



EUROPEAN
ORGANIZATION
OF REGIONAL
AUDIT INSTITUTIONS

**BONNES PRATIQUES EN MATIÈRE DE
LUTTE CONTRE LA FRAUDE
ET LA CORRUPTION**

**Donner une nouvelle dimension au rôle des
auditeurs d'Eurorai pour mieux lutter contre la fraude**

**Synthèse des résultats
du
groupe de travail d'Eurorai – mars 2012**

Sommaire

Quelques renseignements sur Eurorai.....	3
Membres	3
Préambule.....	6
1. Introduction.....	7
2. Champ d'action et objectifs.....	7
3. Approche.....	7
4. Synthèse.....	8
5. Recommandations.....	8
6. Définition de la fraude.....	10
7. Responsabilités.....	11
8. Résultats de l'enquête de Eurorai.....	16
• Généralités	16
• Présentation de rapports et engagement	17
• Techniques d'audit	17
• Examens détaillés	18
9. Exemples de bonnes pratiques et études de cas.....	19
Annexe A.....	22
Annexe B.....	24

Quelques renseignements sur Eurorai

Eurorai est un projet de coopération entre des institutions régionales de contrôle externe des finances publiques en Europe facilitant les échanges d'expériences et permettant d'avancer dans le domaine commun du contrôle des finances du secteur public régional et local, garantie d'une meilleure utilisation des deniers publics.

Les objectifs d'Eurorai sont les suivants :

1. Encourager et promouvoir la coopération entre les organismes de contrôle dans les divers secteurs où ils exercent leurs activités.
2. Favoriser les échanges de connaissances et d'expériences dans le domaine du contrôle des finances publiques.
3. Informer ses membres de la législation, de l'organisation et du fonctionnement des organismes de contrôle du secteur public.
4. Promouvoir des études relatives au contrôle des finances publiques.
5. Encourager l'organisation de programmes d'échanges et de cours de perfectionnement pour les employés des institutions membres d'Eurorai.
6. Clarifier la terminologie utilisée dans chaque pays, et permettre ainsi le rapprochement des méthodes de contrôle.

Membres

En mars 2012 les institutions membres d'Eurorai sont les suivantes :

Rechnungshof Baden-Württemberg (Allemagne)
Landesrechnungshof Brandenburg (Allemagne)
Hessischer Rechnungshof (Allemagne)
Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern (Allemagne)
Rechnungshof Rheinland-Pfalz (Allemagne)
Sächsischer Rechnungshof (Allemagne)
Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (Allemagne)
Landesrechnungshof Schleswig-Holstein (Allemagne)
Thüringer Rechnungshof (Allemagne)
Kärntner Landesrechnungshof (Autriche)
Niederösterreichischer Landesrechnungshof (Autriche)
Oberösterreichischer Landesrechnungshof (Autriche)
Salzburger Landesrechnungshof (Autriche)
Steiermärkischer Landesrechnungshof (Autriche)
Tiroler Landesrechnungshof (Autriche)
Audit Office of the Republic of Cyprus * (Chypre)
Cámara de Cuentas de Andalucía (Espagne)
Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias (Espagne)
Sindicatura de Comptes de les Illes Balears (Espagne)
Audiencia de Cuentas de Canarias (Espagne)
Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha (Espagne)
Consejo de Cuentas de Castilla-León (Espagne)
Consello de Contas de Galicia (Espagne)
Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid (Espagne)
Cámara de Comptos de Navarra - Nafarroako Kontuen Ganbara (Espagne)
Sindicatura de Comptes de Catalunya (Espagne)

Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana (Espagne)
 Tribunal Vasco de Cuentas Públicas - Herri Kontuen Euskal Epaitegia (Espagne)
 Chambre régionale des comptes d'Alsace (France)
 Chambre régionale des comptes d'Aquitaine (France)
 Chambre régionale des comptes de Champagne-Ardenne (France)
 Chambre régionale des comptes de Corse (France)
 Chambre régionale des comptes de Franche-Comté (France)
 Chambre régionale des comptes de Haute-Normandie (France)
 Chambre régionale des comptes d'Ile-de-France (France)
 Chambre régionale des comptes de Languedoc Roussillon (France)
 Chambre régionale des comptes de Lorraine (France)
 Chambre régionale des comptes de Midi-Pyrénées (France)
 Chambre régionale des comptes du Nord-Pas-de Calais (France)
 Chambre régionale des comptes de Provence-Alpes-Côte d'Azur (France)
 Chambre régionale des comptes de Rhône-Alpes (France)
 State Audit Office of Hungary – Major Directorate in charge of local government audit * (Hongrie)
 Local Government Audit Service - Department of the Environment (Irlande)
 Office of the Auditor General of Kosovo (Protectorat des Nations-Unies)
 Rekenkamer Amsterdam (Pays-Bas)
 Rekenkamer Rotterdam (Pays-Bas)
 National Council of Regional Chambers of Audit (Pologne)
 Regional Chamber of Audit in Bydgoszcz * (Pologne)
 Regional Chamber of Audit in Katowice * (Pologne)
 Regional Chamber of Audit in Szczecin * (Pologne)
 Regional Chamber of Audit in Wrocław * (Pologne)
 Tribunal de Contas - Secção Regional dos Açores * (Portugal)
 Tribunal de Contas - Secção Regional da Madeira * (Portugal)
 Audit Commission of England (Royaume-Uni)
 Audit Scotland (Royaume-Uni)
 Wales Audit Office (Royaume-Uni)
 Chamber of Control and Accounts of the Republic of Kabardino-Balkaria (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Komi Republic (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Leningrad Region (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Moscow (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Orenburg Region (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Rostov Region (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Samara Region (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Stavropol Region (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of the Republic of Tatarstan (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Tver Region (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Vladimir Region (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Tuymen Region * (Russie)
 Court of Audit of Slovenia – local government audit section * (Slovénie)
 Cour des comptes de la République et Canton de Genève (Suisse)
 Inspection des finances du canton de Genève (Suisse)
 Inspection des finances du canton du Valais (Suisse)
 Cour des comptes du canton de Vaud (Suisse)
 Finanzkontrolle des Kantons Zürich (Suisse)
 Accounts Chamber of the Supreme Rada of the Autonomous Republic of Crimea (Ukraine)

Tribunal de Contas do Estado do Paraná * (Brésil)
Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina * (Brésil)

* membres associés

Un statut d'observateur a été octroyé aux institutions et associations suivantes :

Ассоциация контрольно-счетных органов Российской Федерации (АКСОП)
(Association des chambres de contrôle et des comptes de la Fédération de Russie)
Lietuvos Respublikos Savivaldybių kontrolierių asociacija (Association des Auditeurs Municipaux en Lituanie)
Združenie hlavných kontrolórov miest a obcí slovensky republiky (Association des Auditeurs Municipaux en Slovaquie)
Le Vérificateur général du Québec (Canada)
Conseil canadien des vérificateurs législatifs (Canada)

Préambule

Lors de l'assemblée générale d'octobre 2010, Eurorai s'est prononcée en faveur de la création et du financement d'un groupe de travail comme projet pilote, décision s'inscrivant dans une stratégie visant à atteindre les objectifs fixés par Eurorai en matière de coopération et d'échange de connaissances.

L'objectif de ce groupe de travail était d'identifier un domaine d'intérêt commun pour les membres dans le domaine de l'audit. Une enquête approfondie allait ensuite permettre d'établir un rapport mettant l'accent sur le partage d'expériences et encourageant les pratiques homogènes. Ce rapport revêt par conséquent un intérêt d'ordre pratique pour les membres d'Eurorai.

Il a été décidé, lors de la réunion du Comité directeur d'Eurorai à Salzbourg en 2011, que l'audit externe de la fraude constituerait le premier sujet d'étude.

Le groupe de travail proposé par les membres d'Eurorai a été constitué comme suit :

Nom	Rôle	IRC
Alan BRYCE	Responsable de la lutte contre la fraude	Commission d'audit en Angleterre
John GILCHRIST	Directeur de la Stratégie d'audit	Audit Écosse
Birgit FUCHSHUBER	Membre	Cour des comptes de Haute-Autriche
Michel CARLES	Procureur financier	Chambre régionale des comptes de Midi-Pyrénées

Stephen TAYLOR
Président d'Eurorai
Southampton, Angleterre
Avril 2012

1. Introduction

L'objectif de ce groupe de travail était d'identifier les bonnes pratiques mises en œuvre par les institutions membres pour lutter contre la fraude, de formuler des recommandations renforçant les mesures de lutte contre la fraude et de promouvoir une certaine homogénéité des pratiques parmi les membres d'Eurorai. Concrètement, une enquête a été menée auprès des membres d'Eurorai afin de constater les mesures de lutte contre la fraude utilisées dans les différents pays. Les résultats de cette enquête sont analysés dans le chapitre 8 de ce rapport.

C'est l'une des conclusions de ce rapport : en matière de lutte contre la fraude, une approche unique et homogène ne peut être envisagée du fait des multiples contextes légaux et opérationnels dans lesquels les auditeurs des régions membres d'Eurorai exercent leur mission. Cette diversité des approches nous a toutefois permis de répertorier un grand nombre de méthodes et de bonnes pratiques en matière de lutte contre la fraude, une démarche particulièrement utile pour les membres d'Eurorai.

2. Champ d'action et objectifs

Le champ d'action et les objectifs du groupe de travail se décomposent comme suit :

1. comparer et mettre en contraste les approches d'audit de la fraude dans les différentes régions ;
2. proposer des définitions standard pouvant être adoptées par les institutions régionales de contrôle (IRC) ;
3. échanger les bonnes pratiques et recommander des approches standard pouvant être utilisées par les IRC et mises en avant auprès des institutions auditées.

3. Approche

L'approche suivante a été retenue dans le cadre de cette mission :

1. s'accorder sur une définition commune de la fraude en se fondant sur les normes internationales d'audit actuelles ;
2. s'accorder sur une approche commune d'attribution des responsabilités en matière de prévention de la fraude dans les organismes du secteur public ;
3. comparer, à travers un questionnaire, les différentes approches utilisées pour auditer la fraude (voir annexe A) ;
4. identifier et partager les bonnes pratiques ;
5. faire des recommandations pour renforcer la cohérence dans le futur et aider les IRC à gagner en efficacité.

4. Synthèse

La prévention de la fraude et de la corruption est un sujet de préoccupation majeur pour les collectivités régionales et locales et les autres organismes publics d'Europe. Il est par conséquent abordé dans les programmes d'audit de toutes les institutions régionales de contrôle (IRC), mais de manière plus ou moins approfondie.

Dans certaines régions, notamment au Royaume-Uni, en Irlande et en partie aux Pays-Bas, l'auditeur doit certifier les comptes conformément aux normes d'audit. La lutte contre la fraude, qui constitue l'une des missions des auditeurs, est donc conditionnée par certaines normes professionnelles d'audit et de comptabilité.

Dans d'autres pays, en France par exemple, la probité ainsi que l'examen des recettes et dépenses budgétaires font l'objet d'une attention toute particulière. Situation similaire en Russie, où le budget et les comptes sont également analysés de près. Par conséquent, la lutte contre la fraude se déroule en grande partie dans le cadre de l'exercice des missions légales des IRC.

De nombreuses IRC examinent également la question du bon emploi de l'argent dans le cadre de l'audit, ce qui soulève nécessairement des interrogations en matière de fraude.

L'approche adoptée en matière d'audit anti-fraude varie d'un pays et d'une région à l'autre. Plusieurs IRC incluent les problématiques liées à la fraude dans leur mission principale d'audit, tandis que d'autres consacrent un temps défini à l'examen thématique des domaines à risque.

Les risques reconnus comme majeurs et les techniques utilisées témoignent d'une forte cohérence entre de nombreuses IRC, quoique les méthodes de présentation des rapports varient en fonction des approches.

La présente synthèse expose d'une part les conclusions du groupe de travail. D'autre part, elle formule à l'intention d'Eurorai et de ses institutions membres un certain nombre de recommandations visant à promouvoir la cohérence et le partage des bonnes pratiques.

5. Recommandations

Ce chapitre présente une série de recommandations destinées à Eurorai et/ou à ses membres.

i) Recommandations destinées à Eurorai

N°	Recommandation
	Échange et formation
1	Encourager les institutions membres à fournir des exemples de bonnes pratiques, qui seront communiqués via le site Internet d'Eurorai.
2	Programmer un séminaire consacré à l'audit de la fraude à l'intention des membres d'Eurorai.
3	Faciliter l'accès à la formation sur les problématiques de fraude dès lors que le besoin s'en fait sentir parmi les membres ou groupes de membres d'Eurorai.

ii) Recommandations destinées aux membres

N°	Recommandation
	Définition
4	Examiner la définition actuelle de la fraude et s'assurer qu'elle intègre bien les éléments clés suivants : <ul style="list-style-type: none"> • adoption, dans la mesure du possible, d'une définition de droit civil, plutôt que d'une définition relevant du droit pénal exclusivement, • référence aux notions d'abus de pouvoir, de fausse représentation et de non-communication d'informations, dans le cadre de cette définition, • référence à la volonté de retirer un quelconque profit ou de causer un préjudice.
	Responsabilité des dirigeants
5	Les membres d'Eurorai doivent promouvoir les bonnes pratiques au sein du secteur public et s'assurer qu'elles s'appuient tout au moins sur les éléments suivants : <ol style="list-style-type: none"> un code de conduite à l'usage des agents qui tienne compte des problématiques soulevées dans ce rapport (tableau 2), une stratégie de lutte contre la fraude qui privilégie la mise en pratique, et notamment la formation (tableau 3).
	Responsabilité de l'auditeur
6	Veiller à ce que les programmes d'audit incluent le temps nécessaire pour contrôler la conformité au code de conduite et à la stratégie de lutte contre la fraude.
7	Veiller à ce que les contrôles réalisés lors de l'audit tiennent compte de la culture de l'institution contrôlée et de la façon dont celle-ci encourage la lutte contre la fraude.
	Compétences et formation en matière d'audit
8	Évaluation des capacités et compétences des auditeurs en matière de fraude.
9	Recours à la formation pour pallier les lacunes, le cas échéant, et envisager de collaborer avec d'autres organismes intéressés par des projets de formation.
	Établissement de rapports
10	Les membres d'Eurorai veillent, si ce n'est pas encore systématique, à ce que les problèmes de fraude fassent l'objet d'un rapport annuel : <ol style="list-style-type: none"> externe – pour informer les autorités régionales et locales et le public, interne – pour garantir le partage des expériences.
	Techniques d'audit et exemples
11	Les institutions membres fournissent à Eurorai des exemples de bonnes pratiques en matière d'audit de fraude. Ces expériences peuvent ensuite être partagées avec d'autres institutions membres par le biais du site Internet.
12	Les membres d'Eurorai envisagent d'utiliser le modèle ci-joint du « Triangle de la fraude » afin de sensibiliser les IRC et les organismes audités au risque de fraude.
13	Les membres d'Eurorai mènent des enquêtes systématiques sur la gestion des problèmes de fraude à chaque cycle de contrôle, en s'appuyant sur le questionnaire proposé à l'annexe B.
14	Examiner, lors de chaque audit, les risques de fraude les plus fréquents. À savoir, tout au moins : <ul style="list-style-type: none"> • les fonctions à risque exercées par certains membres du personnel, • les procédures à risque, • le manque de transparence, • les situations de monopole lors de la prise de décision, • les procédures à risque en matière de marchés publics.

6. Définition de la fraude

Les définitions de la fraude utilisées par les auditeurs varient d'une région d'Eurorai à l'autre. On mentionnera notamment la Norme Internationale d'audit ISA 240 selon laquelle la fraude consiste à émettre des rapports financiers frauduleux ou à détourner des fonds. En tout état de cause, cette définition de la fraude, quelque peu restrictive, fait référence aux obligations des auditeurs externes d'exprimer une opinion sur les états financiers. Elle ne peut, en tant que telle, faire office de référence au sein d'Eurorai.

Dans certaines régions d'Eurorai, il n'existe aucune définition pénale de la fraude. Au Royaume-Uni, par exemple, il existe une loi (Fraud Act) définissant différentes infractions sans pour autant proposer une définition de la fraude en elle-même. En Angleterre, la Commission d'audit reprend les principaux éléments de ces infractions et propose une définition de la fraude, adoptée par la grande majorité des acteurs du secteur public anglais :

« Toute représentation fautive et intentionnelle, notamment la non-communication d'informations ou l'abus de pouvoir, motivée par un profit quelconque, entraînant un préjudice ou susceptible de porter préjudice à autrui. Ceci inclut les situations donnant lieu à des poursuites civiles ou pénales ou à des sanctions disciplinaires ».

Cette définition englobe les poursuites civiles et pénales ainsi que les sanctions disciplinaires liées à la fraude. Il s'agit là d'un élément important à prendre en compte lors de la définition de la fraude. En Angleterre, la grande majorité des fraudes commises à l'encontre des collectivités locales ne font pas l'objet d'une sanction pénale. En conséquence, une définition limitant la fraude à une infraction pénale risquerait de sous-évaluer et sous-estimer la véritable ampleur et les dommages causés par la fraude.

D'autres organismes publics européens se sont également efforcés de proposer une définition de la fraude. Ainsi, le Réseau européen de lutte contre la fraude et la corruption dans les soins de santé (European Healthcare Fraud and Corruption Network), s'appuyant sur les recommandations de l'Institut suisse de droit comparé, proposait en 2005 d'appliquer la définition suivante, basée sur le droit civil, à travers l'Europe :

« La fraude civile est l'utilisation ou la présentation d'états et/ou de documents faux, inexacts ou incomplets, et la non-communication d'une information en violation d'une obligation légale de divulgation, ayant pour effet le détournement ou la rétention injustifiée de fonds ou de biens appartenant à autrui, ou leur utilisation abusive à d'autres fins que celles qui ont été spécifiées ».

En résumé, le contexte légal et juridique des différentes régions s'oppose à l'adoption d'une définition de la fraude unique et satisfaisante. Il existe donc un large éventail de définitions similaires parmi les membres d'Eurorai. À titre d'exemple, voici une suggestion :

Tableau 1

Exemples de définition de la fraude pour une institution du secteur public :
1. falsification, substitution ou destruction intentionnelle de données à des fins personnelles ;
2. violation délibérée de procédures et règlements financiers ;
3. abus de pouvoir lié à une fonction pour favoriser des amis, des membres de la famille ou d'autres tiers ;
4. usage de la tromperie pour satisfaire des fins personnelles, se soustraire à une obligation ou porter préjudice à un tiers ;
5. vol de fonds ou d'actifs appartenant à la collectivité régionale/locale ou à ses partenaires.

Nous **recommandons** aux membres d'Eurorai d'examiner leurs définitions afin de vérifier qu'elles recouvrent les points essentiels, à savoir :

- adoption, dans la mesure du possible, d'une définition de droit civil, plutôt que d'une définition relevant exclusivement du droit pénal ;
- référence à une forme d'abus de pouvoir, de fausse représentation et de non-communication d'informations, dans le cadre de cette définition ;
- référence à la volonté de retirer un quelconque profit ou de causer un préjudice.

7. Responsabilités

La compréhension mutuelle des tâches et responsabilités des auditeurs et des parties auditées est essentielle à la prévention et à la détection de la fraude et permet d'éviter toute fausse attente quant aux rôles et compétences des auditeurs.

Responsabilité des dirigeants

En règle générale, la prévention et la détection de la fraude relève de la responsabilité des dirigeants, sous la surveillance des autorités chargées de la gestion des affaires publiques. Dans sa lutte contre la fraude, l'auditeur devrait avoir au minimum les outils suivant à disposition :

- un code de conduite,
- une formation régulière concernant ce code de conduite,
- une stratégie de lutte contre la fraude,
- une perception des risques comprenant des « signaux d'alerte »,
- une utilisation de programmes d'audit interne spécifiques,
- un système de contrôle interne approprié.

i) Code de conduite

L'instauration d'un code de conduite est la mesure de lutte contre la fraude la plus importante au sein d'une organisation. Ce dernier définit des règles de comportement applicables à l'ensemble du personnel et qui reflètent les normes et les valeurs de l'organisation. Le code de conduite façonne donc la culture organisationnelle de manière positive, l'objectif étant bien entendu que l'ensemble du personnel de l'organisation s'y conforme. Il devient alors possible de prévenir la fraude. Le code de conduite ne se suffit cependant pas à lui-même, il doit être mis en pratique et respecté par tous.

L'entité contrôlée doit donc concevoir et appliquer un code de conduite approprié. Il est alors essentiel que :

- le code de conduite soit communiqué à l'ensemble du personnel (voir la partie formation ci-après),
- le code de conduite concerne tous les membres de l'organisation, quelle que soit leur fonction,
- tous les employés signent le code de conduite,
- les sanctions pour non-respect soient non seulement communiquées mais également appliquées,
- qu'un responsable du respect de la réglementation soit désigné pour conseiller les employés, garantir le bon respect du code de conduite et recueillir les informations concernant les activités non-conformes.

Tableau 2

Sujets habituellement traités par le code de conduite d'un organisme public	
Sujet	Commentaire
Normes attendues	L'accent doit être mis sur le niveau d'exigence élevé du secteur public.
Sécurité de l'information	La confidentialité de l'information au sein d'une institution publique doit être garantie.
Neutralité politique	Le personnel ne doit pas afficher ses préférences politiques.
Relations	Tous les employés doivent se comporter de manière appropriée avec leurs collègues ainsi qu'avec les élus, les dirigeants, les fournisseurs et les clients.
Nominations	Les décisions du personnel chargé des nominations doivent reposer sur le mérite.
Engagements extérieurs	Les engagements extérieurs ne doivent pas compromettre le travail réalisé au sein de l'institution publique.
Intérêts personnels	Les intérêts, financiers ou autres, doivent être connus dès lors qu'un risque de conflit existe.
Achats	Les rôles doivent être clairement définis lors des procédures d'adjudication.
Cadeaux et invitations	Les cadeaux et invitations doivent absolument être justifiés par les activités liées à la collectivité régionale/locale. Aucun cadeau important ni aucune invitation importante ne doit être acceptée à titre personnel. Les cadeaux et invitations, y compris ceux qui ont été refusés, doivent figurer dans un registre.
Dénonciation	Une politique de dénonciation efficace doit pouvoir être le point de départ d'une procédure et protéger l'individu.

ii) **Formation**

L'institution auditée doit régulièrement former ses agents au code de conduite afin d'en renforcer l'acceptation et d'en encourager la mise en pratique. À l'occasion de ces formations, les règles et normes en vigueur dans l'institution ainsi que les règles en matière de comportement doivent être expliquées, notamment au moyen d'exemples pratiques. Les principaux objectifs de cette formation sont d'améliorer la capacité de chaque agent d'identifier les activités potentiellement frauduleuses au sein de l'institution.

iii) Stratégie de lutte contre la fraude

L'auditeur doit ensuite examiner les mesures spécifiques mises en place par l'institution auditée dans le cadre de sa stratégie de lutte contre la fraude.

Tableau 3

Composantes types d'une stratégie de lutte contre la fraude au sein d'une collectivité régionale/locale	
Sujet	Commentaire
Définition de la fraude	Chaque collectivité régionale/locale doit, dans un souci de transparence, veiller à communiquer sa définition de la fraude.
Responsabilités	Les responsabilités sont spécifiques aux différentes fonctions au sein de l'organisation. Par exemple : audit interne, dirigeants, conseillers, employés.
Identification du risque	Une évaluation du potentiel d'exposition au risque
Culture	Une déclaration sur la culture organisationnelle et le haut niveau d'exigence propre à l'administration publique doit être faite. Le mode de gouvernance doit être approprié, l'organisation doit communiquer en interne et former à ses valeurs.
Action	Des actions concrètes doivent être mises en place par les collectivités régionales/locales pour contrer le risque de fraude.
1. Dissuader	
2. Prévenir	
3. Détecter	
4. Enquêter	
5. Sanctionner	
6. Corriger	
Suivi	Surveillance et rapport sur la mise en œuvre de la stratégie de lutte contre la fraude.

iv) Risques et signaux d'alerte

La notion de « Signaux d'alerte » est fréquemment utilisée pour aider les institutions auditées à renforcer la lutte contre la fraude. Il s'agit d'indicateurs de fraude potentielle signalant les irrégularités devant faire l'objet d'investigations approfondies. L'identification des signaux d'alerte est essentielle pour détecter la fraude au sein d'une organisation. Par conséquent, les dirigeants de l'institution auditée doivent au moins avoir communiqué les signaux d'alerte de base au personnel, ce qui permet de mieux le sensibiliser aux problèmes des activités frauduleuses.

Exemples courants de signaux d'alerte :

- Niveau de vie de l'agent : ce dernier vit au-dessus de ses moyens
- Comportement de l'agent : changements notables
- Façon de travailler : personnes n'aimant pas être supervisées ou auditées par qui que ce soit, personnes ne prenant pas ou peu de vacances ni de congés maladie

v) Programmes d'audit interne

L'institution auditée doit régulièrement utiliser un programme d'audit spécial pour détecter les irrégularités au sein de l'institution, que ce soit sur le plan comptable, dans le domaine des ressources humaines, ou dans l'attribution de subventions. Les irrégularités ne sont pas systématiquement le signe d'une activité frauduleuse mais elles méritent une investigation approfondie.

vi) Contrôle interne

Un système de contrôle interne performant est une mesure particulièrement importante pour prévenir et détecter la fraude. Pour concevoir son système de contrôle interne, l'institution auditée doit se représenter en tant que victime d'activités frauduleuses. La plupart des organisations n'ayant pas pris en compte ce risque, les contrôles doivent être adaptés. Ceux-ci ne doivent cependant pas seulement être créés, il faut également qu'ils soient effectivement mis en oeuvre.

Les études démontrent que les fraudes dans le secteur public sont davantage occasionnées par la non-application des contrôles existants plutôt que par l'absence de contrôles. Si une fraude est possible malgré l'existence de contrôles, les membres d'Eurorai ont pu constater que, souvent, les traditions, les habitudes et les pratiques de l'organisation étaient en cause, soit une culture admettant que dans certaines circonstances de tels contrôles puissent être ignorés et contournés. Le chapitre consacré aux Bonnes Pratiques présente un outil – *Changing organisational cultures (Modification de la culture au sein des organisations)* – permettant de constater l'existence des contrôles et la culture de mise en pratique dans chaque institution. Il est possible de contribuer efficacement à la prévention de la fraude en questionnant cette culture où les contrôles sont considérés comme superflus.

Il est **recommandé** à toutes les institutions régionales de contrôle d'encourager la mise en place d'un code de conduite et d'une stratégie de lutte contre la fraude dans les institutions auditées ne disposant pas encore de tels outils. Cette étape servira ensuite de support à un suivi continu.

Selon l'enquête d'Eurorai, la majorité des IRC a déjà mis en place, en tant qu'éléments de l'audit, des procédures systématiques de révision des plans et stratégies ainsi que des échanges avec la direction et les personnes chargées de la gestion des affaires publiques. L'annexe B comprend un questionnaire type qu'il est **recommandé** aux IRC d'utiliser comme support des premiers échanges et comme moyen de promouvoir la cohérence.

Il va de soi que, dans bien des cas, certaines mesures destinées à promouvoir une culture de lutte contre la fraude sont évoquées lors de ces discussions. Pour bon nombre d'IRC cependant, l'étude de la culture organisationnelle ne fait pas systématiquement partie des activités d'audit, tandis que cela leur est seulement **recommandé**.

Responsabilité de l'auditeur

L'indépendance est une notion essentielle dans le rôle et la responsabilité de l'auditeur externe. Aucun intérêt personnel ne doit interférer avec la mission d'audit. La désignation de l'auditeur externe doit être faite de manière indépendante et l'auditeur doit se sentir libre de pouvoir suspecter une fraude ou toute autre

irrégularité sans craindre de sanction. Pour ce faire, les IRC doivent s'assurer que le code déontologique est compris et accepté par l'ensemble du personnel.

Lors de l'audit des états financiers, le rôle de l'auditeur est d'obtenir l'assurance raisonnable que ceux-ci dans leur ensemble ne contiennent pas d'anomalies significatives, quelle qu'en soit la cause, qu'il s'agisse d'une erreur ou d'une fraude. Toutes les fraudes ne sont pas systématiquement détectées lors de l'audit car ce dernier vise seulement à fournir une assurance raisonnable. Un audit bien mené maximise cependant les chances de détection de la fraude. Les techniques de dissimulation de la fraude peuvent néanmoins être particulièrement sophistiquées et soigneusement organisées, il est donc plus probable qu'une fraude ne soit pas détectée plutôt qu'une erreur.

Les différentes techniques permettant à l'auditeur de mener à bien sa mission sont présentées ci-après, au chapitre 8. La capacité de l'auditeur à détecter la fraude reste toutefois soumise à certains facteurs échappant à son contrôle, à savoir principalement :

- l'habileté de la personne perpétrant la fraude,
- l'expérience des acteurs impliqués dans la fraude,
- l'ampleur d'une éventuelle collusion,
- la fréquence et l'ampleur de la manipulation.

L'auditeur doit nécessairement avoir conscience de ces facteurs et devra, en professionnel de l'audit, faire preuve de scepticisme et de curiosité dans sa démarche.

Dans la plupart des régions, des organismes d'application de la loi sont chargés d'engager les poursuites judiciaires en cas de fraude. Les auditeurs doivent avoir les contacts nécessaires sur place afin de s'adresser directement à l'organisme concerné dès qu'une fraude est détectée.

La Chambre régionale des comptes du Nord Pas-de-Calais utilise des procédures spécifiques pour maintenir un contact permanent avec les procureurs et les autres représentants régionaux. En France, la formation en matière de lutte contre la fraude fait également souvent l'objet de partenariats entre différents organismes.

Dans de nombreuses juridictions, les auditeurs ne possèdent pas toujours les compétences nécessaires pour enquêter sur la fraude de manière exhaustive. Dans ce cas, il est indispensable que le travail d'enquête identifiant la fraude potentielle n'éveille pas les soupçons de son auteur et n'altère pas l'intégrité des preuves.

Dans tous les cas, la prévention de la fraude par la direction devrait être une préoccupation majeure. Les mesures de prévention, si elles sont performantes, sont plus susceptibles de limiter la fraude et elles sont plus économiques que toute mesure de détection ne pourra jamais l'être.

Afin de sensibiliser au thème de l'audit de la fraude et promouvoir la cohérence dans ce domaine, il est **recommandé** aux institutions régionales de contrôle d'évaluer les capacités et compétences dont dispose l'organisation ainsi que ses besoins de formation.

8. Résultats de l'enquête d'Eurorai

Une enquête (voir l'annexe A) a été menée auprès de tous les membres d'Eurorai afin d'obtenir des informations sur les procédures d'audit et la fraude. 30 questionnaires complétés, provenant de 10 pays différents, ont pu être analysés. Les autres réponses étaient moins complètes.

Synthèse 4

Pays	Réponses
Allemagne	8
Autriche	4
Espagne	2
France	1
Royaume-Uni	3
Suisse	2
Chypre	1
Russie	6
Hongrie	1
Pologne	2
Total	30

Généralités

En premier lieu, la majorité (90 %) des institutions de contrôle mènent chaque année une évaluation des procédures utilisées en matière de fraude, sans qu'il y ait de différence notable entre l'Europe de l'est et l'Europe de l'ouest (80 % et 95 %). Les principales méthodes utilisées lors cette évaluation varient quant à elles de manière significative.

La plupart des institutions d'Europe de l'ouest (85 %) intègrent systématiquement le contrôle de la fraude dans leurs programmes d'audit. Il existe moins de données disponibles à ce sujet en Europe de l'est.

Le temps consacré aux audits de la fraude varie beaucoup. L'auditeur consacre en moyenne 13 % de son temps à la fraude, avec des valeurs allant de 3 % à 40 %. Les cours des comptes d'Allemagne et d'Autriche affichent des taux assez homogènes, se situant dans une fourchette de 10 à 15 %.

En 2010, la Cour des comptes de Brandebourg, en Allemagne, a dirigé son attention sur les directives de lutte contre la fraude et la corruption dans 39 ministères et institutions gouvernementales. Cette mesure incluait l'étude des connaissances et de la formation du personnel.

Au Royaume-Uni, les institutions de contrôle du Pays de Galle, d'Écosse et d'Angleterre affichent des taux sensiblement homogènes situés aux alentours de 5 %. C'est la Chambre de contrôle et des comptes de la région de Tver en Russie qui enregistre le taux d'activités anti-fraude le plus élevé. Conséquence de la réglementation locale, cette situation est plutôt commune en Russie.

La législation en vigueur dans la région de Tver, qui est aussi celle d'autres régions russes, impose à la Chambre de contrôle et des comptes de concentrer ses efforts sur la lutte contre la fraude et la corruption. En 2010, une vaste opération de contrôle fut par conséquent menée dans la région de Tver où 40 % du temps fut consacré à la lutte contre la fraude et la corruption.

Présentation de rapports et engagement

Seule la moitié des institutions sur lesquelles portait l'enquête établissent des rapports traitant spécifiquement de la fraude. Par exemple, les chambres de contrôle et des comptes de Russie produisent des rapports consacrés à leur principale préoccupation, la lutte contre la fraude. Les autres régions n'établissent pas de rapports spécifiques, sauf cas exceptionnel, et les problèmes de fraude sont généralement inclus dans le rapport d'audit général.

Audit Écosse et la Commission d'audit de l'Angleterre établissent tous les deux un rapport annuel résumé sur la fraude récapitulant les contrôles et activités de l'ensemble des audits.

Dans la majorité des cas, le rapport fait l'objet d'une procédure transparente sans restriction d'accès. Les institutions régionales de contrôle font part de leur rapport au public, au parlement ainsi qu'aux collectivités régionales et locales.

Il est **recommandé** aux IRC ne produisant pas encore de rapports annuels détaillés incluant les questions de fraude de l'envisager.

Dans un souci de transparence, la Chambre des comptes de la région de Vladimir en Russie autorise le public à accéder à une partie de son site Internet afin de recueillir des opinions et commentaires sur des sujets liés à l'audit de la région.

Techniques d'audit

L'enquête démontre que les techniques d'audit utilisées pour lutter contre la fraude font preuve de cohérence. Le tableau suivant liste ces techniques, en partant des plus couramment utilisées :

Tableau 5

Techniques d'audit usuelles en matière de lutte contre la fraude

1. Discussions avec les dirigeants
2. Examen des plans et stratégies
3. Rapprochement de données
4. Examens thématiques détaillés
5. Examen des mesures de promotion de la culture anti-fraude au sein de l'organisation
6. Discussions avec les élus, dirigeants/conseillers

Naturellement, la plupart des institutions utilisent une combinaison de ces différentes techniques. Les quatre premières techniques sont très largement utilisées, et la majorité des institutions utilisent au moins les trois premières techniques. De façon surprenante, certaines institutions régionales de contrôle ne réalisent pas d'examen thématique.

La Cour régionale des comptes de Haute-Autriche utilise une approche performante pour lutter contre la fraude. Elle accorde en effet une large importance à l'examen de la stratégie, aux discussions et à la culture plutôt qu'aux examens thématiques détaillés.

Examens détaillés

Les examens détaillés sont un outil largement utilisé pour enquêter sur une fraude (85 % des institutions en effectuent régulièrement). L'enquête a cherché à déterminer quels étaient les domaines examinés en priorité.

Les domaines faisant le plus souvent l'objet d'audit en matière de fraude sont les achats, les dépenses de personnel et autres charges connexes. Viennent ensuite les logements sociaux, les aides sociales et l'abus de pouvoir. Enfin, suivent les fraudes sur les états financiers puis sur les subventions européennes et nationales.

Ce classement est très homogène à travers l'Europe. Les prestations sociales sont un objet de fraude connu de toutes les cours des comptes d'Allemagne et des régions du Royaume-Uni. Ce risque semble moins marqué ailleurs et ne fait l'objet d'aucune analyse par les chambres russes, ce qui illustre la disparité entre les différents systèmes de protection sociale.

La Direction chargée du contrôle des finances des collectivités régionales et locales de la Cour des comptes de Hongrie ainsi que la Chambre de contrôle et des comptes de Moscou se concentrent sur le risque de fraude lié à l'utilisation des biens publics.

L'analyse démontre clairement que certains domaines présentent un risque général de fraude pour la plupart des IRC alors que d'autres domaines de risques ne sont que le reflet d'un contexte régional. Il est important que les auditeurs comprennent l'environnement régional afin que chaque audit comprenne une évaluation du risque. Les ressources pourront ainsi être allouées aux secteurs prioritaires.

Il est **recommandé** de prendre en compte les risques de fraude potentiels lors de chaque audit. Ceux-ci doivent comprendre au moins :

- les fonctions à risque de certains membres du personnel,
- les procédures à risque,
- le manque de transparence,
- les situations de monopole dans la prise de décision,
- les procédures d'achats à risque (en fonction du secteur d'activité, des acteurs, du montant, des intérêts politiques ou économiques),
- les autres risques identifiés par les institutions régionales de contrôle.

Le bureau d'Audit Écosse établit un rapport interne annuel à l'attention des auditeurs : cette synthèse de tous les examens détaillés et résultats en matière de fraude vise à sensibiliser aux risques potentiels.

Sur un plan plus détaillé, des analyses de données sont régulièrement effectuées afin d'identifier les transactions suspectes dans les systèmes financiers.

À la Cour des comptes du canton de Genève, un logiciel permet de recenser systématiquement les transactions suspectes dans le grand livre.

La Cour des comptes régionale de Styrie (Autriche) utilise la loi logarithmique de Benford pour repérer les données numériques potentiellement frauduleuses. Cette loi s'appuie sur l'observation des premiers chiffres de tout ensemble de données, en partant du postulat que les entrées frauduleuses sont plus susceptibles d'être aléatoires, ce qu'elle met en lumière.

Il est **recommandé** aux institutions régionales de contrôle de maximiser leurs efforts de sensibilisation et de formation en diffusant en interne, parmi les auditeurs, des résumés des examens effectués en matière de fraude.

9. Exemples de bonnes pratiques et études de cas soumis par les IRC

Les membres d'Eurorai ont été sollicités pour donner des exemples de bonnes pratiques pouvant servir à d'autres.

Peu d'exemples ont finalement été fournis et la plupart proviennent des trois principales IRC du Royaume-Uni. Une sélection d'exemples, accompagnés de suggestions du groupe de travail, figurent dans ce chapitre. Il **serait souhaitable** que les IRC soumettent des exemples supplémentaires afin qu'Eurorai les diffuse sur son site Internet.

i) Le triangle de la fraude et la dissuasion en matière de fraude

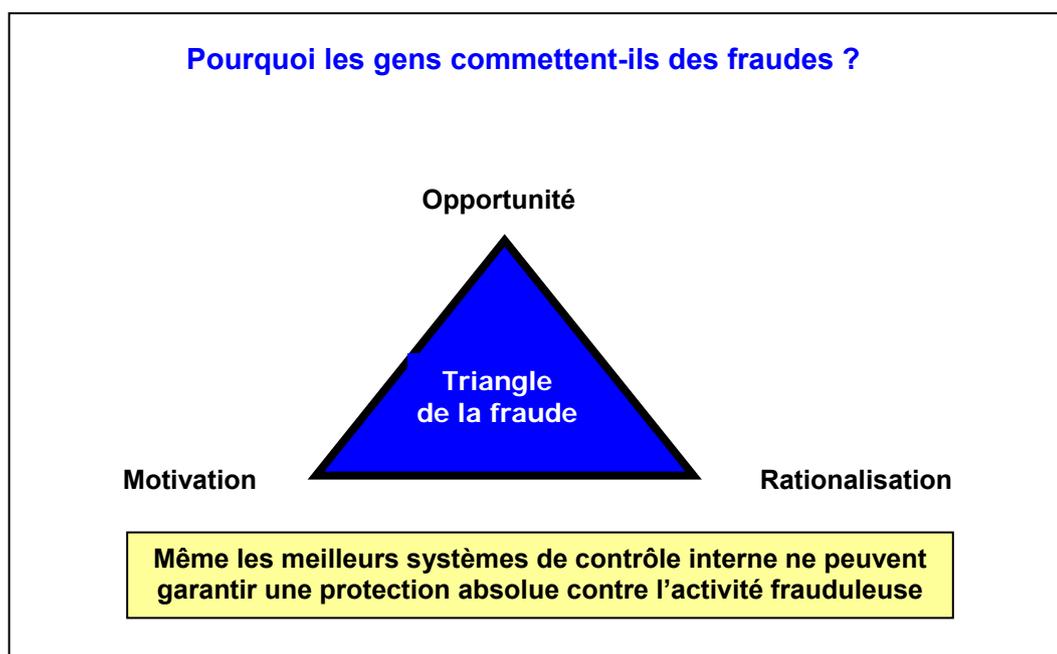
En matière de fraude, la dissuasion fait référence à l'identification proactive et à l'élimination des facteurs causant et permettant la fraude.

La dissuasion s'appuie sur le fait qu'une fraude n'est pas le fruit du hasard, mais qu'elle apparaît parce que les conditions sont propices. En prenant conscience de cet état de fait, les organisations et les auditeurs peuvent mettre en place des initiatives concrètes et encourager les changements de mentalité afin de limiter l'exposition au risque.

Nous **conseillons** d'utiliser le modèle du triangle de la fraude comme support pour expliciter la fraude et sensibiliser les institutions régionales de contrôle et les organismes audités. Ce modèle, qui présente une réelle utilité pour la formation, définit trois facteurs présents dans toutes les situations de fraude :

1. le motif (ou la pression) – le besoin qui pousse à commettre la fraude (besoin d'argent, etc.),
2. la rationalisation – l'état d'esprit par lequel le fraudeur légitime son acte et
3. l'opportunité – le contexte rendant la fraude possible (souvent des situations où les contrôles internes sont minimes ou inexistant).

Briser le triangle de la fraude est l'élément clé de la dissuasion. Il faut pour cela supprimer un des éléments. Du point de vue de l'auditeur, il s'agira de se concentrer sur l'opportunité, puisque celle-ci dépend de l'existence et de l'efficacité des contrôles internes.



ii) Enquête auprès des dirigeants

Afin de promouvoir la cohérence, un questionnaire pouvant être systématiquement utilisé lors des audits est présenté en annexe B. Il pourra être adapté en fonction des situations individuelles.

iii) Culture de l'organisation

Les études démontrent que les fraudes dans le secteur public sont davantage occasionnées par la non-application des contrôles existants, plutôt que par l'absence de contrôles. Si une fraude est possible malgré l'existence de contrôles, les membres d'Eurofai ont pu constater que, souvent, les traditions, les habitudes et les pratiques de l'organisation étaient en cause, soit une culture admettant que dans certaines circonstances de tels contrôles puissent être ignorés et contournés. Il est possible de contribuer efficacement à la prévention de la fraude en questionnant cette culture où les contrôles sont considérés comme superflus.

Le développement d'une forte culture anti-fraude au sein des organisations est de plus en plus considéré comme un élément clé d'une stratégie efficace en matière de lutte contre la fraude. La Commission d'audit en Angleterre exerce une influence reconnue en matière de développement de la culture anti-fraude, notamment dans le secteur public. Le développement d'un outil mesurant la culture anti-fraude et aidant les organisations à l'améliorer, appelé *Changing organisational cultures (Modification de la culture au sein des organisations)* a permis de faire évoluer les choses. Cette approche a débouché sur la création d'une base de données spécifique à la culture anti-fraude, grâce à laquelle les organismes publics peuvent comparer leur culture anti-fraude à celle d'institutions du service public similaires ou à celle d'autres secteurs d'activité. L'utilisation de cet outil a eu un impact positif significatif en encourageant les organisations à adopter une politique de tolérance zéro en matière de fraude. Le comité parlementaire britannique sur les normes, le gouvernement du Royaume-Uni ainsi que l'autorité nationale de lutte contre les fraudes préconisent son utilisation dans le secteur public. Pour de plus amples informations sur cet outil, n'hésitez pas à contacter Alan BRYCE, responsable de la lutte contre les fraudes à la Commission d'audit en Angleterre, à l'adresse suivante : a-bryce@audit-commission.gov.uk

iv) Rapprochement de données

Parmi les outils de détection des fraudes dont disposent les auditeurs, le rapprochement ou couplage de données est de plus en plus utilisé. Les résultats peuvent en effet être très significatifs si la méthode est correctement mise en œuvre. Au Royaume-Uni, l'Initiative nationale anti-fraude (NFI) de la Commission d'audit initie des opérations d'établissement de correspondances entre les données tous les deux ans. Cette opération concerne principalement des données du secteur public, mais également des informations du secteur privé. Les correspondances relevées sont ensuite minutieusement analysées par les organisations participantes. Depuis la création de la NFI à la fin des années 90, plus de 700 millions de livres sterling de fraudes et d'erreurs ont été identifiés. Cela correspond à un rendement de l'investissement significatif. Des obstacles au partage de l'information subsistent dans de nombreux pays membres d'Eurofai. Au Royaume-Uni, l'adoption de mesures de protection légales adéquates a permis d'y remédier et d'étendre cette initiative à Audit Écosse et aux Contrôles des finances de l'Irlande du Nord et du Pays de Galles. De plus amples informations sur les activités de la NFI en Angleterre, en Écosse et au Pays de Galles sont disponibles en cliquant sur les liens suivants :

<http://www.audit-commission.gov.uk/fraud/nfi/pages/default.aspx>

[http://www.audit-](http://www.audit-scotland.gov.uk/docs/central/2010/nr_100520_national_fraud_initiative.pdf)

[scotland.gov.uk/docs/central/2010/nr_100520_national_fraud_initiative.pdf](http://www.audit-scotland.gov.uk/docs/central/2010/nr_100520_national_fraud_initiative.pdf)

http://www.wao.gov.uk/assets/englishdocuments/NFI_08-09_eng.pdf

v) **Établissement de rapports**

L'établissement de rapports publics sur les activités de prévention et de lutte contre la fraude offre de nombreux avantages aux auditeurs. En plus de renforcer la transparence sur les activités des organismes publics, l'expérience montre que l'établissement de rapports publics permet aux citoyens de mieux comprendre le rôle, la responsabilité et les performances des organismes publics en matière de prévention et de détection des fraudes. Les citoyens se montrent alors plus enclins à soutenir les auditeurs dans leurs activités de lutte contre la fraude, à dénoncer les fraudes suspectées et à adopter une attitude de tolérance zéro. En Angleterre, la Commission d'audit publie un rapport annuel *Protecting the Public Purse* (Protéger les fonds publics) consacré à la détection des fraudes par les collectivités locales. Ce document répertoriant les fraudes identifiées au Royaume-Uni est unique en son genre. En plus des fraudes détectées, ces publications identifient les risques de fraude actuels ou émergents et fournissent des estimations chiffrées des pertes totales générées par la fraude au sein des collectivités locales. Elles présentent également une série de questions comparatives auxquelles les collectivités locales peuvent se référer pour évaluer elles-mêmes leurs mesures de lutte contre la fraude. Ce rapport présente donc une réelle utilité pour les auditeurs et constitue également une précieuse source d'information pour les collectivités locales et les citoyens.

Grâce au soutien croissant du public et du gouvernement et au recentrage sur les activités d'enquête, les collectivités locales du Royaume-Uni ont détecté des fraudes s'élevant au total à 185 millions de livres sterling pour l'année 2010/2011, soit une hausse des fraudes détectées de presque 40% en une seule année, et ce dans un contexte de restriction des ressources allouées au contrôle. Des copies des rapports *Protecting the Public Purse* sont disponibles à l'adresse suivante :

<http://www.audit-commission.gov.uk/fraud/protecting-the-public-purse/pages/default.aspx>

vi) **Partage des risques de fraude**

L'expérience des membres Eurorai montre que les fraudeurs ne connaissent pas de frontières et ne se limitent pas à une partie du secteur public. Les fraudeurs cherchent systématiquement à profiter des faiblesses des systèmes, contrôles et processus. Pour prévenir efficacement la fraude, l'auditeur doit avoir une longueur d'avance sur le fraudeur. Un meilleur partage des risques de fraude et des nouvelles menaces de fraude peut contribuer à atteindre cet objectif.

Comme mentionné précédemment, nous **conseillons** à Eurorai de rechercher de façon continue des exemples de bonnes pratiques afin de les partager avec les autres membres.

Annexe A

Questionnaire destiné aux membres d'EURORAI

Groupe de travail sur la prévention des fraudes

Institution régionale de contrôle :	
Pays :	
Complété par :	
Fonction :	

Questions

A. Généralités

N°	Question	Réponse
1.	La prévention des fraudes est-elle systématiquement intégrée dans vos programmes d'audit ? (Oui/Non)	
2.	Si oui, quel pourcentage de temps représente-t-elle en moyenne ?	
3.	L'audit prévoit-il une évaluation annuelle des risques de fraude ?	

B. Techniques d'audit

Quelles sont les techniques habituellement utilisées par les auditeurs externes ?	√ (plusieurs réponses possibles)
1. Examen des plans et stratégies	
2. Revue des activités visant à promouvoir la culture anti-fraude au sein de l'organisation	
3. Discussions avec les dirigeants	
4. Discussions avec les politiciens	
5. Rapprochement de données	
6. Examens détaillés	

C. Examens détaillées

Quels domaines ont fait l'objet d'examens détaillés ?	Oui/Non/ Non applicable	Parmi ces revues, résumez les points clé pouvant servir à d'autres
• États financiers frauduleux		
• Prestations sociales		
• Impôts locaux		
• Achats		
• Salaires et autres charges		
• Logements sociaux		
• Assistance sociale		
• Subventions de l'EU ou nationales		
• Abus de pouvoir		
• Corruption/pots-de-vin		
• Autres (merci de préciser)		

D. Établissement de rapports d'audit

Quel type de rapport est utilisé pour présenter les résultats des audits sur la fraude ?	√	Parmi ces rapports, résumez les points clé pouvant servir à d'autres
L'auditeur établit-il un rapport annuel synthétisant les activités anti-fraude ?		
Si oui, le rapport est-il destiné :		
• À l'entité régionale/locale		
• Au parlement		
• Au public		

E. Approches d'audit

Parmi les approches, check-lists et techniques utilisées par votre institution régionale de contrôle ainsi que les bonnes pratiques mises en place, merci d'indiquer celles pouvant, selon vous, présenter un intérêt pour d'autres. Veuillez indiquer un lien ou joindre des fichiers si besoin.

Merci du temps que vous avez consacré à ce questionnaire.

Merci d'adresser ce formulaire, au plus tard le 22 juillet 2012 à : e-dandy@audit-commission.gov.uk

Annexe B

Questionnaire-type recommandé pour l'évaluation des mesures anti-fraude au sein d'une collectivité locale.

ENQUÊTE DESTINÉE AUX DIRIGEANTS

Organisme	
Auditeur	
Personne interrogée	
Date	

Généralités en matière de fraude	
Quelles mesures permettent d'identifier et de contrer les risques de fraude au sein de l'organisation ?	
Risques de fraude	
Avez-vous identifié des risques de fraude spécifiques ?	
Certains domaines présentent-ils selon vous un risque de fraude ?	
Où des fraudes sont-elles, selon vous, le plus susceptible d'être commises ?	
Existe-t-il des fonctions/postes à risque ?	
Comment les risques précédents sont-ils évalués et gérés ?	
Contrôles internes	
Êtes-vous satisfait des contrôles internes existants et de leur fonctionnement, notamment du partage des tâches ?	
Si ce n'est pas le cas, quels sont selon vous les domaines présentant des risques ?	
Quels autres contrôles sont utilisés pour prévenir, dissuader ou détecter la fraude ?	
Communication et culture	
Comment communiquez-vous les mesures permettant d'identifier et de remédier à la fraude aux personnes chargées de la gestion des affaires publiques ?	
Comment communiquez-vous les politiques en matière de gestion et de déontologie aux employés ?	
Comment encouragez-vous le personnel à faire part de ses éventuels soupçons en matière de fraude ?	
Quels types d'informations souhaitez-vous que le personnel vous fournisse en matière de fraude ?	

Opérations entre parties liées	
À votre connaissance, certaines relations ou transactions entre parties liées peuvent-elles donner lieu à des fraudes ?	
Comment gérez-vous les risques de fraude associés aux relations et transactions entre parties liées ?	
Exemples de fraude	
Avez-vous entendu parler de cas de fraude sur l'année audité ?	

Rapports financiers frauduleux (le cas échéant)	
Quelles sont les procédures pour évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers dues à la fraude ?	
Manipulation des comptes	
Certains comptes présentent-ils un risque de fraude plus important que d'autres ?	
Selon vous, certains actifs, dettes ou transactions ont-ils été à tort inclus ou supprimés des comptes de l'organisation ?	
Une entrée comptable frauduleuse peut-elle passer inaperçue ? Si oui, comment ?	
Certains facteurs externes entraînent-ils des risques de fraude majeurs ?	
Pressions pour atteindre les objectifs financiers	
D'après vous, certaines pressions inappropriées émanant de l'organisation ou de la direction sont-elles exercées, ou des primes ou autres mesures vous sont-elles proposées, à vous et à vos collègues, pour vous inciter à atteindre les objectifs financiers ou opérationnels ?	

Conformité aux lois et règlements	
Comment les dirigeants s'assurent-ils du bon respect de l'ensemble des lois et règlements ?	
Certains litiges ou revendications menacent-ils l'intégrité des états financiers ?	