

Note de position de la CNCC

Introduction

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 II ») requiert que les dirigeants de certaines sociétés de taille importante¹ prennent des mesures destinées à prévenir et à détecter la commission, en France ou à l'étranger, de faits de corruption ou de trafic d'influence.

Les dirigeants doivent mettre en œuvre les mesures et procédures suivantes :

II. « 1° - un code de conduite définissant et illustrant les différents types de comportements à proscrire comme étant susceptibles de caractériser des faits de corruption ou de trafic d'influence. Ce code de conduite est intégré au règlement intérieur de l'entreprise et fait l'objet, à ce titre, de la procédure de consultation des représentants du personnel prévue à l'article L. 1321-4 du code du travail ;

2° - un dispositif d'alerte interne destiné à permettre le recueil des signalements émanant d'employés et relatifs à l'existence de conduites ou de situations contraires au code de conduite de la société;

3° - une cartographie des risques prenant la forme d'une documentation régulièrement actualisée et destinée à identifier, analyser et hiérarchiser les risques d'exposition de la société à des sollicitations externes aux fins de corruption, en fonction notamment des secteurs d'activités et des zones géographiques dans lesquels la société exerce son activité ;

4° - des procédures d'évaluation de la situation des clients, fournisseurs de premier rang et des intermédiaires au regard de la cartographie des risques ;

5° - 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. Ces contrôles peuvent être réalisés soit par les services de contrôle comptable et financier propres à la société, soit 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 ;

6° - un dispositif de formation destiné aux cadres et aux personnels les plus exposés aux risques de corruption et de trafic d'influence ;

7° - un régime de sanction disciplinaire permettant de sanctionner les salariés de la société en cas de violation du code de conduite de la société,

8° - un dispositif de contrôle et d'évaluation interne des mesures mises en œuvre ».

Ainsi, l'article 17 II § 5° de la loi Sapin 2 prévoit l'obligation de mettre en place au titre du plan anticorruption « Des procédures de contrôle 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. Ces contrôles peuvent être réalisés soit par les services de contrôle comptable et financier propres à la société, soit 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 ».

¹ 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 (art. 17 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016).

La mission de certification des comptes et la portée des travaux relatifs au dispositif anti-corruption de l'entité

Les nouvelles dispositions qui s'imposent aux grandes entités s'inscrivent dans la volonté politique des pouvoirs publics d'accroître la transparence financière et de lutter contre la corruption tant en France qu'à l'étranger.

La mission du commissaire aux comptes telle que définie par les articles L.823-9 et suivants du code de commerce a pour objectif principal de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. Pour cela, il met en œuvre un audit conformément aux normes d'exercice professionnel adoptées par le Haut conseil du commissariat aux comptes et homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice.

Les normes d'exercice professionnel prévoient que, dans le cadre de sa mission légale, le commissaire aux comptes, lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, prend connaissance du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable, et des moyens mis en œuvre par l'entité pour s'y conformer. Pour ce faire, il s'enquiert auprès de la direction des procédures conçues et mises en œuvre dans l'entité visant à garantir le respect des textes légaux et réglementaires. Il met des procédures d'audit en œuvre lorsqu'il identifie des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies dans les comptes (NEP 250).

Le commissaire aux comptes communique dès que possible les cas de non-respect de textes légaux et réglementaires relevés aux organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce ou s'assure qu'ils ont été informés.

Conformément à l'article L.823-12 du code de commerce :

- Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission, et, lorsqu'ils interviennent auprès d'une entité d'intérêt public, l'invitent à enquêter conformément aux dispositions de l'article 7 du règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil qui prévoient que « Lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit qui effectue le contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner que des irrégularités, y compris des fraudes concernant les états financiers de l'entité contrôlée, peuvent être commises ou ont été commises, il en informe l'entité contrôlée et l'invite à enquêter sur l'affaire et à prendre des mesures appropriées pour traiter ces irrégularités et éviter qu'elles ne se répètent à l'avenir.

Lorsque l'entité contrôlée n'enquête pas sur l'affaire, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit informe les autorités désignées par les États membres chargées d'enquêter sur de telles irrégularités. »

- Ils révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

- Sans préjudice de l'obligation de révélation des faits délictueux mentionnée à l'alinéa précédent, ils mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies au chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier. Les obligations s'appliquent au commissaire aux comptes avant l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes et au cours de l'exercice de ce mandat. Il met en œuvre les dispositions qui concernent :

- la vigilance à l'égard de l'identification de l'entité et du bénéficiaire effectif ;
- la vigilance à l'égard des opérations réalisées par l'entité ;
- la déclaration à TRACFIN

Par ailleurs, des obligations d'information auprès des autorités compétentes s'imposent dans certaines situations aux commissaires aux comptes de sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, de banques ou de sociétés d'assurances.

La mission légale ne prévoit pas, en conséquence, de travaux spécifiques concernant le dispositif de l'entreprise pour lutter contre la corruption et plus particulièrement les contrôles comptables mis en place à cet effet. Aucune norme d'exercice professionnel ne le prévoit non plus.

L'article 17 II 5° de la loi Sapin II prévoit que les contrôles comptables de l'entreprise peuvent être réalisés en ayant recours à un auditeur externe. Ces travaux ne sont pas prévus dans le cadre de la mission légale du commissaire aux comptes rappelée ci-dessus.

En revanche, le commissaire aux comptes peut effectuer des prestations autres que la certification légale, prestations qui sont soumises aux dispositions du code de déontologie de la profession. Une intervention sur les procédures comptables peut s'inscrire dans le cadre de ces dispositions. Ainsi, le commissaire aux comptes peut réaliser des services autres que la certification des comptes (SACC) à condition que ces services ne correspondent pas à des services interdits ou ne mettent pas en danger son indépendance. Il y a donc des missions que le commissaire aux comptes peut faire en dehors de sa mission légale et des missions qu'il ne peut pas faire.

Ce que le CAC ne peut pas faire en dehors de sa mission légale

Le commissaire aux comptes doit veiller à respecter les règles déontologiques qui lui sont applicables. L'article 17 II 5° prévoit que les contrôles comptables de l'entreprise peuvent être réalisés soit par les services de contrôle comptable et financier propres à la société, soit en ayant recours à un auditeur externe.

La rédaction actuelle de la loi Sapin II nous pose question. En effet, conformément aux règles déontologiques relatives aux services interdits, le commissaire aux comptes ne peut réaliser les contrôles pour le compte de l'entreprise. Il ne peut mettre en place des procédures de contrôle interne. Si une mission est confiée au commissaire aux comptes de l'entité, conformément aux interdictions édictées par l'article 10 du code de déontologie, cette mission ne doit pas être un service supposant d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée ni consister à mettre en œuvre des procédures de contrôle interne. L'article 10 du code de déontologie interdit également la prise en charge même partielle d'une prestation d'externalisation, par exemple des travaux d'audit interne. Il y a donc conflit de textes entre l'article 17 II 5° de la loi Sapin II et le code de commerce².

Concernant les EIP, le règlement européen qui interdit la conception ou la mise en œuvre de contrôles comptables à la place de l'entreprise prime sur la loi Sapin II, puisqu'il s'agit d'un texte d'une portée juridique supérieure.

La responsabilité de mettre en œuvre des procédures de contrôles comptables incombe aux dirigeants des entreprises. Les commissaires aux comptes ne peuvent pas se substituer aux entreprises dans cet exercice.

² L'article L.822-11 du code de commerce définit les services interdits en renvoyant au règlement européen n° 537/2014 ainsi qu'aux services interdits définis par le code de déontologie.

Ce que le CAC peut faire en dehors de sa mission légale

Dans les limites fixées par le code de déontologie, le commissaire aux comptes peut, à la demande de l'entité, effectuer des travaux sur les contrôles comptables. Ces interventions se font dans le respect des interdictions et restrictions en vigueur, notamment en matière de non-immixtion dans la gestion ou d'interdiction des missions d'externalisation.

Sans que ceci constitue une liste exhaustive, les prestations demandées par l'entité peuvent consister, par exemple, à :

- réaliser des tests sur les contrôles existants mis en place par l'entité dans le cadre du dispositif anti-corruption afin d'apprécier leur efficacité ;
- effectuer des tests pour confirmer que les contrôles mis en œuvre sont conformes au référentiel de contrôle défini par l'entreprise ;
- effectuer des formations en matière de contrôle interne et de gestion des risques de corruption ;
- identifier les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne mis en place par l'entité, à l'état de projet ou en cours de mise en œuvre par l'entité, dans le cadre du dispositif anti-corruption ;
- formuler des recommandations visant à contribuer à l'amélioration des éléments du contrôle interne mis en place dans le cadre du dispositif anti-corruption ;
- réaliser des travaux spécifiques convenus avec l'entité sur certains aspects du dispositif anti-corruption qu'elle a mis en place.

L'entreprise peut également demander au commissaire aux comptes d'effectuer des travaux sur les autres mesures mises en œuvre par l'entité pour se conformer à l'article 17 II de la loi Sapin II.