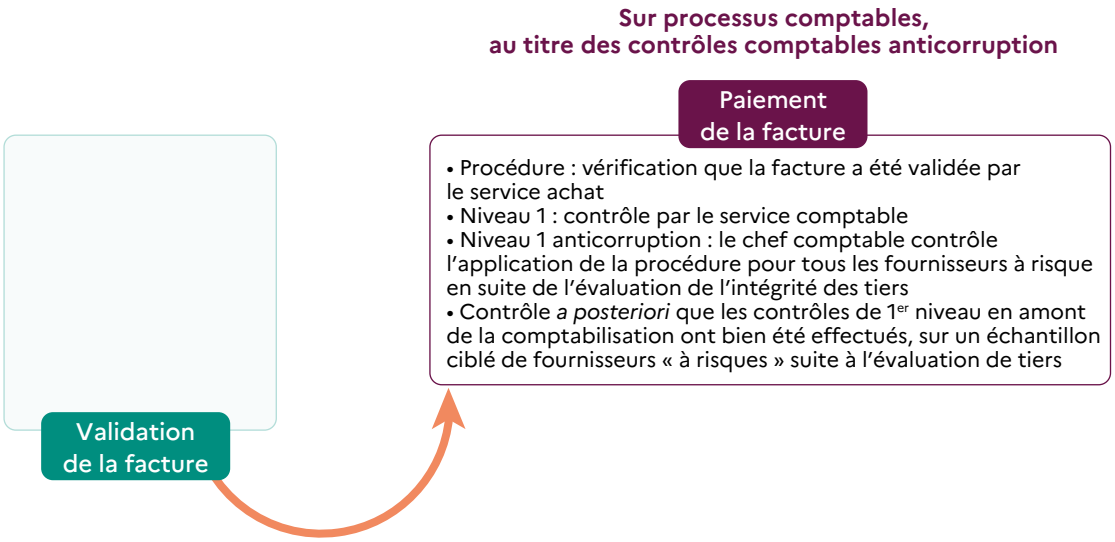
L'exemple est présenté sur la base d'un schéma de corruption passive mais la logique est identique pour les scénarios de corruption active.[15]

Sur les scénarios de risque que l'entreprise jugerait insuffisamment maîtrisés, l'entreprise peut mettre en place des mesures complémentaires dont des mesures de contrôle interne renforcées et des contrôles comptables anticorruption.



Pour illustration (dans le prolongement de l'exemple ci-dessus), pour les fournisseurs identifiés lors de l'évaluation des tiers comme présentant un risque de corruption, un contrôle comptable anticorruption supplémentaire de niveau 1 peut être mis en place : par exemple, les factures relatives à des fournisseurs considérés comme à risque (suite à l'évaluation des tiers) font l'objet d'une procédure de validation spécifique incluant le département achat et le chef comptable.

[15] La corruption active est le fait du corrupteur, la corruption passive est le fait du corrompu.



Comme indiqué au paragraphe 152 des recommandations de l'AFA, la nécessité éventuelle d'actualiser la cartographie des risques est appréciée chaque année par l'entreprise. À chaque actualisation de la cartographie est associée une revue des contrôles comptables anticorruption y afférents.

2.2 ILLUSTRATIONS ET EXEMPLES DE ZONES DE RISQUES DE CORRUPTION

Exemples de situations méritant une vigilance comptable accrue

Lors de l'analyse des scénarios de risque, une attention particulière peut, par exemple, être portée aux situations suivantes :

- les processus comptables insuffisamment encadrés comme par exemple ceux fonctionnant sur base d'enregistrements manuels ou incluant un nombre limité de contrôles automatisés ou faiblement intégrés avec les systèmes opérationnels en amont (achats, ventes, stocks, notes de frais, etc.) ;
- les processus comptables concentrés sur un nombre limité de personnes faisant obstacle au principe de séparation des tâches ;
- les processus comptables pour lesquels les contrôles par les tiers extérieurs (commissaires aux comptes, douanes, régulateurs, experts-comptables, etc.) sont limités ;
- les processus comptables nouvellement intégrés dans le périmètre de l'entreprise (comme celui d'une filiale récemment acquise ou comme lors de la mise en place d'un nouveau système d'information) ;
- les comptabilités tenues localement, notamment lorsque le pays d'implantation applique des normes comptables moins exigeantes que les normes françaises ;

- les processus comptables des centres de services partagés situés dans des pays sensibles ;
- les processus comptables de filiales qui apparaissent sans activité ou dormantes ; le cas échéant non consolidées ;
- les processus comptables liés aux procédures d'urgence des entreprises (achats d'urgence par exemple).

Exemples d'opérations qui peuvent requérir une vigilance comptable renforcée

Lors de l'analyse des scénarios de risque sur les processus opérationnels de l'entreprise, une attention particulière doit être portée aux situations suivantes :

- **Les processus de promotion ou en lien avec des cadeaux ou invitations :**
  - opérations de mécénat/sponsoring ;
  - financement de syndicats, d'associations ;
  - gestion des notes de frais ;
  - cadeaux et invitations offerts et reçus ;
  - processus faisant intervenir des agences de voyages ;
  - opérations de marketing, communication et publicité.
- **Les processus faisant sortir des valeurs de la société** (autres que les paiements classiques des fournisseurs par virements) :
  - gestion des échantillons / produits gratuits / dons en nature ;
  - opérations incluant des paiements en espèces ;
  - carte de paiement / gestion des cartes (cartes bancaires entreprise par exemple) ;
  - opérations dans lesquelles des paiements dits de « facilitation », destinés à encourager le bénéficiaire à réaliser avec diligence les tâches qu'il doit réaliser, pourraient être demandés[16] ;
  - mises au rebut d'immobilisation ou de stocks.
- **Les processus de gestion des ressources humaines particuliers :**
  - dépenses atypiques : frais de scolarité, loyers d'habitation, prise en charge d'impôts sur le revenu pour le compte de salariés ;
  - opérations de gestion de ressources humaines sensibles : conventions de licenciement, bonus, charges de personnel, avances sur salaires.

[16] Les paiements de facilitation sont interdits sous la législation française. Ils peuvent être tolérés dans certaines législations étrangères, notamment américaine.

- **Les opérations exceptionnelles ou à enjeu :**
  - acquisition d'une société, prise de participation ;
  - gros projet d'investissement, implantation d'usine ;
  - transactions immobilières, contrats de location/loyers, paiement des loyers pour le compte d'un tiers.
- **Les processus de dépenses sans encadrement :**
  - dépenses sans commande – enregistrées sans nécessité de bon de commande/devis (c'est par exemple parfois le cas des dépenses relatives aux services généraux ou à certaines prestations) ;
  - opération de contractualisation sans processus d'appel d'offre ou avec un processus peu encadré.
- **Les flux financiers ou de matière vers des comptes ou des tiers présentant un risque élevé, au regard de la cartographie des risques :**
  - tiers bénéficiant de modalités de rémunération variables (commissions) ;
  - intermédiaires, consultants, agents ;
  - entités publiques.

Exemples de comptes comptables sensibles au risque de corruption[17]

Si la plupart des comptes comptables peuvent servir de véhicules pour masquer des faits de corruption, certains comptes peuvent présenter des risques de corruption élevés et requièrent une attention plus marquée. Aussi, lors de l'exercice de cartographie des risques de corruption, convient-il de s'assurer que les procédures de vérification comptable existantes concernant ces comptes sont suffisantes au regard de la maîtrise du risque de corruption ou doivent être renforcées, notamment sur certaines zones ou activités ressortant comme plus à risque.

Les comptes ou mouvements « inversés »

La comptabilité en partie double amène les comptes comptables à être traditionnellement débiteurs ou créditeurs selon leur nature. Les comptes de charges comportent plutôt des enregistrements à leur débit et les comptes de produits des enregistrements à leur crédit. Les comptes de bilan fournisseurs comportent par nature des soldes créditeurs et les comptes clients des soldes débiteurs. Tout mouvement ou compte contraire à la nature du compte comptable peut faire l'objet d'une analyse approfondie et d'une justification documentée :

- tout mouvement enregistré de façon inversée sur les comptes d'achats ou de ventes par rapport à la nature du compte ;

[17] Les différentes numérotations de comptes évoquées le cas échéant sont issues du Plan Comptable Général.

- les comptes dédiés à l'enregistrement de rabais, remises ou ristournes, comme les rabais, remises ou ristournes obtenus sur achats (comptes 609XX (sur achats), 619 (sur services extérieurs) ou 629 (sur autres services extérieurs)) ou accordés aux clients (compte 709XX) ;
- les comptes de tiers au bilan, 409XX fournisseurs débiteurs ou 419XX clients créditeurs ;
- les comptes enregistrant l'annulation de dettes ou de créances (exemple : créances irrécouvrables) ou l'ajournement d'une charge (exemple : transfert de charges) ;
- les mouvements créditeurs des comptes d'immobilisations autres que ceux correspondant à des amortissements classiques (comme une mise au rebut par exemple).

Ces enregistrements comptables peuvent tout à fait être légitimes mais ils peuvent également comporter la trace d'une réduction de la créance sur un client ou de l'augmentation de la dette à l'égard d'un fournisseur obtenue par l'octroi d'un avantage indu accordé à un salarié de l'entreprise (comptable, commercial, acheteur, etc.). Ils peuvent donc nécessiter une analyse approfondie.

Les comptes d'attente ou d'avance

Ces comptes peuvent permettre, dans certaines circonstances, de faire sortir des fonds de l'entreprise pour corrompre. Par exemple, des avances faites à des salariés (et qui pourraient servir à corrompre), et dont le suivi ne serait pas effectué pourraient donner lieu à un mouvement d'extourne si l'avance est trop ancienne et que le salarié a quitté la société.

Les comptes de régularisation type 48XX peuvent également être plus sensibles puisqu'ils traitent par nature d'opérations inhabituelles.

Les comptes comptables de prestation intellectuelle

Les comptes de dette de classe 4XX concernant les tiers fournisseurs de prestations intellectuelles comme les comptes de charge de classe 6 correspondants peuvent être des comptes sensibles (par exemple, 604 achat d'études et prestations de services, 617 études et recherches, 622 rémunération d'intermédiaires et honoraires, etc.). Ils enregistrent en effet des mouvements concernant un service dont la réalité, la date d'exécution et la valeur sont plus difficilement vérifiables que sur une livraison de produits physiques disposant d'un prix catalogue. Il peut s'avérer nécessaire de mettre en place des procédures de vérification spécifiques (comptables et opérationnelles) permettant de s'assurer de la légitimité des factures et de la réalité des prestations concernées.

Les comptes « divers »

Tous les comptes non précisément nommés ou affectés peuvent faciliter des mouvements masquant des faits de corruption comme les comptes à terminaison 8 (par exemple : 6238 divers (pourboires, dons courants, etc.), les comptes de tiers 468 (divers charges à payer ou produit à recevoir)).

Hors bilan et compte de résultat, les garanties et cautions accordées par l'entreprise peuvent être sensibles et nécessiter une vigilance accrue. Par exemple, une entreprise pourrait garantir indûment un emprunt pour le compte d'un tiers, procéder au règlement des échéances si le tiers faisait défaut et lui transférer ainsi des sommes permettant des actes de corruption.

Une liste plus extensive d'exemples de comptes sensibles est présentée en annexe 2.

3. LA MISE EN ŒUVRE DES CONTRÔLES COMPTABLES ANTICORRUPTION

3.1 MÉTHODES DE CONTRÔLES COMPTABLES ANTICORRUPTION

Les entreprises mettent en œuvre des contrôles comptables généraux, dont certains participent à la maîtrise du risque de corruption (exemples : contrôle factures, RIB, notes de frais, etc.). Ces contrôles peuvent, au regard de la cartographie des risques, être renforcés (exemples : via une double validation des factures) ou complétés par des contrôles comptables spécifiques anticorruption (exemples : contrôles dédiés sur les dépenses cadeaux, de mécénat, etc.). Ces derniers peuvent être étendus notamment quant à leur fréquence, leur périmètre, l'échantillonnage, en cas de risques mis en évidence par la cartographie des risques de corruption. Les méthodes de contrôles comptables anticorruption ne diffèrent donc pas des méthodes de contrôles comptables généraux.

Ces contrôles portent sur les documents comptables précédemment évoqués (bilan, compte de résultat, annexe, grand livre et livre journal) et sur les autres registres légaux de la société (registres sociaux, registres des titres, etc.) comme sur les documents de présentation analytique des comptes, notamment dans le cas des activités concernées par les contrats à long terme. Les méthodes de contrôles comptables d'une société sont généralement répertoriées dans son « **manuel des procédures comptables** ». Ces contrôles relèvent d'analyses comptables comme financières.

Les méthodes suivantes peuvent être employées pour vérifier les comptes et transactions qui ressortent de l'analyse des risques décrite ci-dessus. La révision comptable, la revue analytique et l'analyse des comptes par confrontation à la réalité physique relèvent par leur nature de contrôles de niveau 2 ou 3.

La révision comptable

La révision comptable consiste à vérifier et justifier le contenu d'un poste comptable du bilan ou du compte de résultat. Cette revue est faite notamment au regard des dossiers de pièces justificatives.

La révision comptable peut inclure des **revues de cohérence** entre les différents documents comptables, avec des registres extracomptables ou avec des pièces justificatives, comme par exemple :

- le rapprochement du registre cadeaux avec les écritures comptables ;
- le rapprochement des comptes fournisseur/client avec les comptes de charge/produit correspondant (par exemple, compte « autres charges diverses ») ;

- la revue de l'état des avoirs afin de s'assurer que tous les avoirs émis ont été enregistrés ;
- la revue des créances annulées ;
- la revue de la cohérence des écritures avec leur(s) pièce(s) (par exemple : contrats, bons de commande, bons de livraison, factures, procès-verbaux, etc.).

Elle comprend également la **revue de l'imputation comptable** adéquate d'une écriture dans le compte afférent. Par exemple, l'entreprise peut contrôler que les remises, rabais, et ristournes enregistrés correspondent effectivement à des accords contractuels formalisés et autorisés.

Le **repérage et l'analyse de montants atypiques ou récurrents** à l'intérieur d'un compte comptable peuvent également participer à la détection de faits de corruption, par exemple sur les comptes d'honoraires et commissions.

Les **tests par libellés** sur un compte donné peuvent également permettre de détecter des anomalies :

- recherche par mots clés (honoraires, prestation intellectuelle, etc.) ;
- contrôle de la correcte imputation analytique des dépenses.

La **période d'enregistrement comptable** peut également être analysée, et notamment les enregistrements passés pendant des périodes de fermeture ou de congé traditionnel (qui peuvent être propices à la mise en place de systèmes de validation allégés).

Enfin, la révision comptable peut inclure la **revue des rapports d'anomalies informatiques** :

- par exemple, rapport d'anomalies sur les « rabais remises ristournes » si ce flux est automatisé (pourcentage différent du pourcentage contractuel prévu) ;
- ou revue des rapports d'anomalies de déversement du chiffre d'affaires dans l'outil comptable.

La revue analytique

La revue analytique consiste à s'assurer de la cohérence du montant d'un compte par une méthode de comparaison. Cette comparaison peut par exemple s'effectuer :

- par rapport au même compte sur les années précédentes ;
- par rapport à l'évolution de données liées (par exemple, le poste salaires est lié aux variations des effectifs) ;
- par revue des principaux ratios et comparaison par rapport aux standards du secteur.

Les différents écarts significatifs doivent trouver une explication logique. Si des incohérences subsistent après analyse des écarts, le compte doit faire l'objet d'une vérification approfondie. Cette méthode de contrôles comptables peut permettre, par exemple :

- de repérer des prix d'achats supérieurs aux prix observés par rapport aux budgets ou aux exercices précédents et correspondant par exemple à une augmentation factice du prix pièce unitaire facturé par un fournisseur, dissimulant ainsi le versement de sommes destinées à corrompre ;

- de repérer des prix de ventes clients inférieurs aux grilles tarifaires ou dérogeant aux conditions générales de ventes ;
- de détecter des sorties de stocks inhabituelles en effectuant un suivi de la démarque/casse ;
- de repérer des anomalies en suivant des indicateurs de gestion (taux de remise par contrat/fournisseur, réalisation de ventes non attendues, etc.) qui peuvent révéler des faits de corruption ;
- d'analyser les bonus rapportés aux salaires.

La notion de significativité d'un écart ne s'apprécie pas seulement au regard du montant financier en jeu mais également en prenant en compte l'environnement du risque concerné : par exemple, les flux concernant des tiers à risques peuvent demander une analyse plus fine et sur des montants d'écarts plus faibles que sur les fournisseurs classiques. Les zones de risques à considérer sont déterminées lors de la cartographie des risques.

Le contrôle par sondage

Le contrôle par sondage permet d'apprécier la conformité d'un échantillon d'opérations comptables. Compte tenu du flux très important d'écritures comptables enregistrées, le contrôle se fait généralement par échantillonnage. La méthode de sélection des échantillons à vérifier est basée sur des critères spécifiques en lien avec la cartographie des risques. Le nombre d'échantillons à retenir est établi par le vérificateur et dépend du niveau de risque identifié sur le compte concerné. Des outils peuvent être utilisés pour aider à sélectionner des échantillons représentatifs des « populations » testées. Lorsque le contrôle est automatisable, l'échantillon peut être étendu, voire couvrir l'ensemble d'une population.

Une attention particulière est à porter sur les méthodes d'échantillonnage par seuils c'est-à-dire qui réclament de vérifier un compte pour tous les enregistrements supérieurs à un seuil déterminé. Cette approche peut être pertinente dans le cadre d'une révision comptable classique mais elle est à manipuler avec précaution dans le cadre d'un objectif de maîtrise d'un risque de corruption, qui n'est pas systématiquement lié au montant de l'enregistrement d'une opération. Sur les processus sensibles, il est recommandé de doubler les contrôles par seuils de contrôles sur un échantillon pris au hasard.

Les processus et contrôles comptables informatisés vont permettre de traiter des volumes plus conséquents de données comptables et de transactions grâce à l'automatisation. Ils contribuent ainsi à une maîtrise plus efficace des risques inhérents aux opérations comptables sous réserve de la mise en place de contrôles adaptés sur leur fonctionnement et qui ne se limitent pas à l'analyse des anomalies détectées par le système.

L'analyse des comptes par confrontation à la réalité physique

Ces contrôles recouvrent toutes les procédures permettant de réconcilier le solde d'un compte par comparaison avec des quantités physiques. Ils incluent bien évidemment les inventaires d'immobilisations, de stocks physiques (matières premières, produits finis ou en cours de production mais également déchets ou « scraps » ou produits de

démonstration). Ils peuvent inclure également la réconciliation des soldes en caisse et du solde comptable.

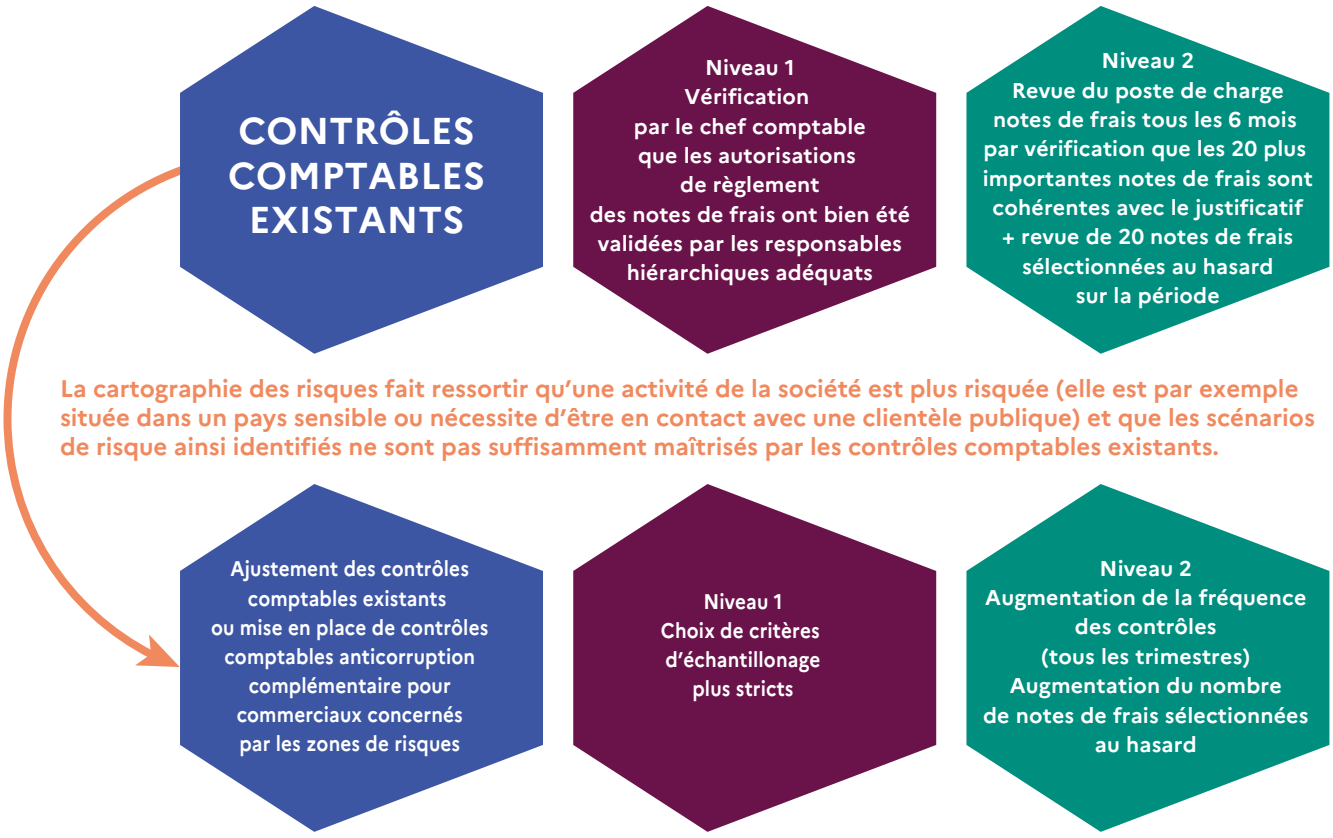
La conduite de ces contrôles implique d'analyser tout écart significatif, qui doit être justifié et faire l'objet d'une écriture d'ajustement sur une période de temps limitée.

3.2 ARTICULATION DES CONTRÔLES COMPTABLES ANTICORRUPTION AVEC D'AUTRES CONTRÔLES

Articulation des contrôles comptables anticorruption avec les contrôles comptables existants

Les contrôles comptables anticorruption garantissent in fine le respect des mêmes principes que les contrôles comptables généraux et reposent sur les mêmes méthodes. Ils sont établis au regard des situations à risques mises en évidence dans la cartographie des risques de corruption, parmi les contrôles généraux existants, par approfondissement ou en complément de ceux-ci.

Exemple de contrôle comptable anticorruption en renforcement des contrôles comptables généraux sur le traitement des remboursements de notes de frais pour les commerciaux



Contrôles comptables anticorruption et contrôle interne

Les entreprises sont généralement dotées d'un dispositif de contrôle et d'audit interne à vocation générale, qu'elles définissent en fonction de leur appréciation des risques, et qui peut comprendre jusqu'à trois niveaux :

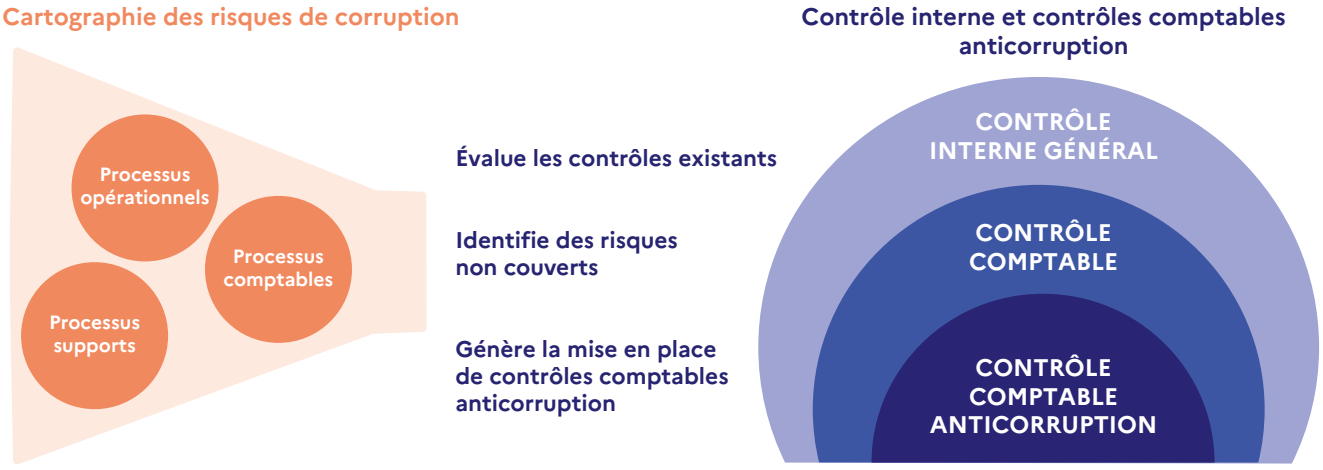
- les contrôles de premier niveau visent à s'assurer que les tâches inhérentes à un processus opérationnel ou support ont été effectuées conformément aux procédures édictées par l'entreprise ;
- les contrôles de deuxième niveau visent à s'assurer, selon une fréquence prédéfinie ou de façon aléatoire, de la bonne exécution des contrôles de premier niveau ;
- les contrôles de troisième niveau, également appelés « audits internes », visent à s'assurer que le dispositif de contrôle couvre les risques identifiés, est conforme aux exigences de l'entreprise, efficacement mis en œuvre et tenu à jour.

Ce dispositif de contrôle et d'audit interne à vocation générale peut utilement permettre à l'entreprise de couvrir plus largement les risques identifiés à travers la cartographie des risques de corruption.

En effet, l'entreprise est en mesure, sur le fondement de celle-ci, d'identifier :

- des situations à risque, pas ou peu couvertes par des mesures de contrôle ;
- et d'évaluer les dispositifs de contrôle en place de nature à maîtriser ces risques.

Parmi ces procédures de contrôle et d'audit interne, les procédures de contrôle et d'audit comptable constituent un instrument privilégié de prévention et de détection de la corruption. **Les contrôles comptables anticorruption font partie du contrôle interne et sont déterminés sur la base de la cartographie des risques.**



L'entreprise est invitée à s'assurer que son dispositif de contrôle et d'audit interne à vocation générale :

- couvre les situations à risques identifiées par sa cartographie des risques de corruption ;
- est adapté à ces risques et en mesure de les maîtriser ;

- est régulièrement mis à jour en fonction des situations à risques rencontrées et du résultat des contrôles réalisés.

Les contrôles ainsi définis viennent compléter le plan d'actions afférent à la cartographie des risques de corruption. Ils sont formalisés au sein d'une procédure qui précise notamment les processus et situations à risques identifiés, la fréquence des contrôles et leurs modalités, les responsables de ces contrôles et les modalités de transmission de leurs résultats à l'instance dirigeante.

Comme les contrôles internes généraux, les contrôles comptables anticorruption s'organisent en trois niveaux :

- Les contrôles comptables anticorruption de premier niveau sont généralement effectués par les personnes en charge de la saisie et de la validation des écritures comptables. Ces personnes s'assurent que les écritures sont convenablement justifiées et documentées (en particulier, les écritures manuelles). Une validation croisée entre collaborateurs est satisfaisante pour des écritures inférieures à un seuil défini. Les écritures supérieures à ce seuil peuvent nécessiter une validation par la hiérarchie.

- Les contrôles comptables anticorruption de deuxième niveau, réalisés par des personnes indépendantes de celles ayant procédé aux contrôles de premier niveau, sont effectués tout au long de l'année. Ils visent à s'assurer de la bonne exécution des contrôles comptables anticorruption de premier niveau. Ainsi, lors des contrôles par sondage, l'échantillon retenu doit être représentatif des risques inhérents aux opérations traitées (écritures manuelles, niveau d'habilitation et séparation des tâches notamment). Les modalités de l'échantillonnage sont définies en fonction d'une analyse préalable des différentes écritures et risques concernés pour en permettre la représentativité. Dans l'hypothèse où des contrôles comptables anticorruption de premier niveau sont automatisés, les contrôles de deuxième niveau sont corrélativement adaptés.

- L'efficacité des procédures de contrôles comptables anticorruption est évaluée régulièrement dans le cadre de contrôles comptables de troisième niveau. Ces audits comptables couvrent l'ensemble des dispositifs comptables afin de s'assurer que les contrôles comptables anticorruption sont conformes aux exigences de l'entreprise, efficacement mis en œuvre et tenus à jour. Dans ce cadre, les contrôles comptables de troisième niveau apprécieront la pertinence et l'efficacité :

    - de la gouvernance et des ressources allouées aux procédures de contrôles comptables anticorruption ;

    - de la méthode d'élaboration (notamment de la prise en compte de la cartographie des risques de corruption) et de l'application des contrôles comptables anticorruption de premier et de deuxième niveau.

Articulation des contrôles comptables anticorruption avec d'autres contrôles financiers

Les entreprises peuvent être soumises à des réglementations françaises ou étrangères qui leur imposent de mettre en place un certain nombre de mesures de nature comptable et financière. Si ces mesures peuvent contribuer dans certains cas à la prévention et à la détection de la corruption, la conformité à ces réglementations ne présume pas de la conformité des contrôles comptables anticorruption prévus par l'article 17 de la loi du 9 décembre 2016.

Sarbanes Oxley

Les sociétés cotées ou émettant des titres sur le marché américain ainsi que leurs filiales sont assujetties à la loi Sarbanes Oxley (dite SOX)[18] qui prévoit que le management puis l'auditeur légal de ces sociétés émettent une opinion sur la qualité du contrôle interne d'une entreprise. Les entreprises soumises sont donc organisées pour démontrer qu'elles respectent les principes de contrôle interne. Si la mise en œuvre d'un contrôle interne efficace contribue à la prévention et à la détection de la corruption, il ne recouvre pas forcément la totalité des risques de corruption que seul l'exercice de cartographie des risques dédié permet d'identifier. De même, la contribution des mesures relevant du volet antifraude de SOX peut être évaluée au travers de la cartographie des risques de corruption et de l'efficacité des mesures existantes pour remédier aux risques identifiés. Les contrôles comptables anticorruption doivent cibler les risques de corruption identifiés lors de la cartographie. Si une partie de ces risques est couverte par des contrôles SOX, l'entreprise doit les identifier et formaliser l'identification.

Lutte contre la fraude

Les contrôles comptables développés par les entreprises dans un objectif de lutte contre la fraude participent de manière active à la lutte contre la corruption par exemple : contrôles sur les RIB, rapprochements bancaires etc. Ils feront largement partie des contrôles comptables existants répertoriés dans la cartographie des risques en étape 4 (voir 2.1).

Lutte anti-blanchiment et financement du terrorisme (LCB-FT)

Les systèmes d'évaluation et de gestion des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme imposés par le Code monétaire et financier à certains professionnels peuvent, par certains aspects, participer à la prévention et à la détection de la corruption[19]. Ils restent cependant centrés sur certains types de tiers et notamment les clients. Ces mécanismes sont de plus activés dans une optique spécifique à la LCB-FT et les informations demandées à la clientèle peuvent être différentes dans le cadre de la lutte anticorruption. Les sociétés assujetties ne demandent par exemple pas dans ce cadre à leurs clients personnes morales si elles ont mis en place un dispositif de prévention de la corruption. Par ailleurs, les contrôles relevant des obligations de vigilance à

[18] Public Law 107-204 du 30 juillet 2002.

[19] Articles L.561-1 et suivants du Code monétaire et financier.

l'égard de la clientèle auxquelles sont assujetties les personnes au titre de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme n'imposent pas la mise en place de contrôles comptables anticorruption. Les banques ou assurances sont d'autre part soumises aux règlementations de Bâle et Solvabilité 2 et ont à ce titre l'obligation de mettre en place un dispositif de contrôle interne comptable. La contribution de ce dispositif peut être évaluée au travers de la cartographie des risques de corruption et de l'efficacité des mesures existantes pour remédier aux risques identifiés.

3.3 UNE PROCÉDURE DÉDIÉE ET FORMALISÉE

Les modalités des contrôles comptables anticorruption sont formalisées au sein d'une procédure rappelant notamment :

- l'objet et le périmètre des contrôles ;
- les rôles et responsabilités dans la mise en œuvre des contrôles de niveaux 1, 2 et 3 (sans oublier les étapes de présentation des contrôles aux instances dirigeantes et les modalités de validation des plans d'actions par leur soin) ;
- les critères de seuils ou de matérialité devant entraîner un contrôle ;
- les modalités d'échantillonnage des opérations à contrôler, le cas échéant ;
- la définition d'un plan de contrôle qui peut inclure, suivant les niveaux de risque identifiés, des contrôles systématiques et des contrôles fait par rotation, ainsi que leur temporalité ;
- les modalités de gestion des anomalies.

La procédure précisera également les modalités de formalisation, de traçabilité et d'archivage des contrôles réalisés. L'entreprise peut utilement réaliser une matrice faisant un lien direct entre la cartographie des risques de corruption et les contrôles comptables participant à réduire ces risques.

La procédure peut notamment préciser le niveau de documentation attendu des différents contrôles comptables anticorruption mis en place, y compris sur des contrôles informatiques. À titre d'illustration, elle peut inclure :

- des procédures et modes opératoires ;
- des narratifs décrivant les différentes étapes des cycles et processus métiers, et distinguant les risques et contrôles associés ;
- des logigrammes décisionnels, des diagrammes de processus ;
- des autoévaluations de conception et d'efficacité opérationnelle du contrôle interne ;
- des matrices de contrôles définissant les objectifs des contrôles, les risques, les étapes des contrôles opérés, la fréquence des contrôles.

Comme pour les autres mesures et procédures du dispositif de prévention de la corruption, la procédure de contrôle comptable anticorruption est soumise à un dispositif de contrôle et d'audit interne en trois niveaux qui a pour but :

- de contrôler sa mise en œuvre effective de la procédure de contrôles comptables anticorruption ;
- d'identifier et de comprendre les manquements dans cette mise en œuvre ;
- de définir des recommandations ou autres mesures correctives adaptées, si nécessaire, en vue de l'améliorer.

Ce contrôle interne déployé sur la procédure de contrôles comptables anticorruption s'organise également en trois niveaux dont des exemples sont donnés dans le tableau ci-dessous.

Contrôles de 1er niveau	Contrôle des habilitations. Contrôle de la correcte application des contrôles comptables anticorruption.
Contrôles de 2e niveau	Contrôle régulier de la correcte réalisation des contrôles comptables anticorruption après réalisation de l'opération sur la base d'un échantillonnage représentatif de dossiers.
Contrôles de 3e niveau	Contrôle de la correcte réalisation et de l'efficacité des contrôles comptables de premier et deuxième niveaux. Analyse de la réalisation des contrôles comptables et de la correcte allocation des ressources. Analyse de la pertinence des contrôles comptables au regard des risques identifiés par la cartographie. Analyse du caractère systémique du dispositif : par exemple, analyse critique des procédures de contrôles comptables en place au regard des mises à jour de la cartographie des risques de corruption.

3.4 RÔLES ET RESPONSABILITÉS DES DIFFÉRENTS ACTEURS

Un grand nombre de départements de l'entreprise (opérationnels comme supports) sont garants de la bonne application du dispositif de prévention et de détection de la corruption. Les contrôles comptables ne constituent qu'une composante des contrôles mis en place par une entreprise dans le cadre de son dispositif anticorruption. Sur leur périmètre propre, ils impliquent un nombre plus limité d'acteurs en fonction des phases successives : analyse des risques, validation de la stratégie de maîtrise des risques, conception des procédures, établissement du plan de contrôle et réalisation et suivi des contrôles. Le tableau ci-dessous propose une répartition indicative des rôles et responsabilités que les entreprises peuvent adapter, en veillant au respect du principe de séparation des tâches.

	Instance dirigeante	Respon-sable de la fonction conformité	Direction comptable et finan-cière	Équipes comp-tables	Contrôle interne	Audit interne	Commis-saire aux comptes	Expert-comp-table
Cartographie	X	X	X	X		X		
Conception des procédures de contrôles comptables anticorruption		X	X					
Établissement du plan de contrôles comptables anticorruption à mener		X	X			X		
Contrôles de niveau 1			X	X				
Contrôles de niveau 2		X	X		X	X		X
Contrôles de niveau 3	X					X	X	X

L'instance dirigeante valide formellement les résultats de la cartographie des risques et le plan d'actions associé. Elle a donc connaissance des actions de renforcement des contrôles comptables existants ou de création de contrôles comptables au titre de la maîtrise des risques de corruption. Une fois les processus de contrôles déroulés, elle est informée des principaux résultats des audits internes et a communication des rapports des commissaires aux comptes. Elle s'assure de la réalisation des plans d'actions visant à améliorer la gestion des risques de corruption, et affecte notamment les moyens nécessaires à la réalisation de ces plans d'actions.

Le responsable de la fonction conformité est le pilote du dispositif de prévention de la corruption. Sur la partie contrôles comptables anticorruption, il travaille en étroite collaboration avec la direction financière et l'audit interne. Lors de l'élaboration de la cartographie des risques, il liste avec la direction financière les contrôles comptables déjà existants pour chaque scénario de risques détecté et détermine ceux à mettre en place afin de remédier aux risques jugés insuffisamment maîtrisés. Il formalise la procédure de contrôle comptable anticorruption en lien avec cette direction. Le responsable en charge de la maîtrise des risques, quand l'entreprise en dispose, contribue également à la définition de la méthodologie utilisée pour identifier, analyser, hiérarchiser et gérer les risques de corruption et travaille en étroite collaboration sur ces points avec le responsable conformité.

Il réalise enfin certains contrôles de niveau 2. Par exemple, il peut être amené à effectuer des rapprochements entre le registre des cadeaux et invitations offerts et le compte comptable cadeaux et invitations.

La direction comptable et financière participe, comme mentionné ci-dessous, à l'établissement de la liste des contrôles comptables existants, à la mise en place de nouveaux contrôles comptables anticorruption, le cas échéant, et à la conception de la

procédure de contrôles comptables anticorruption. Les salariés comptables de cette direction réalisent également des contrôles de premier niveau comme de deuxième niveau. En premier niveau, ils peuvent, par exemple, être amenés à valider systématiquement tout rabais, remise ou ristourne supérieur à un certain montant. En deuxième niveau, ils peuvent, par exemple, contrôler par sondage aléatoire et à une fréquence prédéterminée que les rabais accordés ont bien fait l'objet d'une validation formelle du directeur commercial, qui certifie ainsi qu'ils correspondent au contrat.

Les équipes comptables et financières diligentent les contrôles comptables anticorruption de premier niveau. Afin de limiter le risque lié à l'autocontrôle, il est recommandé de s'assurer que les écritures comptables à risque soient examinées et validées par un collaborateur différent de celui qui en a effectué la saisie.

Les services de contrôle interne (et de contrôle permanent dans certains établissements bancaires) participent à la réalisation des contrôles de deuxième niveau.

Les services d'audit interne mènent les contrôles de niveau 3 qui visent à évaluer l'efficacité des procédures de contrôles comptables anticorruption et leur conformité aux exigences de l'entreprise. À ce titre, ils sont à même de fournir des informations sur l'application effective et sur l'efficacité des procédures de contrôles comptables existantes au moment de la réalisation de la cartographie des risques. Ils contribuent ainsi à une cotation documentée des risques nets. Ils inscrivent les procédures de contrôles comptables anticorruption au sein de leur programme d'audit.

Les commissaires aux comptes

La loi Sapin 2 prévoit expressément que les contrôles comptables anticorruption peuvent être réalisés « *en ayant recours à un auditeur externe à l'occasion de l'accomplissement des audits de certification de comptes prévus à l'article L. 823-9 du code de commerce* »[20] pour les sociétés qui sont soumises à l'obligation de faire certifier leurs comptes. Aux termes de l'article L. 823-9 du Code de commerce, *« 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.* ».

La certification des comptes annuels et consolidés est la principale mission des commissaires aux comptes. Le rapport de certification rendu dans le cadre de cette mission vérifie :

- la conformité et régularité des comptes par rapport au plan comptable général ;
- la sincérité des comptes (loyauté et bonne foi dans l'établissement des comptes) ;
- l'image fidèle de l'entreprise (principe de prudence, traduction financière de la réalité).

[20] Loi 2016-1691 du 9 décembre 2016, art. 17-II, 5°.

Pour ce faire, il met en œuvre un audit qui lui permet d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives[21]. Cet audit consiste à mettre en œuvre des contrôles définis sur la base d'une analyse des risques. Ces contrôles portent à la fois sur les dispositifs de contrôle interne de l'entité et sur les comptes eux-mêmes. Des normes d'exercice professionnel déterminent les diligences à accomplir et le formalisme qui s'attache à la réalisation de sa mission. Le commissaire aux comptes restitue formellement la conclusion de ses travaux dans un rapport écrit dans lequel il exprime son opinion sur les comptes au regard du référentiel comptable applicable.

À l'occasion de ces vérifications et dans l'objectif qui leur est assigné de contribuer à la prévention des difficultés éventuelles de l'organisation auditée, les commissaires aux comptes participent à la prévention et à la détection de la corruption. Du reste, ils doivent révéler au Procureur de la République les faits délictueux – y compris les faits de corruption – dont ils ont connaissance au cours de leur mission.

Le choix d'internaliser la réalisation des contrôles comptables anticorruption, de mandater son commissaire aux comptes ou un conseil spécialisé ou de cumuler les deux façons de faire est laissé à la libre appréciation de l'entreprise. La conception et la mise en œuvre des contrôles comptables « anticorruption » restent en revanche de la responsabilité de l'entreprise. Si l'entreprise souhaite solliciter son commissaire aux comptes, ce dernier peut réaliser des prestations (services autres que la certification des comptes), sous réserve de respecter les règles déontologiques. À l'exception des services interdits pour la certification des comptes d'une entité d'intérêt public, le commissaire aux comptes peut accepter toute prestation dès lors qu'elle n'affecte pas son indépendance dans l'exercice de sa mission de certification. Dans ces cas, conformément à sa déontologie et en complément de sa mission de certification, le commissaire aux comptes pourra réaliser des prestations au titre des procédures de contrôles comptables anticorruption[22] et notamment :

- tester l'efficacité des contrôles comptables anticorruption existants, mis en place par l'entité dans le cadre du dispositif ;
- tester la conformité des contrôles mis en œuvre au référentiel de contrôle défini par l'entreprise ;
- identifier les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne mis en place par l'entité dans le cadre du dispositif anticorruption ;
- formuler des recommandations visant à contribuer à l'amélioration des éléments du contrôle interne mis en place dans le cadre du dispositif anticorruption.

De tels audits externes ne se confondent pas avec la certification des comptes.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a analysé les risques susceptibles de compromettre son indépendance pour exercer sa mission, qu'il certifie les comptes d'une entité d'intérêt public ou ceux d'une autre entité, et le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées pour que son indépendance soit préservée.

[21] Le commissaire aux comptes peut se référer à la norme d'exercice professionnel relative aux principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes (article A.823-2 du Code de commerce – NEP 200).

[22] Le contenu des contrôles comptables de niveau trois est indiqué dans les recommandations de l'AFA aux paragraphes 308 à 310.

Les experts-comptables

L'expert-comptable de l'entreprise est l'interlocuteur privilégié de l'entreprise sur le respect des règles et normes comptables en vigueur. Il est, à ce titre, une ressource de conseil afin de mettre en place toute procédure destinée à s'assurer que les livres, registres et comptes ne sont pas utilisés pour masquer des faits de corruption.

ARTICULATION DES CONTRÔLES COMPTABLES DANS UN GROUPE DE SOCIÉTÉS

Les entreprises qui exercent un contrôle sur d'autres entités (par exemple : filiales, succursales, agences) sont invitées à mettre en place des procédures et un contrôle interne **visant à s'assurer de la qualité et de l'efficacité du ou des dispositifs anticorruption déployés dans l'ensemble du périmètre qu'elles contrôlent.**

Les contrôles comptables dans les groupes sont partagés entre les contrôles opérés au niveau de la maison mère ou de ses divisions/branches et les contrôles opérés localement dans les filiales. Les contrôles opérés directement au niveau du groupe reposent le plus souvent sur les services de contrôle de gestion groupe et/ou d'audit interne. Ce sont généralement en conséquence des contrôles de supervision et de nature détective. **Le groupe peut définir des principes généraux ainsi que des catalogues de procédures et de contrôles internes, que la filiale appliquera et pourra alors compléter, le cas échéant, au regard de sa propre cartographie des risques de corruption.** Il faut souligner la nécessité d'adapter et de renforcer les contrôles comptables anticorruption en cas d'implantation ou d'opérations avec des entreprises situées dans des pays sensibles.

Dans les cas de détention d'une société en contrôle conjoint ou sans contrôle, la maison mère doit rester vigilante sur les contrôles comptables mis en place au sein de sa filiale ou participation.

Les comités d'audit, quand ils existent, sont responsables de la coordination et de la supervision de l'ensemble.

Selon le Code de commerce[22], les comités d'audit sont notamment chargés, sous la responsabilité, selon le cas, de l'organe chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance, du suivi :

- de l'élaboration de l'information financière ;
- de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques ;
- du contrôle légal des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés par le CAC ;
- de l'indépendance des CAC.

[23] Article L. 823-19.

3.5 TRAITEMENT DES ANOMALIES

- Tout constat d'une anomalie à l'issue des contrôles comptables anticorruption doit faire l'objet d'une prise en compte par l'entreprise.
- Les résultats des contrôles comptables anticorruption de deuxième niveau donnent lieu à une synthèse conclusive incluant, en cas d'anomalies, la définition d'actions correctives dans le cadre d'un plan d'actions. Les résultats des contrôles de troisième niveau donnent lieu à l'émission d'un rapport dont les principales conclusions sont présentées à l'instance dirigeante.
- L'entreprise peut ainsi être amenée à compléter certaines procédures comptables existantes pour remédier aux anomalies constatées. Les cas d'anomalies alimentent également une mise à jour de la cartographie des risques de corruption et peuvent faire l'objet d'illustrations complémentaires dans le code de conduite et les supports de formation dédiés à la prévention de la corruption en coordination avec le responsable de la conformité.
- Si l'anomalie relève d'un manquement dans la mise en œuvre des procédures ou du dispositif anticorruption, le responsable hiérarchique peut envisager des mesures envers l'auteur du manquement allant du simple rappel de la règle à la sanction, suivant l'importance du manquement constaté.
- Si l'anomalie fait ressortir des soupçons ou des faits de corruption, elle doit être portée à la connaissance du responsable de la conformité et de l'instance dirigeante qui peut décider de diligenter une enquête interne.

ANNEXE 1
COMPARAISON DES RÉFÉRENTIELS FRANÇAIS ET ANGLO-SAXONS EN MATIÈRE DE CONTRÔLES COMPTABLES ANTICORRUPTION

Les procédures de contrôles comptables font l'objet de développements dans le guide du Foreign Corrupt Practices Act (FCPA), « *A Resource Guide to the U.S. Foreign Corrupt Practices Act* » Comparativement, le UK Bribery Act (« UKBA »), loi britannique relative à la répression et la prévention de la corruption, n'en fait qu'une simple mention au détour d'un exemple relatif au contrôle interne.

Le guide FCPA précité dédie toute une partie aux procédures comptables en matière de lutte contre la corruption, à associer avec les dispositions de la loi SOX (Chapter 3 : the FCPA : accounting provisions). Toutefois, il faut garder à l'esprit que ces recommandations en matière comptable ont un périmètre restreint puisqu'elles ne sont applicables qu'aux entreprises cotées à la bourse américaine (« issuers »).

En préambule, il convient de souligner que les recommandations de l'AFA concernant les contrôles comptables anticorruption n'ont pas de force légale, alors que le non-respect des dispositions comptables du FCPA peut représenter une infraction civile et pénale.

Comme l'AFA, le guide FCPA souligne que les contrôles comptables anticorruption doivent être mis en place sur le fondement de la cartographie des risques et de la prise en compte de la réalité opérationnelle de l'activité. Le guide FCPA n'indique donc pas non plus une liste de contrôles prédéterminés à effectuer, mais laisse logiquement à l'entreprise la faculté de déterminer les contrôles adéquats en fonction de son évaluation de ses risques spécifiques.

Le guide FCPA souligne comme l'AFA l'importance que revêt la tenue d'une comptabilité fiable et rigoureuse dans le dispositif de prévention et de détection de la corruption (« books and record provision »). Il insiste également sur la nécessité de mettre en œuvre en complément un système de contrôles comptables interne (« internal controls provision »). Les méthodes de contrôles ne sont en revanche pas évoquées dans le guide FCPA, hormis la comparaison régulière des comptes à la réalité physique des actifs.

Le guide FCPA rappelle que les auditeurs doivent alerter le régulateur américain SEC (Securities and Exchange Commission) s'ils découvrent des faits illégaux, en miroir de l'obligation des commissaires aux comptes en France d'effectuer un signalement au procureur de la République des faits présumés délictueux dont ils ont connaissance au cours de leurs missions.

Le guide FCPA donne moins d'exemples de comptes ou situations sensibles mais mentionne quand même que la corruption est souvent maquillée sous des paiements qui apparaissent légitimes dans des comptes, comme les commissions ou les honoraires de conseils.

ANNEXE 2
AUTRES EXEMPLES DE COMPTES COMPTABLES SENSIBLES[24]

1. COMPTE DE RÉSULTAT

604 – Achats d'études et de prestations de services

608 – (compte réservé, le cas échéant, à la récapitulation des frais accessoires incorporés aux achats)

609 – Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats

611 – Sous-traitance générale

613 – Locations

618 – Divers

- 6185 – Frais de colloques, séminaires, conférences

619 – Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

622 – Rémunérations d'intermédiaires et honoraires

623 – Publicités publications relations publiques

- 6232 – Échantillons
- 6234 – Cadeaux à la clientèle
- 6235 – Primes
- 6238 – Divers (pourboire, dons courants, etc.)

625 – Déplacements, missions et réceptions

628 – Divers

641 – Rémunérations du personnel

- 6413 – Primes et gratifications
- 6414 – Indemnités et avantages divers

658 – Charges diverses de gestion courante

654 – Pertes sur créances irrécouvrables

671 – Charges exceptionnelles sur opérations de gestion

- 6713 – Dons, libéralités

[24] Les différentes numérotations de comptes évoquées sont issues du Plan Comptable Général.

6714 – Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice

6718 – Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion

708 – Produits des activités annexes (examiner tous les sous comptes)

709 – Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise

75 – Autres produits de gestion courante

758 – Produits divers de gestion courante

79 – Transferts de charges

86 – Emplois des contributions volontaires en nature

860 – Secours en nature

861 – Mise à dispositions gratuites de biens

862 – Prestations

864 – Personnel bénévole

87 Contributions volontaires en nature

870 – Dons en nature

871 – Prestations en nature

875 – Bénévolat

Tous les comptes se terminant par « 8 » qui sont des comptes « divers ».

2. BILAN

35 – Stocks de produits

40 et 41 – Comptes concernant des tiers risqués

512 – Banques

53 – Caisses

471 à 475 – Comptes d'attente

455 – Associés – comptes courants

Comptes d'avance

Écarts d'acquisition

REMERCIEMENTS

L'Agence française anticorruption remercie :

- **Le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C)**
- **La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC)**
- **L'Ordre des experts comptables**
- **L'Association des directeurs financiers et de contrôle de gestion (DFCG)**
- **L'Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI)**

Pour leur précieuse contribution à l'élaboration de ce guide.

Contact
Agence française anticorruption
23 avenue d'Italie, 75013 Paris
afa@afa.gouv.fr

Pour plus d'informations, rendez-vous sur
www.agence-francaise-anticorruption.gouv.fr