la revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques

Audit & Contrôle internes

Dans l'actualité

Catastrophes parallèles

Les audits métiers

La gestion des immobilisations

International

Les challenges de l'audit interne aujourd'hui et demain

La profession en mouvement ...

Fiche technique

> Norme 2020

> L'efficacité des missions se prépare dès l'élaboration du plan d'audit

ifaci
institut français de l'audit et du contrôle internes

N°204
Avril 2011

Diplôme Professionnel de l'Audit Interne

DPAI - diplôme professionnel de l'audit interne -

Le diplôme professionnel qui atteste de vos aptitudes à conduire une mission d'audit interne en autonomie selon les normes et les bonnes pratiques de la profession.

INFORMATIONS PRATIQUES

A qui s'adresse-t-il ?

A tous les auditeurs internes souhaitant valoriser leur expérience en audit interne.

Durée

L'examen du DPAI se déroule sur une journée.

Tarif

50 € HT (droits d'inscription)

Conditions d'inscription

- Etre titulaire d'un diplôme de 2nd degré (niveau licence).
- Etre adhérent de l'IFACI ou d'un autre Institut Francophone.
- Avoir pratiqué l'audit interne pendant au moins 6 mois.

Conditions d'obtention

Obtenir une moyenne au moins égale à 12/20 sur l'ensemble des thèmes du programme sans avoir de note inférieure à 10/20.

PROGRAMME

Les épreuves
L'examen consiste en une alternance de mini cas et de questionnaires.

Matin
- La planification d'une mission d'audit interne (1h30).
- La réalisation d'une mission d'audit interne (1h30).

Après-midi
- Le contrôle interne et la fraude (30 min.).
- Les normes (30 min.).
- La comptabilité (30 min.).
- Les systèmes d'information (30 min.).
- La communication orale (30 min.).
- La communication écrite (30 min.).

POUR EN SAVOIR PLUS ...

www.ifaci.com

Site Internet

Rendez-vous sur le site Internet de l'IFACI (www.ifaci.com) à la rubrique « Carrière + Diplômes » pour :
- consulter le programme détaillé de l'examen ;
- télécharger le modèle d'examen et les annales ;
- développer vos compétences en suivant les formations sur les « Fondamentaux de l'audit interne ».
- se mettre dans le conditions de l'examen en suivant la formation de préparation au DPAI.

ifaci
institut français de l'audit et du contrôle internes

Pour toute information complémentaire sur le DPAI, contactez Perrine Bénard au 01 40 08 48 11 (pbenard@ifaci.com)

Audit & Contrôle internes

La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques

n°204 - avril 2011

EDITEUR
Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes (IFACI)
Association Loi 1901
98 bis, boulevard Haussmann
75008 Paris (France)
Tél. : 01 40 08 48 00
Mel : institut@ifaci.com
Internet : www.ifaci.com

DIRECTEUR DE PUBLICATION
Claude Viet

RESPONSABLE DE LA RÉDACTION
Philippe Mocquard

RÉDACTEUR EN CHEF
Louis Vaurs

RÉDACTION - RÉVISION
Jean-Loup Rouff - Béatrice Ki-Zerbo

SECRÉTARIAT GÉNÉRAL
Eric Blanc - Tél. : 01 40 08 48 02
Mel : eblanc@ifaci.com

RÉALISATION / PUBLICITÉ
EBZONE Communication
32, avenue de Beauregard
94500 Champigny-sur-Marne
Tél. : 01 48 80 00 56
Mel : ebzone@ebzone.fr

IMPRESSION
Imprimerie Compédit Beauregard S.A.
61600 La Ferté-Macé

ABONNEMENT
Elsa Sarda - Tél. : 01 40 08 48 04
Mel : esarda@ifaci.com

Revue bimestrielle (5 numéros par an)
ISSN : 1954-4995
CPPAP : 0513 G 83150
Dépôt légal : avril 2011
Crédit photos : © Publitek, Inc. dba Fotosearch

SP EJP

Prix de vente au numéro : 22 € TTC

Ce document est imprimé avec des encres végétales sur du papier issu de forêts gérées dans le cadre d'une démarche de développement durable.

ifaci
institut français de l'audit et du contrôle internes

Les articles sont présentés sous la responsabilité de leurs auteurs.

Toute représentation ou reproduction, intégrale ou partielle, faite sans le consentement de l'auteur, ou de ses ayants droits, ou ayants cause, est illicite (loi du 11 mars 1957, alinéa 1er de l'article 40). Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait une contrefaçon sanctionnée par les articles 425 et suivants du Code Pénal.

De la fraude ... à la corruption

Depuis toujours les auditeurs internes se sont impliqués dans l'évaluation des risques de fraudes, leur prévention, leur détection et leur traitement. Les normes de l'IIA les y invitent, et c'est devenu, depuis plusieurs années, une réflexion permanente de l'IFACI qui a publié en 2009 un Cahier de la Recherche sur la fraude dans le secteur bancaire et en 2010 un document plus général intitulé « Comment devenir proactif dans la gestion de la fraude ».

Assimilée parfois à la fraude, la corruption présente des caractères bien spécifiques. C'est un comportement pénalement répréhensible par lequel une personne (le corrompu) sollicite, agrée ou accepte des avantages quelconques en vue d'accomplir, de retarder ou d'omettre d'accomplir un acte entrant, d'une façon directe ou indirecte, dans le cadre de ses fonctions. Le code pénal distingue la corruption active (qui est le fait du corrupteur) et la corruption passive (qui est le fait du corrompu).

La première loi importante anti-corruption, le « *Foreign Corrupt Pratices Act* », est américaine et date de 1977, suite à de nombreux scandales dont le plus célèbre est l'affaire Lockheed, affaire de corruption des élites nipponnes, mêlant organisation criminelle et milieu des affaires japonais, à la CIA. Cette loi a été amendée en 1998 par l'« *International Anti Bribery Act* » destiné à mettre en œuvre la convention « Anti Bribery de l'OCDE ».

En France, la loi du 13 novembre 2007 marque une avancée dans le renforcement de la lutte contre la corruption : accroissement des sanctions contre les agents publics qui se laissent corrompre, y compris les agents des Etats étrangers ; trafic d'influence plus durement réprimé ; meilleure protection des salariés contre toute sanction injustifiée du fait de leur témoignage quand ils dénoncent des faits de corruption dont ils auraient eu connaissance dans l'exercice de leurs fonctions.

Depuis quelques semaines, l'on parle beaucoup du « *Bribery Act* » du Royaume Uni qui entrera en vigueur le 1er juillet 2011 et qui est considéré comme la loi la plus sévère au monde en matière de lutte contre la corruption. La mesure phare est la création d'un délit pour défaut de prévention de la corruption. S'expose notamment à une amende illimitée toute personne morale dans le monde « conduisant, même en partie, des affaires au RU » dont l'une des « personnes associées » est responsable d'actes ou de tentations de corruption sauf à démontrer qu'il a été mis en place et fait fonctionner les procédures adéquates conçues pour prévenir de tels actes de la part de ces « personnes associées ».

Vous lirez dans le « *Dossier* » du présent numéro, les efforts développés par Transparence International France pour sensibiliser l'opinion aux conséquences de la corruption, ainsi que la politique et le programme de prévention de la corruption mis en œuvre par le groupe Total. Vous y trouverez également les résultats d'une enquête internationale de l'OCDE sur la fraude et la corruption dans les administrations centrales des Etats, qui souligne les efforts insuffisants des auditeurs internes dans la prévention et la détection de la corruption. L'audit interne de l'OCDE recommande un renforcement des normes de l'IIA dans ce domaine, recommandation à laquelle nous nous associons pleinement. ●

Louis Vaurs - Rédacteur en chef

ifaci Certification

La Certification par l'IFACI : la bonne pratique d'évaluation externe de l'Audit Interne

La Certification IFACI, régulièrement mentionnée dans les rapports du Président sur le Contrôle Interne, atteste que les activités d'Audit Interne sont conduites conformément aux Normes Professionnelles Internationales et contribuent à créer de la valeur ajoutée.

La Certification IFACI permet à l'Audit Interne :

- de **légitimer l'évaluation interne**, indépendante et objective, qu'il délivre sur l'efficacité des systèmes de gestion des risques et de contrôle interne ;
- de souligner sa capacité à **délivrer des prestations de qualité** et donc à **apporter de la valeur** à son organisation ;
- de **renforcer la confiance** que les parties prenantes placent en lui.

« L'Audit Interne est une profession très organisée, qui a mis en place des dispositifs de certification et de formation. Il convient de tirer vers le haut d'abord les administrateurs, mais aussi d'encourager les partenaires du Comité d'audit à enrichir et à améliorer constamment leurs pratiques. Tout ce qui permet de ***renforcer le professionnalisme*** *des uns et des autres va certainement dans la bonne direction. »*

Daniel Lebègue, Président de l'Institut Français des Administrateurs

« Je pense que l'Audit Interne doit présenter constamment un niveau élevé de professionnalisme : cela passe normalement par le respect de ses propres règles et standards de pratique, puis par une certification qui ***rend compte de manière objective de ce respect.*** *»*

Guylaine Saucier, Présidente du Comité d'Audit, Danone *(DAI certifiée en 2009)*, Areva *(DAI certifiée en 2006)*

*« L'évaluation externe objective et méthodique de l'Audit Interne, par des personnes qui disposent d'une vue d'ensemble professionnelle, est une démarche extrêmement précieuse. Dans ce monde tellement changeant, bénéficier des avis et conseils du certificateur est un facteur d'****augmentation de la capacité et de la qualité de travail*** *de l'Audit Interne. »*

Alexandre Lamfalussy, Président du Comité d'Audit, CNP Assurances *(DAI certifiée en 2008)*

« J'ai demandé que les auditeurs certificateurs nous présentent leurs conclusions sur notre Audit Interne pour deux raisons. Tout d'abord, nous avons souhaité entendre ce qu'ils avaient identifié sans biais et sans filtre. Nous avons aussi voulu apprendre ce qu'ils pensaient de ***la qualité et de la profondeur des audits*** *: ce sont des choses que je ne peux voir que très indirectement. »*

Hervé Saint-Sauveur, Président de LCH Clearnet SA *(DAI certifiée en 2008)*

« Le Comité des Comptes a toujours examiné avec attention l'activité de l'Audit Interne. Mais comment s'assurer que les méthodes utilisées et l'organisation retenue sont parfaitement adaptées ? La Certification par l'IFACI a été choisie, d'un commun accord pour répondre à cette question. Cette procédure a engendré pas mal de travail, mais nous a également beaucoup apporté. Enfin, si tant est que j'en avais besoin, ***la Certification m'a tranquillisé.*** *»*

Bruno Flichy, Président du Comité des Comptes, EIFFAGE *(DAI certifiée en 2007)*

IFACI Certification - 98 bis, boulevard Haussmann - 75008 Paris
Contact : Jean-Baptiste Gamas - Tél. : 01 40 08 48 10 - Mel : jbgamas@ifaci.com

IFACI Certification est une filiale de ifaci

SOMMAIRE

DANS L'ACTUALITÉ

6 **Catastrophes parallèles**
Antoine de Boissieu

LES AUDITS MÉTIERS

8 **La gestion des immobilisations**
Florence Leloup et Séverine de Pesquidoux

INTERNATIONAL

39 **Les challenges de l'audit interne aujourd'hui et demain**
Richard Chambers

LA PROFESSION EN MOUVEMENT

48 **Evénements**

DOSSIER

p. 13 à 38

Ethique, fraude et corruption

Le rôle des auditeurs internes

14 **Transparence et intégrité : les entreprises doivent tenir compte des attentes nouvelles de la société**
Daniel Lebègue et Julien Coll

19 **Enquête OCDE : Contrôle et audit internes, assurer l'intégrité et la responsabilité du secteur public**
Louis Vaurs

24 **Le conflit d'intérêts : le symbole de la dérive de l'éthique**
Yoanna Pons et Noël Pons

30 **L'éthique, rempart suffisant pour prévenir et réduire les abus de la fraude dans les organisations ?**
Yves Bilodeau

36 **Politique et programme de prévention de la corruption de Total**
Jean-Pierre Audoin

FICHE TECHNIQUE N°34

Norme 2020 - Communication et approbation

>> **L'efficacité des missions se prépare dès l'élaboration du plan d'audit**
Michel Uhart

Catastrophes parallèles

Antoine de Boissieu - Associé-gérant, **OSC Solutions**

Deux catastrophes industrielles majeures viennent de se produire à près d'un an d'intervalle : la marée noire dans le golfe du Mexique et l'accident de la centrale nucléaire de Fukushima. Les retombées en termes de santé, d'environnement et de coût en font sans doute les accidents industriels les plus graves de la décennie écoulée.

On ne peut s'empêcher de trouver de nombreuses similitudes dans la façon dont les risques ont été gérés et les dispositifs de contrôle conçus.

L'enchaînement d'événements qui a causé la catastrophe n'avait pas été envisagé

Dans le cas de BP, le risque d'explosion de la plate-forme en raison d'une remontée incontrôlée d'hydrocarbures était bien identifié. Il s'agit d'un risque classique dans cette activité et, pour cette raison, de nombreux dispositifs de maîtrise du risque avaient été mis en place, la plupart étant d'ailleurs obligatoires. BP n'avait cependant pas envisagé le risque que tous ces dispositifs de contrôles soient pris en défaut en même temps.

La situation est analogue pour la centrale de Fukushima. Le risque d'un séisme suivi d'un raz-de-marée était envisagé dès le départ et des dispositifs de maîtrise du risque avaient été mis en place. Cependant, TEPCO n'avait pas non plus envisagé de scénario dans lequel tous ces dispositifs de maîtrise seraient pris en défaut en même temps.

Les dispositifs de lutte contre la catastrophe étaient déficients

Dans les deux cas, les scénarios catastrophes avaient été écartés. Ni BP ni TEPCO n'étaient donc sérieusement préparés à faire face à une catastrophe. Les moyens de lutte contre la marée noire étaient très insuffisants, et BP a dû improviser une stratégie pour reboucher le puits. Il a fallu près de trois mois pour arrêter la marée noire ; les actifs (la plate-forme, le puits et le gisement desservi) semblent désormais perdus et les dommages sont évalués à plus de 40 milliards de dollars.

Il en est de même pour TEPCO : les moyens de lutte prévus étaient très insuffisants (le Wall Street Journal révèle que le plan catastrophe ne prévoyait qu'un brancard et un téléphone satellitaire !) et il a fallu improviser une réaction, en testant différentes approches dans l'urgence. Un mois après l'accident, la situation n'est toujours pas stabilisée, les fuites radioactives continuent, les actifs sont irrémédiablement perdus et les dommages d'ores et déjà considérables.

La couverture du risque par les assurances était très insuffisante

Comme ces scénarios-catastrophes avaient été écartés par BP et TEPCO, ils n'étaient pas, ou quasiment pas, couverts par les assurances. BP était son propre assureur, et ne s'était pas réassuré pour des accidents du type de Macondo. Les 40 milliards de coûts ont donc

été presque entièrement à sa charge. Les cours du pétrole historiquement élevés et des cessions d'actifs ont permis à BP de faire face, mais la même catastrophe survenue quelques années plus tôt aurait sans doute été fatale à la compagnie.

La situation assurantielle de TEPCO est plus floue. La question n'est pas de savoir si TEPCO a une assurance couvrant les dommages causés aux tiers par l'accident et les pertes subies : la réponse est non. Il s'agit plutôt de savoir dans quelle mesure la responsabilité de TEPCO peut être engagée, et donc quelle partie des dommages pourrait être à sa charge. Les lois japonaises en matière d'accident nucléaire causé par des catastrophes naturelles sembleraient limiter fortement la responsabilité des opérateurs, donc de TEPCO en l'occurrence. Dans ce cas, les dommages seraient supportés par l'Etat japonais.

* *
*

Deux enseignements peuvent être tirés pour les services de risk management et d'audit interne, quel que soit le secteur d'activité :

1) Il ne faut pas s'empêcher d'envisager et d'auditer les risques de catastrophe, même si les experts les jugent hautement improbables. Les dispositifs de contrôle les mieux pensés, réglementés et contrôlés (comme c'est le cas dans le domaine du nucléaire ou de l'*off-shore*) peuvent, en effet, être pris en défaut.

2) Il faut prêter une attention particulière aux dispositifs censés limiter la catastrophe une fois qu'elle survient. Il ne suffit pas de répondre à la question : « A-t-on une assurance raisonnable qu'il n'y aura pas de catastrophe ? » ; l'audit interne devrait aussi répondre à la question « A-t-on une assurance raisonnable de pouvoir limiter l'impact humain, environnemental, et financier d'une catastrophe si elle se produit ? ». ●

La gestion des immobilisations

Florence Leloup
auditeur interne
Galeries Lafayette

Séverine de Pesquidoux
contrôle interne
groupe Safran

*Titulaire d'un DESS de l'université d'Angers en audit et gestion des risques, **Florence Leloup** a commencé sa carrière dans des services d'audit du groupe Intermaché (branche marchandises internationale), puis à la holding ITM Entreprises. Elle a intégré la direction de l'audit du groupe Galeries Lafayette il y a 3 ans.*

***Séverine de Pesquidoux** a commencé sa carrière en tant que contrôleur de gestion chez Motorola puis a rejoint le groupe Safran il y a 7 ans.*

Quel que soit le secteur d'activité dans lequel elles opèrent, les entreprises ont en commun le processus de gestion des immobilisations, en raison des risques associés à ce processus. Tous les services d'audit devraient intégrer des missions sur cette thématique dans leur plan. Le programme de travail, réalisé par l'équipe d'audit, devra, bien évidemment, comporter des points de contrôle sur les principes fondamentaux de contrôle interne.

Dans le cadre des activités de recherche de l'IFACI, une réflexion a été initiée sur les bonnes pratiques relatives au contrôle interne des processus cœur de métiers des entreprises industrielles et commerciales.
Les 4 processus clés retenus englobent toute la chaîne de production d'une organisation, de l'investissement à la logistique aval. Des sous-processus ont été recensés selon le tableau ci-contre.

Processus clés	Sous-Processus
Investissement	Investissement / Désinvestissement
	Achats industriels
	Gestion des immobilisations
Maintenance	Maintenance
Production	Programmation
	Sourcing / Qualité
	Production / Qualité
Logistique	Logistique amont (flux d'entrée)
	Logistique aval (flux de sortie et stock)

Les réunions qui se sont déroulées en 2010 ont été co-animées par Thierry Bardet (SEB) et Frédéric Charles (Renault). Elles ont notamment permis d'établir un format de référentiel de contrôle interne avec :

- d'une part, des objectifs génériques pour chaque processus (définition de la politique du processus, principes d'organisation du processus, schéma de fonctionnement opérationnel, protection et archivage),
- d'autre part, les risques spécifiques et le contrôle des opérations de chaque sous-processus.

Il s'agissait de fournir aux responsables de contrôle interne des pistes pour le déploiement d'un dispositif de contrôle interne robuste et d'apporter des clés aux auditeurs internes pour construire leur programme de travail.
Le présent article s'appuie sur ce cadre de travail. Si vous souhaitez partager vos bonnes pratiques sur la maîtrise des risques associés aux processus cœur de métier de l'industrie et de la distribution, n'hésitez pas à adresser vos contributions à la direction de la recherche de l'IFACI (recherche@ifaci.com).

Les immobilisations recouvrent l'ensemble des biens achetés par une entreprise (ou produit pour elle-même) ayant une certaine valeur et dont le but est d'être utilisées à long terme. Le long terme s'apprécie traditionnellement par une durée supérieure à un an et le seuil d'immobilisation peut, par exemple, être fixé à 2 500 €.

L'approche par composant peut être utilisée pour les immobilisations industrielles. Il peut être nécessaire de décomposer l'actif principal et ses différents composants lorsque ces derniers sont significatifs, lorsqu'ils ont des durées d'utilité différentes et qu'ils sont destinés dès l'origine à être remplacés à intervalles réguliers et différents des autres composants. Par exemple, un four doit être décomposé en différents composants (structure, tapis, etc.). En effet, le tapis est destiné à être remplacé à intervalles réguliers tout le long de la durée de vie de la structure même du four.

Quel que soit le secteur d'activité dans lequel elles opèrent, les entreprises ont en commun le processus de gestion des immobilisations, en raison des risques associés à ce processus. Ainsi, tous les services audit devraient intégrer des missions sur cette thématique dans leur plan, même si l'importance du processus est différente d'une organisation à une autre. Par exemple, dans le secteur de l'industrie, la mise sous contrôle des immobilisations est un enjeu majeur. La non maîtrise de tout ou partie du processus qui seraient hors contrôle présenteraient des risques trop importants. Ainsi, l'audit des immobilisations sera généralement récurrent et systématiquement intégré dans les audits des sites de production.
L'audit des immobilisations dans la distribution sera plutôt abordé au travers d'un audit spécifique. Il sera plus souvent transverse avec un périmètre s'appliquant aux diffé-

L'immobilisation corporelle : Actif physique que l'entité entend utiliser au-delà de l'exercice en cours :

- il s'agit d'un élément identifiable ;
- il est porteur d'avantages économiques futurs ;
- il est contrôlé (processus d'engagement budgétaire) ;
- son coût est évalué avec une fiabilité suffisante.

Il peut être soit :

- utilisé par l'entreprise dans la production ou la fourniture d'un bien ou d'un service ;
- loué à des tiers ;
- destiné à des fins de gestion interne.

rentes filiales / départements de l'organisation et plutôt couplé avec un audit de la maintenance ; la vision globale du niveau de contrôle interne de cet ensemble présentant alors une valeur ajoutée.

Le programme de travail réalisé par l'équipe d'audit devra bien évidemment comporter des points de contrôle sur les principes fondamentaux de contrôle interne tels que :

- le respect du principe de séparation des fonctions,
- la définition et l'application des différents niveaux de délégation de pouvoir et de signature définis au sein de l'organisation,
- l'enregistrement comptable fiable et exhaustif des biens physiquement présents au sein de l'entité,
- la conformité aux lois et règlements.

Les risques et points de contrôles exposés ci-dessous ne sont pas exhaustifs mais se basent sur des points d'attention spécifiques qui ressortent de la consolidation de nos expériences. Une connaissance plus approfondie de l'entreprise permettra à l'auditeur de définir la granularité à retenir afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les dispositifs de contrôle interne sont robustes. Nous avons, par exemple, retenu les 4 points de vigilance qui suivent.

Les orientations de l'organisation

La politique d'immobilisation est en ligne avec la stratégie de l'entreprise

En effet, une distorsion entre les deux pourrait engendrer des coûts supplémentaires liés à une sous utilisation de l'immobilisation. L'exemple le plus représentatif est certainement l'achat de machines dont la technique est en fin de vie. L'auditeur interne mènera à bien ses contrôles par la prise de connaissance de la stratégie de l'entreprise (à court et moyen terme) sur le sujet. Une revue des dossiers d'investissements peut également se révéler nécessaire pour formuler une opinion sur l'optimisation des opérations.

L'organisation a mis en place une doctrine comptable et fiscale

Les règles émises et approuvées par les directions comptables et fiscales doivent permettre de normer les opérations réalisées par les opérationnels telles que les durées d'amortissement, les dates d'entrée en service, l'utilisation des comptes d'en cours, etc.

Cette doctrine sera bien évidemment un des socles du programme de travail. L'auditeur se devra de tester que ces règles sont appliquées mais également qu'elles sont applicables et opérationnelles. Pour cela l'analyse des mises à jour de la doctrine peut être une piste d'audit. Les tests d'audit réalisés sur cette partie devront bien sûr être adaptés à la situation de chaque entreprise. Ainsi, dans le cadre d'une multinationale, la doctrine comptable et fiscale devra traiter des divergences éventuelles entre les référentiels comptables retenus pour les besoins des comptes consolidés (IFRS, US GAAP, etc.) et les référentiels retenus par chaque filiale pour les comptes sociaux.

Enfin, il conviendra de porter une attention particulière aux immobilisations incorporelles jugées plus complexes à suivre, tels que les marques ou les brevets.

Un système d'information dédié existe

L'identification des biens au travers d'une application ou d'un logiciel dédié tend à réduire le risque de non comptabilisation ou de double comptabilisation. L'exportation des données ou l'interface avec le SI comptable doivent cependant faire l'objet de tests d'audit afin de s'assurer de leur exhaustivité et de leur fiabilité. De même, l'auditeur devra analyser la sécurité logique de l'application (périodicité des revues de

comptes, habilitations en adéquation avec les responsabilités opérationnelles, traçabilité des opérations, etc.).

La réception de l'immobilisation

Les contrôles à la réception doivent être adaptés à l'immobilisation concernée.

Qu'il s'agisse d'une immobilisation ou non, tout bien acheté par l'entreprise doit faire l'objet de contrôles à la réception. Cependant, dans le cas des immobilisations, l'existence de contrôles qualité au moment de sa réception est une bonne pratique à préconiser. Ces contrôles doivent être définis au regard du cahier des charges car la non qualité ne s'apprécie pas nécessairement par une défaillance (par exemple, une machine qui ne fonctionne pas) ; des défauts de conception peuvent engendrer des surcoûts pour l'entreprise dans le futur (rendement de production non atteint par exemple). L'absence de contrôle qualité et donc de réserve en réception peut alors priver l'entreprise de recours envers le fournisseur.

Les tests d'audit peuvent consister à vérifier la présence systématique de l'approbation qualité avant tout enregistrement comptable ou encore à rapprocher et analyser les opérations de maintenance des dernières immobilisations reçues avec les contrôles qualité définis en réception.

La vie de l'immobilisation

L'optimisation de la durée de vie de l'immobilisation au sein de l'entité passe notamment par une correcte maintenance en condition opérationnelle. L'auditeur devra donc vérifier les indicateurs et signaux d'alerte existants ; les actions engagées ainsi que les délais de traitements, la qualité des interventions des prestataires. Un contrôle de cohérence avec les données de l'inventaire des immobilisations peut s'avérer une bonne piste d'audit (âge de l'immobilisation, valeur nette comptable, coût de la maintenance, coût des éventuelles évolutions possibles, coût d'achat d'un bien à neuf, etc.).
Il conviendra également de vérifier les polices d'assurances en cours à la date de l'audit (exhaustivité des immobilisations, prise en compte des acquisitions, mises au rebut, cessions d'immobilisation).

Enfin, en fonction des enjeux des immobilisations présentes dans le périmètre de l'audit, l'examen du plan de continuité des activités, mis en place par l'entité (cas de panne, destruction ou inaccessibilité de l'immobilisation), pourra être intégré au programme de travail de l'auditeur.

Les sorties de l'immobilisation

La fin de vie de l'immobilisation au sein de l'entreprise ne signifie pas nécessairement la mise au rebut de l'immobilisation. Il faut porter des points d'attention particuliers aux **cessions d'immobilisation**.

En effet, une telle opération peut engager la responsabilité juridique de l'entreprise. Il convient alors de faire valider par la direction juridique de l'entité les termes de cette cession ainsi que les éventuelles actions particulières à mener (contrôles qualité, contrôle des normes de sécurité, par exemple).
Bien évidemment, la validation de la cession en interne par les personnes habilitées, le prix de cession pratiqué ou encore le calcul de plus ou moins values, devront également faire l'objet de contrôles par l'auditeur. Une fois encore, la doctrine comptable sera une source d'information précieuse.

* *
*

Ainsi, comme évoqué en introduction, ces quelques thématiques abordées ne sont que des points d'attention que chaque auditeur pourra préciser et développer selon le contexte.
Les immobilisations font intervenir un grand nombre d'acteurs dans l'entreprise : personnel de production, acheteurs, trésoriers, comptables, responsables sécurité, informaticiens, qualiticiens, contrôleurs de gestion, juristes, etc. Un dispositif de contrôle interne, prenant en considération ces différents acteurs, permettra de couvrir au mieux les risques liés au processus de gestion des immobilisations. ●

- Cahier de la Recherche -

La fraude

Comment mettre en place un dispositif de lutte anti-fraude ?

Auteur : Unité de recherche IFACI

Novembre 2010 - Format : 16,5 x 23 cm - 148 pages - Prix HT : 30 €

ISBN : 978-2-915042-21-4

Ce Cahier de la Recherche propose un cadre pédagogique et un guide pratique pour la mise en œuvre efficace d'une organisation et de moyens de gestion du risque de fraude.

Le risque de fraude se situe entre les préoccupations éthiques et les processus de contrôle interne d'une organisation. Ainsi, une approche fondée exclusivement sur les processus ou la technologie ne suffira pas à maîtriser le risque de fraude. De même, une focalisation exclusive sur la sociologie ou la psychologie du fraudeur potentiel manquera son objectif, faute de moyens de contrôle précis et efficaces.

Une **grille de diagnostic** permet de vous assurer que votre organisation dispose des pré-requis indispensables à l'efficacité du dispositif de lutte contre la fraude. Les résultats de ce diagnostic contribueront à la construction et au pilotage des différentes étapes du dispositif (Prévention, détection, investigation et correction). Par exemple, un des éléments de maturité observable concerne la façon dont la fraude est traitée dans la communication interne, sans pudeur excessive ni curiosité malsaine, et dans le respect des personnes.

Les trois dernières parties du cahier illustrent des activités clés pour la gestion du dispositif. Elles vous aideront à répondre aux questions suivantes :

- Comment gérer un soupçon de fraude ?
- Pourquoi faut-il envisager une cartographie spécifique des risques de fraude ? Comment la construire ? Comment en faire un véritable outil de gestion proactive du risque de fraude ?
- Comment analyser les cas avérés de fraude et en tirer des enseignements ? Un format de fiche d'analyse vous est proposé. Adaptée à votre organisation, elle facilitera l'identification des contrôles pratiques à mettre en œuvre.

Par la diversité des sujets traités, ce cahier de la recherche s'adresse aussi bien aux responsables des structures d'audit ou de contrôle interne qu'aux opérationnels.

Bon de Commande

Société : .....

Nom : ..... Prénom : .....

Adresse : .....

Code postal : ..... Ville : ..... Pays : .....

Tél. : ..... Fax : ..... Mél : .....

TITRE	PRIX HT	QUANTITÉ	TOTAL
La fraude	30 €		
		Total HT	
		TVA 5,5 %	
		Port et emballage*	
		Net à payer TTC	

(*) 6 € par ouvrage (Union Européenne) et 12 € par ouvrage (hors Union Européenne)

PAIEMENT PAR :
- ○ Chèque bancaire ou postal (à l'ordre de l'IFACI)
- ○ Virement au HSBC Paris Champs-Elysées - Compte IFACI n°30056-00148-01485415521-72
- ○ Carte de crédit (Montant minimum 16 € TTC) - N°..... Date d'expiration :

DATE : ..... SIGNATURE :

Bon de commande a retourner à Marie-Thérèse Tran

IFACI - 98 bis, bd Haussmann - 75008 Paris - Tél. : 01 40 08 48 16 - Fax : 01 40 08 48 20 - Mel : mtran@ifaci.com - Internet : www.ifaci.com

Règlements : Joindre obligatoirement le règlement à votre commande.
Chèque : libellé en euros tiré sur une banque française. Virement : les virements émis à partir d'une banque hors de France doivent être nets de tous frais bancaires pour l'IFACI.
Une facture justificative ainsi que votre commande vous seront adressés dès réception de votre règlement.

Ethique, fraude et corruption

Le rôle des auditeurs internes

14 **Transparence et intégrité : les entreprises doivent tenir compte des attentes nouvelles de la société**
Daniel Lebègue et Julien Coll

19 **Enquête OCDE : Contrôle et audit internes, assurer l'intégrité et la responsabilité du secteur public**
Louis Vaurs

24 **Le conflit d'intérêts : le symbole de la dérive de l'éthique**
Yoanna Pons et Noël Pons

30 **L'éthique, rempart suffisant pour prévenir et réduire les abus de la fraude dans les organisations ?**
Yves Bilodeau

36 **Politique et programme de prévention de la corruption de Total**
Jean-Pierre Audoin

Transparence et intégrité : les entreprises doivent tenir compte des attentes nouvelles de la société

Daniel Lebègue

Président
Transparence International France

Julien Coll

Délégué général
Transparence International France

Il n'est plus possible aujourd'hui d'ignorer les attentes voire les exigences légitimes du citoyen à l'égard de la moralisation de la vie publique et de la vie des affaires. Transparence International France, ONG, sensibilise l'opinion aux conséquences de la corruption, en même temps qu'elle la combat. Elle est particulièrement active dans quatre domaines : la prévention des conflits d'intérêts, l'encadrement du lobbying, la lutte contre les paradis fiscaux et la lutte contre la corruption sur les marchés internationaux. Pour l'instant, seuls le premier et le dernier thèmes sont généralement couverts par des règles déontologiques.

A travers une succession d'affaires retentissantes, les derniers mois ont été marqués par la place centrale qu'a occupée dans l'actualité française le thème de la moralisation de la vie publique et de la vie des affaires. Rarement les attentes vis-à-vis de ces questions ont semblé aussi fortes. Il est aujourd'hui incontournable tant pour les responsables publics que pour le monde de l'entreprise d'en prendre acte. Un rapport de notre ONG paru en 2009 a, par exemple, montré que la défiance des citoyens vis-à-vis de l'intégrité des entreprises s'était nettement accrue à la suite de la crise financière[1].

Transparence International France (« TI France ») est une organisation non gouvernementale qui agit pour promouvoir les pratiques de transparence et d'intégrité dans la vie publique et économique. Notre association s'efforce de sensibiliser l'opinion aux conséquences de la corruption et travaille de concert avec les décideurs publics, les entreprises et la société civile dans le but de la combattre.

Quatre sujets retiennent aujourd'hui particulièrement notre attention : la prévention des conflits d'intérêts, les pratiques de *lobbying*, la lutte contre les paradis fiscaux et la corruption dans le commerce international. Quatre sujets dont les politiques de conformité des entreprises doivent aujourd'hui nécessairement tenir compte.

Prévention des conflits d'intérêts

Pourquoi, dans toutes les enquêtes d'opinion, deux Français sur trois déclarent-ils que les élus et dirigeants politiques sont dans notre pays « corrompus » ou « exposés à la corruption » ? Seule une infime minorité d'entre eux, on le sait, utilise leur fonction officielle pour s'enrichir personnellement. En revanche, plus nombreux sont les titulaires d'une charge publique – ministres, parlementaires, élus locaux, fonctionnaires – qui sont soupçonnés de faire passer leurs intérêts personnels, partisans ou ceux d'une relation d'affaires avant l'intérêt général. Le manque de transparence nourrit et aggrave le soupçon. Le conflit d'intérêts, réel ou présumé, mine la confiance des citoyens dans ceux qui ont la charge de l'intérêt général.

Cette question se pose dans tous les pays démocratiques, mais ce qui caractérise la situation de la France, c'est l'absence à peu près totale de règles et de bonnes pratiques ayant pour objet de prévenir et de traiter les conflits d'intérêts dans la sphère politique et publique. Lorsque des règles existent, la pratique montre que leur efficacité est très insuffisante. On l'a par exemple vu récemment au sujet du passage trop rapide de responsables publics vers des postes de direction dans des entreprises dont ils avaient à connaître dans leurs précédentes fonctions.

Comme l'a montré l'actualité de ces derniers mois, les Français sont de moins en moins disposés à accepter certains avantages, privilèges et immunités dont bénéficiaient jusque-là leurs représentants. Nos responsables politiques semblent aujourd'hui en avoir pris conscience. A ce titre, nous avons accueilli avec beaucoup de satisfaction les nombreuses déclarations en faveur d'un encadrement des conflits d'intérêts. Le sujet devrait d'ailleurs probablement figurer en bonne place dans les propositions des candidats aux prochaines élections présidentielles. Nos responsables politiques doivent s'en convaincre : le contrat de confiance avec nos concitoyens, qui est la base de la démocratie, ne pourra être rétabli qu'au prix d'une réforme profonde de nos règles et de nos mœurs. Le monde de l'entreprise est bien sûr concerné. Il devrait par exemple bannir les contrats de *consulting* avec les sociétés appartenant à des parlementaires. Ces contrats créent nécessairement des soupçons de trafic d'influence.

Encadrement du *lobbying*

Le *lobbying* joue en France un rôle de plus en plus important dans l'élaboration de la décision publique. S'il peut contribuer à apporter aux décideurs publics des éléments d'information et de compréhension sur des questions toujours plus complexes et, ainsi, utilement éclairer leur action, le *lobbying* – ou son manque de transparence – peut également dériver et être préjudiciable au bon exercice de la démocratie (diversité

insuffisante des intérêts représentés, informations trompeuses, trafic d'influence). L'encadrement des activités des groupes d'intérêts est donc au cœur de la question d'un meilleur fonctionnement démocratique.

Le monde de l'entreprise commence à prendre conscience des attentes croissantes de ses parties prenantes dans ce domaine. Deux initiatives auxquelles TI France a participé sont récemment venues le démontrer.

Avec notre appui, l'agence de notation extra-financière Vigeo a développé un nouveau critère dans son référentiel de notation de la responsabilité sociale des entreprises. Depuis le 1er juillet 2010, Vigeo prend en compte dans son évaluation « la transparence & l'intégrité des stratégies et des pratiques d'influence ». Vigeo mesure dorénavant comment les entreprises rendent compte publiquement des engagements pris, des dispositifs et des ressources qu'elles mobilisent, soit en interne, soit en faisant appel à des organismes spécialisés (*think tanks*, cabinets de *lobbying*, associations professionnelles…), pour prendre part aux expertises et aux processus législatifs et réglementaires susceptibles d'affecter leurs intérêts.

Notre association a également contribué à l'élaboration, par le groupe Lafarge, d'une charte du *lobbying*. Cette charte fixe un cadre général à l'exercice des activités de *lobbying* à tous les niveaux de l'entreprise et s'applique aux relations avec l'ensemble des décideurs publics (associations professionnelles, parlementaires, fonctionnaires, etc.)

Lutte contre les paradis fiscaux

La lutte contre la corruption passe nécessairement par plus de transparence et de régulation du secteur financier. Le manque de contrôles actuel permet encore la circulation de l'argent sale, dont celui de la corruption. Selon une évaluation de l'organisation Global Financial Integrity, les flux financiers illicites en provenance des pays en développement se sont élevés en 2008 entre 1 260 et 1 440 mds $. Parmi ces flux, 3 à 5% proviennent des avoirs issus de la corruption, 30 à 35% sont le produit d'activités criminelles et 60 à 65% sont liés à l'évasion fiscale pratiquée par les entreprises multinationales.

Depuis la crise financière de 2008, notre association a accentué ses actions de plaidoyer dans ce domaine avec une attention particulière portée aux abus des paradis fiscaux.
En partenariat avec le CCFD-Terre Solidaire, un courrier a par exemple été adressé à tous les Présidents de conseils régionaux, généraux et à 130 maires pour les encourager à s'inspirer des initiatives des conseils régionaux d'Ile-de-France et de Rhône-Alpes. Ces deux régions ont effet décidé de ne plus travailler avec les établissements bancaires ou financiers exerçant dans des Etats ou territoires non coopératifs. Les banques qui contracteront avec ces collectivités devront désormais fournir des informations sur leurs activités dans les paradis fiscaux. En réponse au courrier de TI France, onze autres régions ont à ce jour déjà pris des engagements similaires.

Une nouvelle loi de régulation bancaire et financière a été adoptée en 2010 avec pour objectif de tirer les leçons de la crise financière et de mettre en œuvre certaines des recommandations du G20 dans ce domaine. TI France s'est félicité des propositions figurant dans ce texte et en particulier de celles visant à renforcer les pouvoirs de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF), notamment en ce qui concerne la prévention et la sanction des conflits d'intérêts au sein des agences de notation. Notre association a néanmoins recommandé aux parlementaires de

compléter la loi sur plusieurs autres points essentiels.

TI France a en particulier renouvelé sa demande pour que soit intensifiée la lutte contre les centres financiers non-coopératifs. L'association avait accueilli positivement la loi adoptée en juin 2009 par le Parlement français qui visait à imposer aux banques de rendre publiques leurs implantations et la nature de leurs activités dans les territoires non coopératifs. Nous avions salué le fait que la France ait été le premier pays du G20 à mettre en œuvre cette recommandation, défendue par TI France depuis plusieurs années. Nous avons cependant regretté que la liste française des « territoires non coopératifs » soit si restrictive et que n'y figurent encore que des centres *off-shore* de seconde division.

« Le manque de transparence nourrit et aggrave le soupçon »

Lutte contre la corruption sur les marchés internationaux

Les risques engendrés par les pratiques de corruption dans le commerce international n'ont cessé de s'accentuer au cours des 10 dernières années. L'actualité récente démontre que cette tendance devrait s'accélérer.

La période actuelle est tout d'abord marquée par le rejet croissant de la corruption par les populations des pays en développement. Le Printemps arabe vient de montrer que, même dans des pays où les besoins fondamentaux des populations sont satisfaits (Tunisie, Egypte, Libye), les populations ne tolèrent plus que les richesses soient accaparées par des dictateurs kleptocrates et leurs entourages. Il devient ainsi de plus en plus risqué pour les entreprises d'entrer en accointance avec ce type de dirigeant. Lorsque ceux-ci perdent le pouvoir, des risques juridiques naissent mécaniquement du fait des efforts des nouveaux gouvernements et de la communauté internationale pour identifier, geler et restituer aux populations l'argent de la corruption (avoirs financiers, prises de participation dans des entreprises).

Les politiques pénales des grands Etats sont par ailleurs de plus en plus incisives. Parmi les grands pays, les Etats-Unis et l'Allemagne sont ceux qui ont prononcé le plus de condamnations, non seulement à l'encontre d'entreprises domiciliées dans ces pays, mais également à l'encontre de sociétés domiciliées dans des pays tiers. Si la France a ouvert plus d'une vingtaine d'enquêtes, seules deux condamnations ont, pour l'instant, été prononcées et sur des affaires mineures. Dans une optique revendiquée de dissuasion, le secrétariat d'Etat américain à la Justice a publiquement annoncé son intention d'axer sa politique pénale sur la sanction des responsabilités individuelles des managers impliqués dans des cas de corruption (prison ferme).

Les efforts des pays occidentaux et de l'OCDE pour que les entreprises des BRICS (Brésil, Russie, Inde, Chine, Afrique du Sud) soient également soumises aux règles internationales anti-corruption commencent à porter leurs fruits : la Russie est en passe d'adhérer à la convention de l'OCDE et la Chine – si elle n'a pas encore formellement adhéré à la convention pour ne pas être soumise à l'examen par les pairs – vient d'adopter une loi incriminant la corruption d'agents publics étrangers. L'Inde est sur le même chemin.

La lutte contre la corruption transnationale fait enfin partie des grandes priorités définies par le G20. Un groupe de travail dédié, co-présidé par la France et l'Indonésie a déjà défini un plan d'action. Parmi les priorités : assurer la mise en œuvre des lois pénalisant la corruption d'agents publics étrangers et protéger des représailles les personnes qui dénoncent les cas de corruption (*whistleblowers*).

* *
*

Avec d'autres, TI France encourage les entreprises à s'engager publiquement à agir contre la corruption et à expliquer à leurs parties prenantes les politiques et dispositifs mis en place pour mettre en œuvre cet engagement.

Dans ce contexte, de plus en plus d'entreprises annoncent l'adoption de politiques et de programmes dédiés, combinant la formalisation de règles de déontologie à des dispositifs de contrôle (alerte éthique, audits dédiés), de ressources humaines (formations, prise en compte dans l'évaluation annuelle, protection des lanceurs d'alerte, déontologues chargés d'aider à l'interprétation des règles) et de communication adaptés.

Si les thèmes de la prévention des conflits d'intérêts et de la lutte contre la corruption sont généralement couverts par ces règles de déontologie, ceux du *lobbying* et des paradis fiscaux doivent, on l'a vu, désormais aussi l'être. ●

1. *http://www.transparence-france.org/e_upload/pdf/cp_barometre_mondial_corruption_2009_030609.pdf*

Diplôme Professionnel de l'Audit Interne

Le diplôme professionnel qui atteste de vos aptitudes à conduire une mission d'audit interne en autonomie selon les normes et les bonnes pratiques de la profession.

- diplôme professionnel de l'audit interne -

DPAI

INFORMATIONS PRATIQUES

A qui s'adresse-t-il ?
A tous les auditeurs internes souhaitant valoriser leur expérience en audit interne.
Durée
L'examen du DPAI se déroule sur une journée.
Tarif
50 € HT (droits d'inscription)

POUR EN SAVOIR PLUS ...

Site Internet (www.ifaci.com)
- consulter le programme détaillé de l'examen ;
- télécharger le modèle d'examen et les annales ;
- développer vos compétences en suivant les formations sur les « Fondamentaux de l'audit interne ».
- se mettre dans le conditions de l'examen en suivant la formation de préparation au DPAI.

Pour toute information complémentaire sur le DPAI, contactez Perrine Bénard au 01 40 08 48 11 (pbenard@ifaci.com)

ifaci

Enquête OCDE

Contrôle et audit internes : assurer l'intégrité et la responsabilité du secteur public

Louis Vaurs

Dans le cadre des célébrations du 50ème anniversaire de l'OCDE, s'est tenu à Paris, le 13 avril 2011, un symposium ayant pour objectif de recueillir les expériences de fonctionnaires travaillant dans le domaine du contrôle et de l'audit internes et d'experts dans le domaine de l'intégrité et de la prévention de la fraude et de la corruption, et de débattre avec eux des problèmes auxquels ils sont confrontés.

Ce symposium a été organisé conjointement par l'audit interne et la direction de la gouvernance publique et du développement territorial de l'OCDE, en partenariat avec l'IFACI.
Nous remercions Dominique Pannier et Christian Vergez de nous avoir autorisé à publier les meilleures pages du rapport présenté à cette occasion. Ce rapport s'appuie sur une enquête de l'OCDE réalisée en 2010 auprès de 73 ministères répartis dans 12 pays : six pays européens (Bulgarie, Finlande, France, Pays-Bas, Suède et Royaume-Uni) ; deux pays d'Amérique du Nord (Canada et Etats-Unis) ; un pays d'Amérique du Sud (Brésil) ; deux pays d'Asie et d'Océanie (Japon et Australie) ; un pays d'Afrique (Afrique du Sud).

Principaux constats

1 – Rattachement hiérarchique de l'audit interne à la plus haute autorité des ministères pour 75 % des répondants, dont ceux du Canada, des Etats-Unis et de la France. Un tel rattachement est considéré comme le deuxième critère le plus important pour améliorer la contribution de l'audit interne à la prévention et à la détection de la fraude et de la corruption ainsi qu'à son *reporting*.
Il assure une plus grande indépendance de l'audit interne pour l'établissement du plan d'audit et du programme des missions d'assurance, pour la réalisation des travaux et la préparation des recommandations. Il accroît par ailleurs la capacité de l'audit interne d'avoir accès aux informations dont il a besoin et de se coordonner avec les autres acteurs du contrôle interne ainsi qu'avec l'audit externe.

46 % des répondants ont un comité d'audit que l'on trouve essentiellement dans les ministères d'Afrique du Sud, d'Australie, du Canada, des Pays-Bas et du Royaume-Uni.
En France, la moitié des ministères participants n'a pas de comité d'audit. Dans le cadre de la « Révision générale des politiques publiques » lancée récemment, un cadre de contrôle interne devrait être adapté prochainement y compris la formalisation de services d'audit interne et la mise en place de comités d'audit dans les différents ministères.
Au Canada, le mandat des comités d'audit est défini dans la « Directive sur les comités ministériels d'audit », et inclut le suivi des mesures prises pour atténuer les risques identifiés, le suivi de l'exécution du plan d'action et la suite donnée aux recommandations de l'audit interne, sans qu'il soit fait expressément mention de la fraude et de la corruption.
Aux Etats-Unis, une loi de 1978 impose la création dans tous les ministères et organismes fédéraux d'un service d'inspection générale chargé des audits et enquêtes. En vertu de cette loi, l'inspecteur général nommé par le président des Etats-Unis est directement rattaché au chef de l'organisme concerné ou à son chef adjoint, à l'exclusion de tout autre responsable. Il rend compte par ailleurs au Congrès et l'informe de tout problème ou dysfonctionnement y compris des cas de fraude.

2- Répartition des responsabilités entre l'audit interne et un département enquêtes en matière de fraude et de corruption.

Trois situations ont été identifiées :

- Les fonctions d'audit interne et d'enquête sur les cas de fraude et de corruption coexistent sous l'autorité du même responsable, c'est le cas notamment aux Etats-Unis.
- Les deux fonctions existent en tant qu'entités distinctes au sein du même ministère. C'est la situation la plus fréquente. On la trouve en Australie, en France, au Canada, au Royaume-Uni.
- Les deux fonctions existent en tant qu'entités distinctes mais, dans certains ministères, la fonction d'enquête sur les cas de fraude et de corruption est implantée à l'extérieur du ministère. On trouve cette situation au Brésil et en Afrique du Sud.

Au Japon, il n'y a pas de fonction spécifique d'enquête sur les cas de fraude et de corruption.

Il est difficile de dire, à la lecture des réponses à l'enquête, s'il est plus efficace, pour promouvoir l'intégrité au sein des ministères, de donner à l'audit interne des responsabilités spécifiques en matière d'enquête sur la fraude et la corruption, ou de faire assumer cette responsabilité par une entité distincte.

Le risque de non-prise en compte des insuffisances du contrôle interne est semble-t-il plus grand si le mandat pour les enquêtes sur la fraude et la corruption est assumé par une entité distincte, a fortiori si celle-ci est établie à l'extérieur du ministère.

3- Communication des travaux et des conclusions de l'audit interne à l'audit externe.

Les réponses des pays montrent que les relations peuvent aller du minimum, lorsque l'accès aux agents et aux dossiers de l'audit interne est accordé à l'audit externe sur demande, au cas du Royaume-Uni où dans un ministère ayant participé à l'enquête, l'audit externe et l'audit interne participent à toutes les réunion du comité d'audit.

Dans les pays anglo saxons (Afrique du Sud, Australie, Canada, Etats-Unis et Royaume-Uni), les relations sont intenses. Il en va différemment pour des pays tels que la France, le Japon ou la Suède.

4- Existence d'un cadre de référence de contrôle interne et de gestion des risques.

91 % des répondants déclarent avoir adopté un cadre de contrôle interne comprenant des activités de contrôle, la description de l'environnement de contrôle, une évaluation des risques et un mécanisme de surveillance *(autant dire que ce cadre de référence s'apparente au cadre du COSO).*

Toutefois, un certain nombre de réponses montre que le cadre de référence de contrôle interne et de gestion des risques est insuffisamment formalisé. Il est interprété par beaucoup comme s'appliquant uniquement aux opérations budgétaires et financières.

Pour la majorité des répondants, disposer d'un bon dispositif de contrôle interne est le facteur le plus souvent classé comme le plus important pour lutter contre la fraude et la corruption.

88 % des ministères répondants possèdent un cadre d'éthique ; 77 % confirment l'existence d'une formation ou d'actions de sensibilisation à l'éthique ; 82 % ont une politique en matière de conflit d'intérêts.

L'implication du management est considéré comme un élément déterminant de tout système efficace de contrôle interne et de gestion des risques : 87 % des répondants déclarent que le management a la responsabilité d'assurer les contrôles internes ; 84 % consignent qu'il doit gérer les risques, mais seulement 75 % signalent qu'il est également chargé de la prévention de la fraude et de la corruption.

5- Mandat de l'audit interne.

Si une majorité de ministères répondants (notamment en Afrique du Sud, au Royaume-Uni, dans une moindre mesure au Canada) indique que leur mandat fait référence à la fraude ; 44 % précisent toutefois que tel n'est pas le cas pour eux. Ce pourcentage s'élève à 58 % lorsqu'il s'agit de la corruption. Les Etats-Unis sont le seul pays où la référence à la corruption est mentionnée par tous les ministères répondants.

Dans les ministères canadiens répondants, même si le mandat de l'audit interne ne mentionne pas la fraude et la corruption, la contribution de ceux-ci à leur lutte est relativement élevée, sans doute parce que les mandats des services d'audit interne de ces ministères font référence aux normes de l'IIA et/ou à la réglementation ou aux directives nationales portant sur le risque de fraude encore plus rigoureuses que les dites normes.

« Le cadre de référence de contrôle interne et de gestion des risques est insuffisamment formalisé »

6- Evaluation de l'efficacité du système de lutte contre la fraude et la corruption.

Pour 62 % des répondants (notamment ceux des Etats-Unis, du Canada, du Royaume-Uni et des Pays-Bas), les procédures en place sont suffisantes pour prévenir la fraude et la corruption. En France, les avis sont partagés.

97 % des services d'audit interne présentent un rapport annuel couvrant leurs activités ; pour 81 % d'entre eux, leurs rapports soulèvent des questions importantes concernant l'exposition aux risques et leur contrôle, y compris les risques de fraude et de corruption.

De l'avis des répondants, l'établissement de rapports périodiques constitue l'un des principaux facteurs susceptibles d'améliorer la contribution des services d'audit interne à la prévention, à la détection et au *reporting* des cas de fraude et de corruption. Il est placé au 3e rang sur 13 facteurs, en terme d'importance pondérée, et il a été considéré comme un sujet impor-

tant pour plus de la moitié des ministères ayant répondu.

7- Professionnalisation de l'audit interne.
Pour 86 % des répondants, les auditeurs internes sont tenus de posséder des qualifications professionnelles particulières ou sont encouragés à les acquérir (connaissances en matière d'audit, mais aussi dans les domaines connexes comme la comptabilité, la finance, les technologies de l'information ou les enquêtes). Pour 52 % des répondants, les auditeurs internes reçoivent une formation spéciale pour les sensibiliser aux questions de fraude.
Plusieurs pays (Australie, Canada, Etats-Unis, Royaume-Uni et Suède) préfèrent les diplômes délivrés par les instituts professionnels spécialisés. Parmi les diplômes les plus fréquemment cités, il y a le CIA et le CGAP, les diplômes d'expertise comptable, le CISA délivré par l'ISACA (représenté en France par l'AFAI) et le CFE *(Certified Fraud Examiner)* délivré par l'*Association of Certified Fraud Examiners.*
Enfin, une assez large majorité de répondants, soit 81 %, déclare que leur service a mis en place un mécanisme d'assurance qualité comprenant une évaluation interne suivi d'une évaluation externe par un organisme indépendant.

Principales recommandations

1- L'audit interne doit être indépendant.
Pour ce faire, il doit être rattaché au ministre ou à son adjoint direct. Un tel rattachement devrait être une obligation légale et devrait être formalisé dans le mandat de l'audit interne.
Un comité d'audit indépendant, relevant de la plus haute autorité du ministère, pourrait être établi. Son mandat devrait clairement couvrir la surveillance de l'exposition aux risques, notamment ceux qui concernent la fraude et la corruption. Il devrait, d'autre part, être informé périodiquement des cas de fraude et de corruption. Enfin, la majorité de ses membres devrait être recrutée à l'extérieur du ministère et, si possible, pour certains d'entre eux, en dehors de l'administration publique.
L'audit interne devrait avoir des liens étroits avec le comité d'audit.

2- Lorsque les fonctions sont séparées, il est recommandé ce qui suit :
Un mandat clair pour chaque fonction, s'accompagnant de politiques/règles de travail et de coordination destinées à éviter les doubles emplois ; une information systématique et rapide de l'audit interne sur tout cas de fraude ou de corruption ; un retour d'information de l'audit interne vers les autres fonctions sur les insuffisances du contrôle interne et la mise en œuvre de mesures correctives ; des réunions régulières de coordination des programmes de travail et des résultats (y compris la communication des rapports annuels) ; des activités conjointes de formation/sensibilisation aux risques de fraude et de corruption.

Ce n'est pas parce qu'une fonction est chargée des enquêtes sur les cas de fraude et de corruption que l'audit interne n'a aucune responsabilité dans ce domaine. Comme le préconisent les normes, le mandat de l'audit interne devrait

expressément viser à évaluer *« le risque de fraude et la façon dont ce risque est géré par l'organisation »*. Le mandat de l'audit interne doit préciser ce rôle pour chaque étape d'un processus efficace de lutte contre la fraude (présentation, détection, enquête, amélioration grâce à l'expérience acquise).

Les normes ne faisant pas expressément référence à la corruption, il est recommandé d'inclure une telle référence dans toute future mise à jour des normes.

***Norme1210.A2** - Les auditeurs internes doivent posséder des connaissances suffisantes pour évaluer le risque de fraude et la façon dont ce risque est géré par l'organisation. Toutefois, ils ne sont pas censés posséder l'expertise d'une personne dont la responsabilité première est la détection et l'investigation des fraudes.*

3- Etudier plus avant comment une coordination accrue entre l'audit interne et l'audit externe pourrait contribuer à atténuer les risques de fraude et de corruption.

4- Faire jouer à l'audit interne un rôle essentiel en préconisant la formalisation d'un cadre de contrôle interne et de gestion des risques allant au-delà des contrôles purement financiers, pour englober aussi l'environnement de contrôle au sens très large en y incorporant notamment les codes d'éthique et les plans de prévention de la fraude et de la corruption.

5- Faire explicitement référence aux risques de fraude et de corruption dans le mandat des services d'audit interne. Y ajouter une référence claire aux normes afin de renforcer l'activité des services d'audit interne dans ce domaine.

6- Evaluer la qualité et l'efficacité des contrôles mis en place par le management pour traiter expressément les risques de fraude et de corruption.

7- Exiger de tout auditeur interne des compétences générales en audit interne et des qualifications spécifiques pour mieux évaluer les risques de fraude et de corruption, et pour mieux les détecter ; fournir une formation aux auditeurs internes afin de les sensibiliser aux questions de fraude et de corruption ; mettre systématiquement en place un programme d'assurance qualité faisant impérativement l'objet d'une évaluation externe par un organisme indépendant. ●

Pour plus d'informations, une présentation du séminaire et le rapport sont disponibles sur le site internet de l'OCDE, Gouvernance Publique : www.ocde.org

Le conflit d'intérêts : le symbole de la dérive de l'éthique

Yoanna Pons
Auditeur SI, **groupe Tuillet**

Noël Pons
CIA, Essayiste et consultant

Le conflit d'intérêts est une situation dans laquelle les intérêts personnels d'un individu sont en opposition avec ses devoirs. Le conflit d'intérêts se nourrit de contingences installées aux frontières du droit, de la morale et de la fraude. Les conflits d'intérêts peuvent être classés en trois catégories : le conflit réel (la personne a un intérêt avéré), le conflit apparent (les intérêts personnels n'existent pas réellement), le conflit potentiel (les intérêts personnels sont insuffisants à l'instant où la question du conflit se pose).

Depuis le début des années 2000 le conflit d'intérêts se développe de manière exponentielle à travers le monde. De nombreuses situations scabreuses alimentent de façon récurrente les rubriques « scandale » et agressent l'image des entités concernées. Ces situations affectent de la même manière les élus, les fonctionnaires, le management des entreprises privées ou associatives. Ce n'est pas nouveau, rappelons simplement l'une des plus célèbres maximes du duc de La Rochefoucauld, moraliste engagé du 17ème siècle : « *Toutes les vertus des hommes se perdent dans l'intérêt comme les fleuves se perdent dans la mer* »[1].

A travers cet article, nous vous proposons une promenade parmi les conflits les plus courants. Nous visiterons d'abord les conflits majeurs rele-

vés dans le secteur associatif[2] après avoir rapidement cité les conflits propres aux auditeurs, viendront ensuite ceux rencontrés dans les administrations, elles sont aussi auditées, puis ceux rencontrés dans le secteur privé et commercial.

* * *

Le conflit d'intérêts est une situation personnelle particulièrement complexe, qui nécessite une définition simple. Cependant, le diable étant dans les détails, chaque cas nécessite une approche appropriée. La définition communément retenue est la suivante: « *Le conflit d'intérêts se définit comme une situation dans laquelle les intérêts personnels d'un individu sont en opposition avec ses devoirs, lesquels tendent justement à la protection des intérêts dont elle a la charge.* »

Pour en éclairer les causes n'oublions jamais que le conflit d'intérêt se nourrit de contingences installées aux frontières du droit, de la morale et de la fraude. Dans cette zone équivoque chacun dispose d'un intérêt personnel intellectuel et évidemment matériel qu'il peut privilégier au détriment de celui qu'il a l'obligation de défendre. Celui qui a confié son intérêt à l'autre peut aussi attendre un traitement favorable à ses espérances. Ce choix relève finalement d'une décision personnelle[3].

Comme cela a été si souvent décrit, dans ces étapes ultimes des conflits d'intérêts que sont la fraude et la corruption, l'ensemble de la population se segmente grosso modo en trois groupes. Le premier, estimé à vingt pour cent[4], semble programmé pour frauder où pour s'installer dans des comportements flirtant avec l'illégitime. Le second groupe, soit vingt autres pour cent, n'est jamais tenté, car disposant d'une éthique personnelle suffisamment solide pour définir son « comportement juste ». Le troisième groupe, soixante pour cent environ, car moins structuré, peut glisser vers l'illégitime en fonction de son environnement proche : la morale environnante est approximative et rien ne sanctionne ce comportement. Au contraire, il se cantonne dans un cadre éthique lorsque l'environnement est exemplaire et que le contrôle interne prévient le risque.

Les personnes susceptibles d'être en conflit d'intérêts rentrent pleinement dans ce cadre.

L'analyse des argumentaires présentés par les personnes mises en cause ou soupçonnées d'agir en conflit d'intérêts apportent un second degré d'analyse. Deux arguments sont systématiquement évoqués, le premier, invariable, est l'honnêteté. Il n'y aurait donc pas de conflit d'intérêts pour les gens honnêtes ! Ce n'est pas faux mais comment reconnaît-on un homme ou une femme honnête ? Seule la transparence totale des situations le confirme. C'est là tout le problème : désirons nous disposer des preuves de cette honnêteté, nous voilà limités par l'atteinte à la liberté individuelle, ce qui est légitime mais qui pose néanmoins un problème de transparence dans un monde obnubilé par l'argent.

Le second argument est le mimétisme. Il n'y aurait pas non plus de conflit si les intéressés ne font rien d'autre que se conformer à un comportement général[5], ce qui constitue une reconnaissance implicite de la situation : « ce que j'ai fait n'est rien à côté de ce que j'ai vu faire… ». Cependant le droit pénal applique la célèbre formule « *Nemo auditur propriam turpitudinem allegans* » : nul ne peut se prévaloir de sa propre turpitude.

Ces deux arguments ne sont, évidemment, pas recevables car le conflit d'intérêts instille une culture du soupçon, la propagation de la rumeur et attise la méfiance.

Cette dualité entre un comportement relevant de la sphère individuelle et le fait qu'il puisse affecter fortement la sphère professionnelle a nécessité l'élaboration de certaines règles.

Historiquement, elles ont d'abord encadré la gestion publique. Philippe le Bel, le premier a édicté un règlement en 1302. Les agents du roi devaient respecter quelques principes tels que le désintéressement, l'impartialité, l'interdiction des cadeaux (y compris les « pots-de-vin »[6]), l'interdiction des rémunérations provenant des particuliers, l'interdiction d'accepter des prêts, l'obligation d'avoir une vie de « bonne renommée » moins aisément évaluable... Un grand nombre de textes ont donné un caractère délictuel à certains comportements. La Révolution française en a produit beaucoup comme les années d'après guerre. Les instances internationales ont aussi élaboré des réglementations pertinentes au gré des scandales et des prises de conscience qui ont suivi.

Le secteur privé a identifié plus tardivement le risque financier et le défaut d'image que cette situation peut entraîner pour les organisations, il a aussi installé un cadre normatif. Les divers codes de déontologie, les déclarations d'intérêt, la norme 1120, objectivité individuelle, en particulier, pour les auditeurs internes en sont la preuve. Cette norme stipule : *« les auditeurs internes doivent avoir une attitude impartiale et dépourvue de préjugés, et éviter tout conflit d'intérêts »*[7] et fait part d'une exigence d'objectivité[8].

Nous sommes ici en présence d'une démarche raisonnée de prévention. À titre d'exemple, un code précisant les règles d'éthique des auditeurs et contrôleurs devrait obliger le respect des exigences suivantes :

- l'indépendance par rapport à des conflits d'intérêts économiques ;
- l'indépendance par rapport à des conflits professionnels, qui se matérialise par les obligations suivantes :
  - répercuter une information exacte aux actionnaires et aux propriétaires ;
  - rapporter l'information appropriée à tous les dirigeants, de manière à ne pas cacher des données à certains responsables ;
  - maintenir une présence éthique dans la conduite de ses activités, en particulier faire en sorte de ne pas contrevenir à l'esprit de l'organisation ainsi qu'à la lettre des textes réglementaires, se conduire en conformité aux standards moraux et légaux les plus élevés, et rapporter à l'autorité appropriée tout acte illégal ou frauduleux ;
  - refuser toute compromission dans l'espoir d'une réussite personnelle.

Le cadre est bien posé et on constate immédiatement que ces exigences sont générales et s'appliquent pratiquement dans tous les domaines.

Mais qu'en est-il de la matérialité de ces faits ? Comment peut-on identifier ces situations et évaluer les risques qu'elles présentent ? C'est tout le problème qui se pose pour les auditeurs. Les conflits d'intérêts peuvent être classés en trois catégories :

- **Le conflit réel**, lorsque l'agent possède un intérêt avéré. Le conflit est dit « effectif » ou « réel » et il concerne la nature des intérêts (responsabilités familiales, foi religieuse, liens professionnels, appartenance politique, biens personnels, investissements, etc.) ou leur valeur (intérêts dans une entreprise familiale, possibilité de réaliser un bénéfice important, d'éviter une perte financière, par exemple). Finalement c'est le conflit le plus simple à traiter lorsque les moyens d'investigation sont présents[9].
- **Le conflit apparent**, lorsque les intérêts personnels d'ordre privé n'existent pas réellement, ou que les faits en cause ne sont pas certains : l'agent « semble posséder » des intérêts. Il faut alors approfondir.
- **Le conflit potentiel**, lorsque l'agent possède des intérêts privés qui ne sont pas suffisants à l'instant où la question du conflit se pose, puisqu'il n'existe pas encore de relation entre ses fonctions et ses intérêts privés. En revanche, si les fonctions de l'agent changent ou évoluent il conviendra d'en rendre compte.

Ces deux situations sont dangereuses car elles ouvrent la voie à toutes les rumeurs.

Quant à la notion d'intérêts privés ou personnels, elle recouvre des intérêts financiers directs et indirects, c'est-à-dire ceux de l'intéressé lui-même, mais aussi ceux de ses proches, de ses amis ou même ceux d'un groupe auquel il appartient ; entre en ligne de compte tout ce qui pourrait constituer, un intérêt, familial, politique, professionnel, confessionnel ou sexuel.

Les entités œuvrant dans le domaine associatif et les ONG, ont une image très marquée du sceau de l'intérêt général et par celui de la recherche d'une certaine éthique. Le conflit d'intérêts est pour elles la situation la pire qui puisse advenir puisqu'elle met la structure en défaut vis-à-vis de ses donateurs.
Un cadre réglementaire développe des mesures de prévention afin de réduire le risque de fraude et de manipulation dans ce secteur. Ainsi, l'exercice de certaines activités est incompatible avec la gestion ou la représentation d'une association. Ne peuvent, notamment, être dirigeants d'association :

- les commissaires aux comptes ;
- les militaires, s'agissant d'associations ayant une activité politique ou syndicale ;
- les parlementaires[10] ;
- les membres de l'autorité de contrôle des nuisances sonores aéroportuaires[11].

Sont aussi concernés :

- les fonctionnaires en activité lorsque leur présence ès qualités pourrait faire craindre une violation des principes de neutralité et d'égalité des individus devant les services publics ;
- les fonctionnaires ou agents non titulaires des diverses agences des médicaments.

Les conventions entre les associations et leurs dirigeants sont une source constante de conflits. Certaines sont interdites par des dispositions réglementaires spéciales. Les statuts types particuliers sont souvent plus restrictifs que les conventions réglementaires en matière de cumuls par exemple. En principe, une même personne physique ou morale ne peut cumuler plusieurs fonctions de direction dans une même association ou dans plusieurs groupements. Finalement, ne sont autorisées que les conventions dites « libres », car effectuées par une association dans le cadre de son activité habituelle et, s'agissant d'actes de disposition, arrêtées à des conditions suffisamment usuelles pour s'apparenter à des opérations habituelles[12]. Sont aussi autorisées les « conventions courantes » conclues à des conditions normales qui, en raison de leur objet ou de leurs implications financières, ne sont significatives pour aucune des parties.

Les conditions peuvent être considérées comme normales lorsqu'elles sont habituellement pratiquées par l'association dans ses rapports avec les tiers, de telle sorte que le dirigeant intéressé ne retire pas de l'opération un avantage qu'il n'aurait pas eu s'il avait été un partenaire quelconque de l'association. Il faut aussi tenir compte des conditions en usage pour des conventions semblables dans d'autres associations ayant la même activité[13].
De plus lorsqu'une association souhaite conclure une convention avec son propre représentant, ce dernier ne peut[14] :

- ni représenter le groupement (contrat avec lui-même) ;
- ni déléguer à une personne de son choix le pouvoir de représenter l'association pour la conclusion de cette convention. Sont également concernées les conventions conclues par personne interposée, entre une association visée et l'un de ses dirigeants. Ce dernier s'avérant le bénéficiaire réel alors qu'elles ont été apparemment passées avec un tiers.

Sont enfin soumises à réglementation les conventions entre une association visée et une société, dont un associé indéfiniment responsa-

ble est aussi dirigeant de l'association.
De plus, les obligations édictées dans le cadre de la lutte anti blanchiment permettent d'identifier un grand nombre de montages par une simple analyse des flux.
Les dérives constatées sont pourtant graves car elles portent souvent sur des sommes significatives, deux cas récents en sont la preuve : « La Croix » du 17 janvier 2011 rapportait qu'une escroquerie réalisée par plusieurs dirigeants (douze personnes sont mises en examen) d'une association de soutien aux handicapés, portant sur 4,5 millions d'euros allait être jugée au tribunal de Paris. Le montage permettant de détournement les subventions était organisé autour de sociétés écrans et de placements complexes effectués dans des places « *offshore* ».
De même, aux Etats-Unis, un grand nombre d'associations pseudo religieuses étaient utilisées par leurs dirigeants, criminels patentés, pour camoufler sous les donations un circuit de commerce d'organes et de contrefaçon. Des millions de dollars ont transité par ces associations. Sans atteindre ce degré de criminalisation, l'ARC a montré comment une succession de conflits d'intérêts permettait de détourner une partie importante des dons et cela pendant une bonne dizaine d'années.
L'intérêt général affecté à ces associations était l'accompagnement d'handicapés, la défense d'une religion, ou la recherche sur le cancer ; l'intérêt des délinquants était le détournement des fonds collationnés.

Nous présentons maintenant quelques typologies moins criminelles mais dont chacune montre comment un dirigeant, un administrateur, un salarié peuvent utiliser une structure caritative pour améliorer leur situation financière personnelle au détriment de l'objet associatif. Ces conflits qui peuvent aussi toucher l'égo, la quête d'une distinction, peuvent être regroupés en trois grandes pratiques :

- **Le détournement de dons** est la première pratique. L'objet des associations non lucratives est une image qui marque les donateurs (qualifiés de cibles dans le marketing associatif), c'est elle qui les motive et qui finalement active les dons. Toute utilisation de ces fonds à une autre fin, chère à l'organisateur, relève du conflit d'intérêts et de l'abus de confiance.
Trois exemples, le premier consiste à utiliser une partie des dons qui devraient être affectés à la protection de l'enfance, pour financer, éditer et promouvoir un opuscule promouvant une « œuvre » religieuse sans lien direct avec l'association. Un conflit d'intérêts, existe entre le dirigeant de l'association, lui-même membre de l'œuvre au bénéfice de laquelle l'ouvrage a été édité. Il y a fort à parier que bon nombre de donateurs sont touchés par la détresse sociale beaucoup moins par le prosélytisme...
Le deuxième, plus primaire, consistait à financer par un chèque, au montant fort élevé par ailleurs, une entité hexagonale dont le signataire était très proche alors que l'objet de l'association était l'aide à une maladie rare dans les pays émergents.
Le même montage, plus subtil, a été identifié en de multiples occasions mais camouflé derrière des sociétés liées, des intermédiaires et des fausses factures. Le montage est « sorti » du périmètre du contrôle interne direct.
Le dernier, tout aussi classique, souvent identifié dans l'environnement de structures dédiées à la recherche, est établi dans le but de s'approprier les gains de la recherche financée par les dons par la création d'une structure développant ces produits et qui aurait, si l'on n'y avait pris garde, déposé les brevets ouvrant droit à des royalties. Les dirigeants d'une association commerciale ont aussi été condamnés pour avoir reçu à titre personnel des commissions sur le chiffre d'affaires réalisé par un fournisseur qui traitait les dossiers de l'association.

- **Le détournement d'actifs immobiliers :** Quelques opérations impactent l'actif immo-

bilier et, à travers des chaînages de sociétés civiles immobilières, permettent à des dirigeants pervertis de s'approprier les immeubles financés par le public ou les subventions.

- Et pour terminer, un montage très fréquent, très connu, revient à **détourner la prise en charge fiscale des dons**. Prenons le cas dans lequel un donateur verse 50 000 euros, il obtiendra une déduction fiscale évaluée à 30 000 euros, reste donc à sa charge 20 000 euros.
  Du fait de ses liens personnels tout ou partie des 20 000 euros sont reversés en espèces au bénéficiaire sous la forme de voyages, de remboursements de repas ou plus simplement d'espèces.
  On relève aussi l'importance de liens familiaux entre certains dirigeants de petites associations et des entreprises qui travaillent pour ces dernières. Ainsi on a constaté la construction d'un site web, facturé plus de 100 000 euros et qui n'a jamais fonctionné. La société prestataire était la propriété du fils de la présidente de l'association.

Donc, pour un auditeur qui connaît l'existence de ces montages (savoir ce que l'on cherche), ces conflits peuvent modifier grandement la lecture qu'il aura des processus mis en place et des flux qui transitent ou pas dans les comptes divers.
Il est vrai que la recherche des conflits d'intérêts dans le milieu associatif comme dans les autres est sans doute l'un des exercices les plus difficiles qui existe, mais c'est aussi là que gît le risque le plus important car il a un impact direct sur l'image de l'association. ●

---

1. *Réflexions ou sentences et maximes morales, 1664*
2. *Associations et fondations.*
3. *Le conflit d'intérêts est placé à l'intersection entre l'éthique (terme d'origine grecque) et la morale (terme d'origine latine). La morale se rapproche du droit car une obligation en résulte, l'éthique est tirée d'une lecture personnelle de ce qu'on pense être le bien. Les deux, et c'est ce qui nous intéresse, touche à l'organisation de la société.*
4. *Ces chiffres sont évidemment discutables mais dessinent simplement un cadre de réflexion.*
5. *Voir sur ce point « l'association différentielle » exposée par Sutherland, une théorie criminologique expliquant les « crimes en col blanc ».*
6. *En effet, un agent royal ne pouvait, à peine de sanction grave, accepter comme cadeau, en liquide évidemment, (« in vino veritas »), plus qu'il n'en pouvait consommer dans une journée. Un auditeur royal du 14ème siècle aurait dû évaluer la capacité d'imprégnation journalière de chacun des intéressés et la comparer avec le nombre de cruches reçues, rien d'autre qu'un contrôle de stock en somme.*
7. *L'entretien de Guy Leonetti dans la revue « Audit & Contrôle internes » n° 202 est exemplaire sur ce point.*
8. *La définition du conflit d'intérêts dans les NPAI (Normes Professionnelles de l'Audit Interne - applicables au 1er janvier 2009) est la suivante : « Est considérée comme un conflit d'intérêt, une situation dans laquelle un auditeur interne, qui jouit d'une position de confiance, a un intérêt personnel ou professionnel venant en concurrence avec ses devoirs et responsabilités. De tels intérêts peuvent empêcher l'auditeur d'exercer ses responsabilités de façon impartiale. Un conflit d'intérêt peut exister même si aucun acte contraire à l'éthique ou malhonnête n'a été commis. Un conflit d'intérêt peut créer une situation susceptible d'entamer la confiance de l'auditeur interne, au service d'audit interne et en la profession. Un conflit d'intérêt peut compromettre la capacité d'un individu à conduire ses activités et à exercer ses responsabilités de manière objective. »*
9. *Nous vous renvoyons à l'article de Noël Pons et Valérie Berche paru dans la revue Audit Interne n° 185.*
10. *S'agissant des associations dont l'activité principale est l'exécution de travaux, la prestation de services ou de fournitures pour le compte ou sous le contrôle de l'État, d'une collectivité ou d'un établissement public ou d'une entreprise nationale ou d'un État étranger.*
11. *Pour toute responsabilité associative donnant à son titulaire un intérêt direct ou indirect à l'activité des aéroports.*
12. *Cass. Com., 1er octobre 1996 : RJDA 1/97 no 65, solution retenue en matière de société et transposable aux associations.*
13. *Rép. Lebas : AN 3-4-1969, p. 870, transposable aux associations.*
14. *CA Versailles, 28 septembre 1989 : Bull. Joly, 1989, p. 992, paragraphe 340, note Jeantin.*

L'éthique, rempart suffisant pour prévenir et réduire les abus et la fraude dans les organisations ?

Yves Bilodeau

auditeur interne retraité,
ancien administrateur de l'IIA Québec (1995-2004) et ancien président de l'IIA Québec (1998-1999)

Dans l'édition n°3, avril-juin 2010, de l'Auditeur Francophone – la lettre d'information trimestrielle de l'Union Francophone de l'Audit Interne (UFAI) – j'invitais les auditeurs à s'approprier le questionnaire éthique proposé pour mieux comprendre et mieux gérer les risques éthiques dans les entreprises et leurs environnements. Ce questionnaire d'auto-évaluation a été utilisé avec succès dans différentes organisations au Québec comme outil de sensibilisation et de formation en éthique. Le questionnaire permet donc de faire un bilan santé éthique de l'entreprise.

Dans cette continuité et pour aller encore plus loin sur le sujet, j'aimerais vous proposer cet article sur l'éthique et la fraude, et l'importance pour l'entreprise d'intégrer des règles d'éthique dans la prise de décision dans les différentes sphères d'activités. L'éthique intégrée aux valeurs de l'entreprise constitue, selon moi, un rempart efficace pour contrer les abus et les dérives dans les organisations privées ou publiques. La fraude, les irrégularités, les manquements à l'éthique et les bris de confidentialité peuvent engendrer des coûts importants, voire même catastrophiques. Ils peuvent également miner pour toujours la crédibilité des institutions et de leurs dirigeants.

La fraude dans les organisations, mythe ou réalité ? Sommes-nous ou serons-nous victimes de ce fléau ? Qu'en est-il exactement ? Que pouvons-nous faire, comme administrateur, comme auditeur, vérificateur, pour aider à contrer cette menace pour l'économie ? Introduire des règles d'éthique, de bonne conduite et d'intégrité dans l'entreprise, cela est-il suffisant ?

D'entrée de jeu, mentionnons que la presse écrite et électronique nous rapportent quotidiennement des faits, des événements concernant le phénomène de la « fraude » qui prend sans cesse de l'ampleur sur le plan mondial. Les entreprises privées et publiques en sont les victimes régulièrement. Des études sérieuses effectuées par des cabinets de conseil réputés nous révèlent que des milliards de dollars sont perdus chaque année à cause des abus, de la fraude et d'irrégularités de toutes sortes.

Cette situation inquiétante trouve souvent son explication dans l'absence de mesures de prévention et de détection efficaces dans les organisations. La réduction des effectifs, les contraintes budgétaires, la mondialisation, l'informatisation des échanges, le contexte économique difficile, les pertes d'emplois au chapitre de l'encadrement, le laxisme, la détérioration des valeurs sociales, la culture de l'entreprise et les moyens de plus en plus raffinés des fraudeurs constituent en quelque sorte les autres causes de cette réalité de plus en plus préoccupante.

Les fraudes envers l'État, le détournement d'actifs, l'intrusion illégale dans les systèmes d'information, les commissions secrètes, l'appropriation illégitime des fonds, le blanchiment d'argent et la contrefaçon sont également des crimes qui revêtent un caractère d'importance partout dans le monde. Ils causent des impacts très défavorables sur le plan de l'image et de la viabilité des entreprises. Le traitement de ces dossiers devient de plus en plus complexe parce que les ressources pour lutter contre ces crimes sont rares et que les criminels, de plus en plus instruits, se spécialisent et se mondialisent.

Devant ce portrait peu reluisant de la situation, comment les vérificateurs ou les auditeurs internes peuvent-ils aider à détecter et contrer ce phénomène de la fraude et permettre ainsi aux organisations d'être en contrôle sur ces risques de plus en plus présents ?

Rôle de l'auditeur interne face à la fraude

Pour répondre à cette question, il convient de mentionner qu'avant tout l'auditeur interne joue un rôle de conseil auprès de la direction. Ses fonctions l'amènent, entre autres, à jeter un regard objectif et indépendant sur les différentes activités et les processus opérationnels de l'organisation. Il examine également la permanence et l'efficacité des mesures de contrôle en place. En exécutant son travail, il a le souci constant de s'assurer que les différents acteurs de l'entreprise atteignent les objectifs fixés au plan stratégique et qu'ils remplissent leur mission avec efficacité, efficience et économie, à la grande satisfaction des clients, des partenaires, des actionnaires ou des contribuables le cas échéant.

Dans l'exercice de ses fonctions, l'auditeur interne doit faire preuve de conscience professionnelle comme il est mentionné dans les Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne (IIA). C'est en s'appuyant sur cette « manière d'être » et en agissant avec diligence dans ses travaux qu'il permettra, notamment par sa contribution, à réduire les risques de fraude, de dérives et d'irrégularités.

L'auditeur interne compétent et dévoué à l'organisation va être capable de reconnaître les éléments « *red flags* » constituant un risque ainsi

que les signes de fraude dans son organisation. Pour citer quelques exemples, mentionnons qu'il sera très vigilant si l'entreprise est sous l'autorité d'un seul membre de direction ou que des membres de la direction affichent toujours des attitudes hostiles envers les concurrents, la clientèle et même le personnel. Il sera également attentif aux rumeurs portant sur l'environnement de travail : l'insatisfaction, la déloyauté, le harcèlement psychologique, le moral et la motivation du personnel de base.

D'autre part, l'auditeur interne perspicace détectera facilement si la planification opérationnelle et financière est discutable, et s'il y a des manquements et des déficits de caisses récurrents malgré les prévisions optimistes. Il saura détecter les problèmes s'il constate une rotation inhabituelle du personnel de contrôle ou de gestion.

L'auditeur interne portera une attention particulière sur le respect des principes comptables, sur l'historique des pertes, sur la fluctuation anormale des revenus et des dépenses et sur les virements de fonds importants aux actionnaires L'auditeur interne devra s'intéresser aux traitements des plaintes des employés, des clients et des fournisseurs. Il devra regarder combien de litiges ou de réclamations sont non réglés et quel en est le coût ? Il s'intéressera également aux diverses inobservations des lois et des règlements des organismes de contrôle ou de réglementation. Il devra regarder, dans la mesure du possible, si des membres du personnel semblent mener un gros train de vie par rapport aux salaires payés.

Son champ d'activité de vérification est très vaste. Que l'on songe aux accès dans les systèmes d'information, à l'augmentation des dépenses au chapitre des communications téléphoniques et autres, au secteur des inventaires, des achats et ventes, de la liquidité, des encaisses, aux écritures d'ajustement accrues en fin d'exercice, de l'utilisation des marges de crédit, de la surévaluation ou la sous-évaluation des actifs et de la suppression ou modification de pièces comptables ou justificatives. Bref, autant d'éléments où il est souhaitable d'y voir de plus près dans le but d'y déceler des indices de fraudes ou d'irrégularités.

Il évaluera, selon le cadre de référence choisi, la pertinence et l'efficacité du système de contrôle interne compte tenu des risques spécifiques à chaque fonction ou métier exercé dans l'entreprise. Suite à ses constats et sondages, il va recommander des améliorations aux systèmes de contrôle existant, surtout dans le domaine d'activités à risques élevés. Il interviendra avec compétence si des indices lui permettent de croire qu'il y a des fraudes ou des irrégularités. Il devra s'entourer de compétences diverses pour enquêter sur ce phénomène, après en avoir, bien sûr, avisé les autorités et obtenu un mandat clair et précis sur cet aspect particulier.

D'autre part, et c'est là qu'il joue, à mon avis, un rôle capital en regard de la prévention et de la détection de la fraude, il doit s'assurer de l'existence au sein de l'entreprise des règles écrites concernant les activités et les comportements défendus. Ces règles peuvent prendre l'aspect d'une directive, d'un code d'éthique ou de déontologie, d'une procédure, d'un règlement écrit ou toute autre forme. L'auditeur interne doit donc prendre ces précautions dans l'évaluation des risques.

Il doit s'assurer également que la notion de contrôle est introduite et bien comprise dans toute l'organisation. Il doit véhiculer, au même titre que la haute direction, que la responsabilité de la détection et de la prévention de la fraude est une affaire de tous les collaborateurs. On y voit donc là également un rôle d'importance pour le contrôle hiérarchique.

Gardons à l'esprit qu'une culture de gestion qui décourage les déviances et les manquements à l'éthique et qui supporte les personnes qui dénoncent ces situations, constitue un gage de confiance envers ceux qui la dirigent. Elle amène également un respect des partenaires, une confiance des bailleurs de fonds, des contribuables et assure en bout de piste la survie de l'entreprise. Les profits et l'éthique sont loin d'être contradictoires !

Fort de cet énoncé, l'auditeur interne, dans ses efforts de contribution pour contrer et réduire la fraude, va notamment inviter fortement les dirigeants à faire **la promotion de l'éthique** dans l'organisation. Il va suggérer **la rédaction et la diffusion d'un code.** Il va également favoriser **la formation du personnel à la gestion du risque** (on y voit le rôle de l'auto-contrôle) ; il va suggérer la rédaction et l'approbation d'une politique sur la détection, la prévention et l'enquête sur la fraude. Si l'auditeur interne s'engage dans une démarche d'enquête, on pourra qualifier cette démarche de suite à l'auto-contrôle. Nous verrons un peu plus loin, quels en sont les risques pour l'auditeur interne. J'ai personnellement vécu ce type d'expérience très dérangeante pour l'organisation.

Il recommandera également à ce que l'organisation adopte une politique d'embauche efficace, établisse un mécanisme de dénonciation des abus, des fraudes, des irrégularités et gaspillages et adopte aussi une directive ou une politique sur la responsabilisation. L'expérience nous démontre à ce titre que, lorsque l'on découvre une fraude, il est souvent difficile d'imputer une responsabilité au gestionnaire responsable du secteur de l'activité visée.

Ces directives et ces politiques doivent être diffusées et expliquées à tout le personnel. Finalement, l'auditeur interne devra être vigilant auprès de la haute direction et convaincre celle-ci de toujours maintenir une équipe permanente et compétente d'auditeurs internes (question de s'assurer de la permanence des contrôles et de la gestion des risques).

L'éthique intégrée aux valeurs de l'entreprise

Avant d'aborder la question de savoir si l'auditeur interne doit aller plus loin dans sa démarche pour contrer la fraude, il serait opportun de traiter de la notion de l'éthique et de l'obligation de faire la promotion de l'éthique dans l'organisation. Il faut revenir constamment sur cette question. Il est primordial de bien situer cette notion.

Il faut aller au delà de la définition que l'on retrouve dans les dictionnaires pour en comprendre véritablement le sens. L'éthique c'est en quelque sorte « une manière d'être », de se comporter face aux diverses situations problématiques présentes dans l'entreprise et des décisions que nous devons prendre tous les jours.

L'éthique interpelle nos valeurs, notre jugement et notre sens des responsabilités. Nous sommes souvent confrontés à des situations où il est parfois difficile de prendre une décision, selon que nous sommes guidés par des normes qualitatives ou quantitatives de résultats.

Pour illustrer ces énoncés dans un milieu de travail, mentionnons qu'il existe plusieurs situations où une personne peut se sentir tiraillée dans sa décision. La personne doit choisir entre l'intérêt de la collectivité, celle d'autrui et son intérêt propre ? Des questions se posent. Doit-elle agir avec transparence, impartialité et équité ou penser à elle en termes de plan de carrière, de traitement meilleur ? Doit-elle agir selon les besoins de l'organisation ou ses besoins propres ? Doit-elle choisir d'appliquer les règlements en vigueur dans l'entreprise ou défendre une cause humanitaire vu son appartenance à

un groupement ou à une corporation professionnelle ? Doit-elle choisir entre des valeurs fondamentales (qualité du service) ou des contraintes fonctionnelles (les coupures budgétaires) ?

Chose certaine, la personne avant de prendre sa décision doit avoir évalué si la décision envisagée enfreint la loi ou est contraire au code de conduite de l'entreprise. Elle doit évaluer si sa décision ne causera pas de préjudice aux clients et au personnel de l'organisation. Elle doit aussi se demander si elle serait à l'aise de devoir justifier sa décision, devant les clients, ses supérieurs, sa famille et les médias.
Idéalement, l'adoption et la diffusion d'un code d'éthique propre aux caractéristiques de l'entreprise devrait normalement suffire pour guider les personnes dans leurs prises de décision. Par contre, il faut qu'il soit respecté.

En matière de prévention et de détection de la fraude, il faut inéluctablement promouvoir le respect de l'éthique dans l'organisation. En plus d'avoir des règles d'éthique, la haute direction doit servir d'exemple, amorcer la démarche en incluant dans le plan stratégique de l'entreprise cette préoccupation de l'éthique et des valeurs de l'organisation. Également, la direction doit gérer rapidement et fermement les problèmes d'éthique dans le but de diffuser un message clair et précis au personnel. La direction doit donner l'exemple du respect des règles d'éthique de l'organisation.

Un programme bien défini sur l'éthique et les valeurs est, sans contredit, la première et la plus importante ligne de défense pour contrer la fraude. C'est un rempart solide contre les dérives.

Mon expérience dans l'entreprise publique a été révélatrice des failles importantes en matière d'éthique, occasionnées par le manque de sentiment d'appartenance du personnel à l'organisation, au laxisme administratif, au climat de compétition qui sévissait, aux pressions du temps et aux attentes exclusivement quantitatives et, finalement, aux changements organisationnels rapides et fréquents.

Pour terminer ce volet sur l'éthique, rappelons que l'enjeu de la décision éthique est la confiance du public et des actionnaires envers les entreprises et les institutions et que cette décision éthique se joue tant sur la collectivité que sur l'organisation et la personne.

Aller plus loin pour l'auditeur interne, un risque calculé

Fort de toutes ces informations, l'auditeur interne doit-il aller plus loin dans la détection, la prévention et l'enquête sur la fraude ou doit-il se limiter à la vérification de l'existence et de l'efficacité des mesures de contrôle ? Pour l'auditeur interne, cette question revêt certaines interrogations et difficultés surtout s'il n'est pas bien préparé. Les normes professionnelles de l'IIA, qui traitent de la compétence des auditeurs internes, traduisent bien le rôle et les responsabilités en cette matière. Il est donc sage d'en prendre connaissance avant d'amorcer cette démarche.

Il ne faut pas oublier un point important, l'auditeur interne sera-t-il perçu comme un gendarme ou un conseiller dans l'organisation, suite à une démarche d'enquête ? Il y a donc un risque à ce niveau. S'il sait bien composer avec les gens et que leur confiance est acquise, il saura bien naviguer dans ces vagues de changement.

Mon expérience dans ce milieu me dicte qu'il faut être prudent, voire même très prudent en semblable matière. Il faut savoir que l'auditeur

interne, du moins au Canada, n'est pas protégé par une loi contre les poursuites éventuelles qui résulteraient de l'atteinte à la réputation ou de préjudices subis par les personnes visées par ses travaux. Même s'il réalise ses travaux à partir d'un mandat clair et précis de la direction, et qu'il a l'appui de son supérieur, la prudence et son code d'éthique lui suggèrent de consulter des professionnels et des juristes compétents. Il peut être accompagné par un enquêteur indépendant pour assurer la plus grande transparence possible. L'auditeur qui s'aventure dans le domaine de l'enquête doit savoir traiter de façon adéquate l'information reçue.

La démarche n'est pas toujours facile, il doit tenir compte de l'environnement juridique, des règles en vigueur, des droits des personnes, du traitement des renseignements confidentiels. La stratégie d'enquête et de communication n'est pas celle utilisée dans une démarche d'évaluation d'activité opérationnelle. Il devra également établir la valeur de la perte pour l'entreprise, afin de présenter une réclamation aux assureurs et aux intimés.

Afin d'éviter des faux pas et de risquer de mettre en péril sa démarche, il doit avoir une très bonne connaissance de ce qui constitue une fraude, connaître les façons d'obtenir une preuve, maîtriser la procédure de classement et de conservation des documents, savoir présenter le dossier devant les autorités, les procureurs, les intimés et le tribunal. On attendra de lui qu'il excelle comme témoin devant les tribunaux du travail, des commissions d'enquête et des tribunaux judiciaires en matières civiles ou criminelles.

Ma grande expérience en cette matière suggère de ne pas s'aventurer dans ce secteur difficile, sensible, délicat et passionnant, sans une préparation ou un accompagnement de personnes compétentes. Les séminaires de formation aident les auditeurs internes à mieux cerner les problèmes d'éthique, les techniques d'enquête et de vérification, à apprendre les concepts et les fondements de la fraude et à mieux réussir dans ce genre d'activité.

* *
*

A la lumière des informations présentées dans cet article portant sur l'éthique et le rôle de l'auditeur interne dans la prévention et la détection de la fraude, il ne fait aucun doute dans mon esprit que l'instauration, la diffusion et le respect d'un code d'éthique et de valeurs constituent un rempart ou un bouclier efficace pour prévenir, diminuer le phénomène de fraude. L'éthique se veut en quelque sorte une zone de liberté heureuse et rentable tant pour la personne que pour l'organisation.

La personne qui adhère à un idéal de service pour son client, se sent plus utile et plus appréciée. L'organisation y sort elle aussi gagnante puisqu'elle devient plus efficace à mesure que son personnel se sent apprécié, heureux, motivé et autonome. L'entreprise qui est éthique, soutient publiquement ses employés, leur prodigue de la confiance et les clients et fournisseurs le sentent aussi.

La fonction d'audit interne n'est aucunement mise en danger dans une entreprise qui est éthique, au contraire, cette fonction se valorise davantage et se rapproche de plus en plus vers une fonction de conseil, d'aide à la direction et aux diverses clientèles. Les économies réalisées sur les frais de surveillance peuvent être investies dans la formation et le développement du personnel d'audit ou de la recherche en vue de l'amélioration continue des processus d'affaires où l'auditeur peut jouer un rôle important. ●

Politique et programme de prévention de la corruption de Total

© Document Total (Marco Dufour)

Jean-Pierre Audoin

Directeur Conformité et Responsabilité Sociétale, responsable Conformité Groupe
Total S.A.

*Docteur en droit, **Jean-Pierre Audoin** a commencé sa carrière à la direction Risques Assurances et à la direction Financière d'Elf Aquitaine. Il occupera successivement les postes de directeur administratif et financier de la raffinerie du Congo (CORAF), chef du département Afrique de la direction juridique d'Elf Exploitation Production, directeur juridique d'Elf Exploitation Production puis de la branche Exploitation Production de Total. Il occupe depuis 2010 les fonctions de directeur Conformité et Responsabilité Sociétale de Total et de responsable de la conformité du groupe.*

Depuis bientôt trente-cinq ans, les Etats multiplient les dispositions visant à lutter contre toutes les formes de corruption. La corruption doit être éradiquée, et il appartient aux organisations de mettre en place des garde-fous efficaces. Le groupe Total développe depuis plus d'un an une politique et un programme d'intégrité axé sur le principe de la tolérance zéro en matière de fraude et de corruption et sur une obligation de vigilance accrue. Un tel programme implique une organisation très élaborée.

La lutte contre la corruption et la mise en place des mesures de prévention se sont déroulées en trois étapes.

1977 : Avec le *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA), les Etats-Unis se dotent d'une loi d'application extraterritoriale sanctionnant les entreprises américaines, mais aussi les sociétés étrangères cotées à la Bourse de New York, pour les faits de corruption d'agents publics étrangers. En vertu de cette loi le ministère de la Justice

poursuivra les sociétés passibles de sanctions pénales, la SEC veillera à la transcription dans la comptabilité des entreprises de la réalité des opérations enregistrées, sans tricherie, pour une information exacte des actionnaires.

1997 : les Etats membres de l'OCDE adoptent une convention d'inspiration semblable, dont les principes seront transposés dans les ordres législatifs internes avec plus ou moins de sévérité.

2005 : la Convention des Nations Unies contre la corruption (Convention de Mérida) interdit toute forme de corruption, directe ou indirecte, active ou passive, publique ou privée. La boucle est fermée.

La conséquence en est que les Etats, qui ont déjà des législations interdisant la corruption de leurs fonctionnaires, élargissent progressivement, sur le fond et dans l'espace, le champ d'application de leurs lois en la matière pour réprimer toute forme de corruption. Il en va ainsi de la France, avec les lois du 30 juin 2000 et du 13 novembre 2007, et de la Grande Bretagne dont le *UK Bribery Act* doit prochainement entrer en vigueur.

« De par ses activités particulièrement risquées, le groupe a fait de la lutte contre la fraude et la corruption l'une de ses priorités »

La corruption n'est donc pas acceptable, moralement et juridiquement. Désormais, les lois sont claires et certaines autorités et juridictions sont bien déterminées à en assurer le strict respect. Les sanctions sont lourdes. Aux termes des plus récentes transactions avec le ministère de la Justice US, des groupes industriels ont payé des amendes chiffrées en dizaines ou centaines de millions de dollars, des dirigeants de sociétés ont dû quitter leurs fonctions, voire subir des peines de prison ; certains groupes ont dû modifier leur organisation et leurs méthodes, parfois sous l'œil et la direction d'un « monitor » imposé. D'aucuns se sont vu interdire l'accès aux marchés publics, d'autres ont dû renoncer d'eux-mêmes à leur activité lorsqu'elle était jugée trop risquée dans certains pays.

Dans un tel contexte, nombre de sociétés ont choisi de prévenir le risque, dans une optique et avec des moyens que l'on peut comparer à ceux mis en place en matière de sécurité industrielle. Dans le groupe Total, le Code de conduite et la Charte d'éthique émis en 2000 ont été les premiers supports de l'affirmation de la volonté de développer une démarche nouvelle en la matière. L'émission d'un guide pratique de l'intégrité puis la création d'une direction de la Conformité et de la Responsabilité sociétale au sein de la direction juridique du groupe ont été des jalons supplémentaires.

Les années 2010 et 2011 marquent une progression significative. Sur décision du Comité exécutif, le groupe développe une politique et un programme d'intégrité axé à la fois sur le principe de la « tolérance zéro » en matière de fraude et de corruption et sur une obligation de vigilance accrue. En renforçant et en structurant son dispositif de prévention de la corruption, Total entend figurer parmi les grandes entreprises internationales dotées d'un système de conformité solide devant permettre de résister efficacement aux sollicitations et d'opérer de façon transparente.

Un tel programme repose sur la mise en place d'une organisation idoine, l'élaboration et la mise en œuvre d'un référentiel interne spécifique, des actions de sensibilisation et de forma-

tion d'envergure, un contrôle permanent avec traçabilité des opérations.

Un responsable de conformité du groupe *(« Chief Compliance Officer »)* et des responsables de conformité pour chacune des branches d'activités *(« Branch Compliance Officers »)* animent à plein temps un réseau de plus de trois cents personnes désignées dans les filiales et grands projets pour veiller à la mise en œuvre et au respect des règles de la conformité anti-corruption: les « *compliance officers* ». Pour autant, la conformité est l'affaire de tous et les *compliance officers* ont pour mission essentielle de guider, avec en particulier le concours des juristes, les opérationnels et les chargés d'affaires qui se doivent de remplir les « *due diligences* » nécessaires avant de passer certains types de contrats.

Le référentiel mis en place (une directive spécifique accompagnée de procédures, des clauses type à insérer dans les contrats) définit les étapes à franchir avant de lier Total à un partenaire. En particulier, une recherche préliminaire, la *due diligence,* doit permettre de mieux connaître la société ou la personne avec laquelle une société du groupe envisage de s'engager, qu'il s'agisse d'un consultant, d'un associé dans une *joint venture* ou d'un fournisseur de biens ou de services : la démarche est celle du *risk assessment* et la finalité est d'éviter de prendre le risque d'être entraîné malgré soi dans un système de corruption. Ce même référentiel encadre également les opérations d'acquisitions de sociétés (aux termes de la loi américaine la société acheteuse hérite du passif pénal de la société acquise) ainsi que les dons, les cadeaux, les prises en charge d'invités, les mécénats et toutes autres démarches susceptibles de dérives.

Pour être efficace, un tel programme doit être connu et compris. Une campagne d'information et de sensibilisation utilisant les media internes a permis de créer l'effet de curiosité et d'intérêt recherché. Interviews vidéo et écrites de la direction générale, affiches dans les halls des bâtiments et bandeaux sur les écrans de l'intranet ont été vus et commentés. En outre, un programme d'*e-learning* d'une heure sur la prévention de la corruption est lancé en onze langues à l'intention de l'ensemble des quelque cent mille employés du groupe répartis dans cent trente pays et plus particulièrement des populations professionnelles les plus exposées au risque de corruption (via l'intranet ou par le moyen de CD-Rom).

A cela s'ajoute un ambitieux programme de formation des *compliance officers*, en interne et à l'extérieur. Déjà plusieurs sessions de formation ont permis en quelques semaines de créer un dialogue riche avec la plus grande partie d'entre eux. Sans compter nombre de participants de métiers divers, juristes, financiers, acheteurs notamment, particulièrement intéressés par le sujet. Par ailleurs, des discussions sont en cours entre Total, l'IFACI et l'ESCP en vue de créer un module d'enseignements qui pourrait s'inscrire dans le cadre de la chaire du contrôle interne et serait ouvert aux étudiants et aux professionnels intéressés, *compliance officers* et autres.

Il s'agit pour Total de se prémunir et de protéger mieux encore ses collaborateurs. De par ses activités particulièrement risquées, et sa présence dans le monde entier, le groupe a fait de la lutte contre la fraude et la corruption l'une de ses priorités. Il se donne aujourd'hui les moyens de détecter plus efficacement les situations à risque et d'éviter ainsi de se mettre ou d'être mis en situation délicate. ●

Les challenges de l'audit interne aujourd'hui et demain

Richard Chambers
Président / CEO, **IIA (The Institute of Internal Auditors)**

Le 22 octobre 2010, Richard Chambers, Président/CEO de l'IIA, a bien voulu nous donner, au cours d'un petit-déjeuner débat, sa vision de l'audit interne aujourd'hui et demain.
Le texte de son intervention a été mis en ligne sur le site internet de l'IFACI en version originale et avec sa traduction française. Vous trouverez, ci-dessous, les points essentiels de son exposé et vous pourrez constater que la conception de l'audit interne de l'IIA (en fait celle des Etats-Unis) s'est rapprochée sur bien des points de celle que l'IFACI défend depuis de longues années.

Richard Chambers note tout d'abord que la majeure partie de la dernière décennie (en Amérique du Nord principalement mais aussi au Japon et même en Europe) a été marquée par des inquiétudes portant sur la fraude financière, la fiabilité des données financières et l'efficacité des contrôles financiers. **En 2006, 75% des entreprises Fortune 500 d'Amérique du Nord consacraient plus de la moitié de leur temps uniquement à des tests Sarbanes-Oxley.**
Durant cette période, la plupart des services d'audit interne ont connu des augmentations substantielles de leur budget et de leur personnel. Mais ensuite, la crise économique mondiale a complètement modifié le paysage de l'audit interne.

Cinq réussites sont à mettre à l'actif de ces dernières années

- **L'audit interne a aidé les organisations à bien appréhender les exigences des nouvelles législations et réglementations,** par exemple le Sarbanes-Oxley Act de 2002 aux Etats-Unis.

En France, ce fut également le cas vis-à-vis de la Loi de Sécurité Financière de 2003, comme d'ailleurs à l'égard de la Loi du 3 juillet 2008 transposant les 4e et 7e directives ou de l'ordonnance du 8 décembre 2008 transposant la 8e directive.

- **L'approche par les risques est devenue le fondement même de l'audit interne.** Nous avons amélioré notre expertise en matière de gestion des risques, notre compréhension du risque et notre manière d'aborder les risques. Aujourd'hui, près de 80 % des services d'audit interne du monde font une évaluation des risques et fondent leur plan d'audit sur cette évaluation. Nous devons nous efforcer de toujours mieux appréhender la gestion des risques. La crise économique actuelle a prouvé que des risques à impact élevé, mais à probabilité relativement faible, finissent par se réaliser, avec des conséquences dévastatrices pour les organisations.

- **L'audit interne a commencé à devenir un vivier de nouveaux talents pour les organisations.** Dans les années 80 et 90, l'audit interne restait considéré comme une profession où l'on entrait, mais dont on ne sortait pas. On devenait auditeur interne et on imaginait passer toute sa carrière dans l'audit interne. Il reste encore beaucoup d'auditeurs internes de carrière. Mais il y a aussi de nombreux professionnels de l'audit interne aujourd'hui qui ne font que passer et on leur fait des promesses comme *« vous ne resterez que trois ans à l'audit interne, ensuite vous aurez un bon poste dans l'entreprise »*. Je pense qu'en tant que professionnels de l'audit interne, nous devons adopter ce modèle et non y résister. Je crois que nous devons reconnaître que ce modèle crée réellement de la valeur. Cette évolution a été essentielle et globalement positive au cours de la décennie écoulée.

- **Les missions d'audit se sont diversifiées.** Focalisé sur les contrôles financiers jusqu'en 2008, l'audit interne a su se réorienter et retrouver une vision plus large des risques menaçant les organisations.

- **L'importance de l'assurance qualité a été mise en lumière.** Nous avons une nouvelle norme obligeant à effectuer une évaluation de la qualité au moins tous les 5 ans. Je crois que personnellement 5 ans est un maximum et que la pratique de pointe est d'évaluer la qualité plus fréquemment. **Je sais que l'IFACI fait un travail pionnier pour ces évaluations et je l'en félicite.**

Les défis de l'audit interne

- **Adapter les missions d'audit pour répondre aux attentes des parties prenantes.**
La valeur de l'audit interne dépend de la confiance que lui témoignent le comité d'audit et la direction générale. Si vous vous concentrez sur des domaines et des risques qu'ils ne considèrent pas comme importants, vous pouvez vous consoler en vous disant que vous avez fait votre devoir, mais ce n'est pas cela qui vous sauvera à long terme. Vous devez donc vous adapter en permanence et je pense que c'est ce que l'on voit en ce moment.

- **Acquérir les compétences nécessaires pour répondre à ces attentes.**

- **Jouer pleinement notre rôle dans l'évaluation du processus de management des risques.**
On doit être capable de comprendre comment les risques affectent l'entreprise. En tant qu'auditeur interne ou en tant que directeur de l'audit interne, on doit être capable de comprendre comment les risques affectent l'entreprise, quel rôle l'audit interne joue dans la gestion des risques, et comment on peut utiliser l'évaluation des risques et plus globalement la gestion des risques, dans la stratégie d'audit.
Je pense que nous devons continuer à progresser dans cette direction dans la décennie qui vient car nos entreprises vont devenir bien

plus sophistiquées dans le domaine de la gestion des risques. Si nous ne sommes pas capables de fournir des informations pertinentes et des garanties sur l'efficacité de la gestion des risques, nous serons bientôt dépassés dans ce domaine essentiel. **Nous assistons à l'émergence de la gestion des risques pratiquement comme discipline autonome, une discipline qui, si elle ne menace pas réellement l'audit interne, est tout de même sa rivale en termes du type d'informations fournies à l'organisation. Je conseille à tous ceux qui considèrent le responsable de la gestion des risques comme la source d'informations ultime de bien regarder l'expression gestion des risques. Il s'agit de gestion, ce qui signifie évidemment que si le conseil d'administration n'écoute que les responsables de la gestion des risques, il se contente de la gestion, à savoir l'efficacité avec laquelle les risques sont gérés. Je pense que ce sont là tous les ingrédients de futurs désastres potentiels.**

En tant que professionnel de l'audit interne, il faut pouvoir reconnaître l'émergence d'un rival au sein de l'entreprise, rival qui fournira des informations et se présentera comme la source d'informations ultime sur la gestion des risques. Vous devez le reconnaître et y répondre de manière adaptée. Dans certains cas, j'ai constaté que l'audit interne est placé sous la responsabilité directe du directeur chargé des risques, et j'ai vu le directeur chargé des risques dire au DAI : *« Je vais vous donner l'évaluation des risques de l'entreprise, construisez votre plan d'audit à partir de là ».* Le directeur de l'audit interne répond alors courageusement : *« Non, je développerai ma propre évaluation des risques, et c'est sur elle que je baserai le plan d'audit. Nous pouvons coopérer et collaborer, mais je ne me laisserai pas dicter l'évaluation des risques, et si c'est un problème, nous devons en parler au comité d'audit. »*

J'ai vu parfois des tensions commencer à apparaître. Je pense que la véritable opportunité est de collaborer avec nos collègues de la gestion des risques. **Je pense que travailler ensemble à l'évaluation des risques de l'entreprise est une pratique très efficace.** Par exemple, lorsqu'il est nécessaire d'avoir des entretiens avec la direction de l'entreprise, ceux-ci peuvent être faits en commun. Je pense que ce sont de bonnes pratiques.

Je ne veux pas que vous sortiez de cette salle avec le sentiment que je dénigre les spécialistes de la gestion des risques. Je pense que nous devons prendre acte du fait qu'ils se développent très rapidement, et que dans certains cas, ils se présentent comme la source d'informations ultime sur l'efficacité de la gestion des risques. Nous devons être vigilants à ce sujet.

« L'approche par les risques est devenue le fondement même de l'audit interne »

- **Ne pas hésiter à faire des missions de conseil.**

A la suite de l'affaire Enron, le *consulting* a connu des moments difficiles. Il est temps de réévaluer le terme. Je pense que conseil est un meilleur terme que *consulting* et nous devons désormais nous positionner comme conseillers du management, et ne pas avoir peur d'assister le management face aux défis les plus difficiles. Depuis longtemps, le management supporte mal le fait que les auditeurs se tiennent en retrait tant qu'il ne se passe rien, puis arrivent avec leurs baïonnettes pour achever

les blessés. En tant qu'auditeurs, nous devons tenir compte du fait que nous sommes parfois en position d'avoir un rôle de conseiller (au cours du processus de mise en place d'un nouveau système, par exemple) et d'apporter des informations, en particulier lorsque des contrôles sont modifiés ou éliminés. Il ne faut pas attendre que ces contrôles aient été supprimés et que les conséquences deviennent visibles pour arriver et dire « *Hum, vous avez commis une erreur.* » Cela ne nous rend pas populaires auprès de quiconque dans l'entreprise.

- **Augmenter le rôle de l'audit interne dans la prévention et la détection des fraudes.**
  A mesure que les pressions individuelles augmentent, pour améliorer les résultats de l'entreprise, plus on crée d'incitations à commettre des fraudes, qu'elles soient financières ou autres. La vigilance des auditeurs internes, en cette période de crise, doit donc être particulièrement forte.

- **S'appuyer sur la technologie pour améliorer les performances de la direction de l'audit interne.**

- **Améliorer le processus de *reporting* des rapports d'audit** en veillant à ne pas mettre plus de temps à les rédiger et à les transmettre qu'il en a été mis à réaliser la mission.

- **Ne pas hésiter à intégrer dans une mission d'audit des experts de l'entreprise** dans le domaine sur lequel la mission va porter.

- **Améliorer la coordination avec les fonctions proches de l'audit interne.**
  Nous devons améliorer notre coordination et la communication avec ces fonctions. Il existe souvent des problèmes de territoire, de méfiance, de réticences à communiquer et à coopérer, qui sont frustrants pour le comité d'audit et les autres parties prenantes, parce que différents services peuvent leur donner des informations différentes.
  Il y a deux ans, dans une enquête effectuée par PricewaterhouseCoopers, nous avons posé des questions sur les évaluations des risques et sur le nombre d'évaluations des risques qui avaient lieu dans l'entreprise. Les résultats indiquaient que dans beaucoup d'entreprises, de nombreuses évaluations des risques étaient effectuées. J'ai vu des comités d'audit s'agacer lorsque le responsable des risques arrivait avec une évaluation des risques, et que le DAI suivait avec une autre évaluation. Ensuite, l'auditeur externe disait « *Oh, non, ce ne sont pas les vrais risques. Voilà les vrais risques.* » Le comité d'audit disait : « *Bon, sortez tous, parlez ensemble, et essayez de revenir et de nous donner une image unifiée des risques encourus par l'entreprise.* »

L'IFA et l'IFACI recommandent que les relations de l'audit interne avec les autres acteurs du contrôle interne fassent l'objet d'une claire définition, par exemple, dans une charte dédiée à cet effet, dont les principales dispositions pourraient être les suivantes :
- *l'audit interne participe aux comités de contrôle interne ;*
- *l'audit interne évalue les autres fonctions de maîtrise des risques ;*
- *l'audit interne conseille la direction générale pour l'aider à mettre en place un urbanisme de contrôle interne efficace.*

- **Démontrer l'engagement de l'audit interne en faveur du contrôle qualité** en appliquant scrupuleusement la norme (1300) y afférente.
  Je pense que si beaucoup de services d'audit n'ont pas encore effectué d'évaluation externe de la qualité, c'est notamment en raison des incertitudes liées au processus : la peur d'effectuer le processus et d'apprendre qu'on n'est

pas en conformité avec une norme. Le DAI est souvent inquiet de l'impression que cela donnerait au comité d'audit. Mais je vous préviens, on ne peut pas échapper indéfiniment à une évaluation de la qualité, car de plus en plus de comités d'audit comprennent que c'est une obligation.

Quelles compétences pour un directeur d'audit interne qui réussit

- **Avoir une bonne connaissance du « *business* » de son organisation.**
  D'une manière générale, on peut dire que les directions d'audit interne qui réussissent sont celles qui vont aller au-delà des attentes de leurs parties prenantes et qui développent des approches nouvelles et innovantes dans la pratique de l'audit interne.
  Si vous regardez quels sont les domaines pour lesquels le périmètre de l'audit augmente, vous constaterez que ce n'est pas autour des connaissances financières. Les entreprises n'ont pas forcément besoin de disposer uniquement de personnes formées à la finance ou à la comptabilité, car l'augmentation du périmètre d'intervention porte sur les risques opérationnels et de conformité, c'est-à-dire sur les risques nécessitant une plus grande connaissance du secteur d'activité.
  Lorsqu'au sein de PricewaterhouseCoopers, je travaillais sur des évaluations de la qualité de grandes entreprises aux Etats-Unis, j'entendais le management se plaindre que « *l'audit interne ne comprenait pas le métier.* » Je crois que cela découle du fait que les équipes d'audit interne, surtout aux Etats-Unis, étaient principalement composées de comptables et de personnes sans expérience du secteur. J'ai un diplôme de comptabilité, donc il ne s'agit absolument pas de dénigrer les comptables, mais lorsque l'on propulse subitement de jeunes auditeurs inexpérimentés, dont la seule expérience a été de tester des contrôles financiers, au beau milieu des opérationnels et qu'on leur demande d'évaluer l'efficacité de l'activité, le management s'arrache les cheveux ! Le management se retrouve souvent à devoir expliquer son activité à un auditeur interne, pour s'entendre répondre que ce n'est pas la meilleure manière

de faire. Je pense que nous avons tous entendu le management se plaindre au cours de nos carrières, et nous devons donc avoir une certaine compréhension de notre secteur d'activité.

- **Disposer de bonnes connaissances en matière de communication.**
  C'est l'un des domaines dont notre profession a le plus souffert au début des années 2000, lorsque les responsables de l'audit interne ont entretenu des relations plus étroites avec le comité d'audit. Beaucoup de responsables

d'audit interne avaient fait toute leur carrière dans l'audit interne, mais elle a été subitement interrompue après les premiers contacts avec le comité d'audit.

Il n'était pas rare que le président du comité d'audit se tourne vers le directeur financier ou le PDG, à l'époque post-Sarbanes-Oxley, et dise : *« C'est tout ce que vous avez à nous proposer ? »* et, bien trop souvent, les DAI de carrière ont été remplacés par d'autres ayant plus de « doigté » et qui communiquaient plus efficacement. Etait-ce juste ? Etait-ce équitable ? Je ne sais pas. Je dirais que non, mais la vie n'est pas toujours juste. Donc si nous voulons réussir ou connaître le succès, nous ferions bien de comprendre comment communiquer avec efficacité, mais nous devons aussi savoir comment synthétiser et transmettre l'information. Ce dont les comités d'audit se plaignent le plus est : *« L'audit interne nous envoie trop d'information. Nous aimerions qu'ils arrivent à communiquer de manière plus synthétique et à relier les informations »*.

Les administrateurs ont besoin d'une information synthétique, organisée, hiérarchisée leur permettant d'utiliser efficacement les constats et recommandations de l'audit interne, et initier, le cas échéant, les mesures qu'ils estimeraient appropriées. Il ne peut y avoir d'informations significatives « réservées » au management, c'est-à-dire volontairement soustraites aux administrateurs.

L'IFA et l'IFACI recommandent que l'audit interne :

- *donne le même niveau qualitatif d'information au comité d'audit et à la direction générale sous une forme, une périodicité et un format appropriés ;*
- *communique au comité d'audit les rapports de synthèse des missions d'audit ou une synthèse périodique de ces rapports et, à sa demande, le rapport lui-même.*

- **Avoir une intégrité et une éthique à toute épreuve,** et suivre l'exemple de Cynthia Cooper, responsable de l'audit interne de Worldcom, qui a détecté les fraudes financières qui y étaient commises et qui les a révélées malgré les menaces et les intimidations du directeur financier, tout en étant consciente que ces révélations détruiraient l'entreprise mais en sachant que c'était son devoir de le faire.

- **Disposer d'expériences assez variées.**
  Cela ne veut pas dire qu'il est impossible de réussir en faisant toute sa carrière dans l'audit interne. Cela signifie que pour réussir, il faut être capable de comprendre et d'avoir de l'empathie pour le management.

- **Avoir une excellente compréhension des risques**, ce qui nécessite de rester continuellement à l'affût, à l'écoute de ce qui se passe en termes de risques émergeants ou qui évoluent.

- **Avoir la capacité à détecter et à développer les talents.**
  Le directeur de l'audit interne qui réussit est celui qui est capable de motiver son équipe, de la faire grandir et de la professionnaliser car il sait que son principal atout, sa ressource la plus importante, ce sont les personnes de son équipe.

- **Rendre mature sa direction de l'audit interne** en la faisant travailler sur des missions d'audit opérationnel, en procédant à l'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des opérations, en plus d'effectuer des contrôles financiers mais aussi en ayant le sens de l'anticipation, ce qui veut dire : être capable de prévoir à quels risques clés l'entreprise est susceptible d'être soumise dans le futur.

Réponses à des questions diverses

Q : *L'audit des organismes publics présente-t-il des spécificités particulières ?*

R. Ch. : Je pense que certaines des meilleures pratiques d'audit au monde ont lieu dans le secteur public. Je pense à un vieux livre intitulé *« J'ai appris tout ce qu'il y a à savoir sur la vie à la maternelle »*. Eh bien, j'ai appris tout ce qu'il y a à savoir sur l'audit dans le secteur public ! Certains des défis que l'on affronte en tant qu'auditeur dans le secteur public préparent à ceux que l'on rencontrera dans le secteur privé. Cependant, il existe certaines différences très nettes. Réaliser des audits dans un contexte politisé, comme c'est souvent le cas dans le secteur public, est sans doute le plus grand défi. Si vous pensez qu'il y a de la politique dans le secteur privé ou que vous avez des difficultés à travailler avec les dirigeants, dites-vous que ce n'est rien par rapport à essayer de faire de l'audit dans un cadre public, où des politiciens essaient souvent de vous persuader de renforcer une de leurs décisions politiques et où les médias sont à l'affût de chaque mot, et publient des rapports d'audit sur le travail du service d'audit du gouvernement. **Lorsque j'ai parlé des qualités du DAI qui réussit, à savoir un courage et une intégrité à toute épreuve, ce sont peut-être les caractéristiques les plus importantes d'un DAI dans le secteur public.**

Vous pouvez télécharger dans la bibliothèque en ligne du site internet de l'IFACI, le cadre de référence internationale des pratiques professionnelles de l'audit interne adapté aux administrations de l'Etat par le Groupe professionnel éponyme.

Q : *L'audit peut-il auditer la gouvernance et les processus de gouvernement d'entreprise ?*

R. Ch. : C'est une pratique totalement pionnière d'impliquer l'audit interne dans l'évaluation de l'efficacité de la gouvernance. Pour être honnête, je pense que la norme la moins adoptée de toutes est celle qui veut que l'audit interne évalue l'efficacité du gouvernement d'entreprise. Dans beaucoup d'entreprises, les auditeurs internes sont intimidés et n'osent pas demander au conseil d'administration la marge de manœuvre nécessaire à évaluer l'efficacité de la gouvernance, parce que le conseil d'administration considère que le gouvernement d'entreprise est sa prérogative, et qu'il est rare que l'autorité ultime soit auditée. Je pense que vous constaterez que beaucoup de groupes d'audit interne évitent d'auditer l'efficacité de la gouvernance. La responsabilité sociale de l'entreprise est au moins un domaine pour lequel on voit de réelles évolutions dans le monde. Elle a plus de succès en Europe, par exemple, qu'aux Etats-Unis. Nous essayons de motiver les DAI américains sur la question de la responsabilité sociale de l'entreprise, mais ils font la sourde oreille. Ce n'est pas considéré comme un risque sérieux.

L'IFA et l'IFACI recommandent :

- *que l'audit interne évalue, à partir d'une approche par les risques, l'ensemble des processus de l'entreprise, qu'ils soient opérationnels ou de gouvernance ;*
- *que, dans ce cadre, il procède régulièrement à l'évaluation du fonctionnement et des compétences du conseil des filiales et de leurs différents comités ;*
- *que l'audit interne s'abstienne – sauf demande expresse – d'évaluer le fonctionnement et la performance du conseil de la maison mère et de ses comités, du fait de l'existence d'une situation de conflit d'intérêt.*

Q : *Quel rattachement pour l'audit interne ?*

R. Ch. : La relation hiérarchique la plus efficace est ce que nous appellerions une relation hiérar-

chique administrative envers le PDG, et une relation hiérarchique fonctionnelle envers le comité d'audit. Dans beaucoup de grandes entreprises, le PDG ne dispose tout simplement pas du temps ou de la capacité nécessaire à superviser l'audit interne au quotidien. Pour ma part, je pense que c'est une fausse excuse, mais c'est l'opinion communément admise. Cela signifie que nous devons trouver une relation hiérarchique alternative au sein de l'entreprise, ce que j'appellerais un « champion » de l'audit interne. La distinction qu'il est essentiel de faire au sujet de cette relation hiérarchique administrative est que l'individu dont l'audit interne dépend administrativement doit reconnaître qu'il n'est rien de plus qu'un champion de l'audit interne, et qu'en réalité l'audit interne travaille pour le conseil d'administration. C'est quelque chose qu'il est très difficile de faire accepter dans la plupart des entreprises. Le management émet des objections très fortes dans beaucoup de cas. Les relations administratives les plus troublantes que j'ai pu observer étaient celles où la personne, dont l'audit interne dépendait administrativement, garde la haute main sur le DAI, dit au DAI ce qu'il ou elle peut ou ne peut pas dire au comité d'audit, vérifie ou modifie les *slides* du DAI, et intervient pour censurer ce qui est communiqué. Pour moi, ce n'est pas une fonction d'audit indépendante. C'est une fonction d'audit qui a un réel problème pour faire son travail. Je pense que les comités d'audit qui laissent faire ce genre de choses sont complices. Ils doivent savoir si on leur dit la vérité, ou si le DAI est sous la coupe du directeur financier.

Il y a une tendance inquiétante qui s'est développée dans les dix dernières années, en particulier en Amérique du Nord, et je pense aussi dans d'autres régions, et qui consiste à voir le rôle de DAI comme un poste tournant de développement pour les dirigeants.

Je ne suis pas fondamentalement opposé à l'idée, mais je suis fondamentalement opposé à la manière dont elle est mise en œuvre. Aux Etats-Unis, je pense qu'environ 50 % des entreprises Fortune 500 considèrent maintenant le poste de DAI comme un poste de développement pour les dirigeants, ce qui signifie qu'il est rare qu'un auditeur interne de carrière dirige cette fonction. Ce qui m'inquiète vraiment est que dans bien des cas, il est clair que la personne qui devient DAI provient de la direction financière, qu'elle occupera le fauteuil de DAI pendant trois à cinq ans, et s'attend clairement à retourner ensuite à la direction financière avec un rôle plus important. Cela m'inquiète beaucoup, parce que cette personne sait, dès son premier jour, en tant que DAI qu'en dernière analyse, elle travaille pour celui pour lequel elle finira par retourner travailler. Donc même si elle est indépendante et même si elle est réellement objective, que pense le reste de l'entreprise ? J'ai rencontré un avocat conseil, le directeur juridique d'une entreprise Fortune 500 au Etats-Unis, qui m'a dit : « *Tout le monde dans cette entreprise sait que le DAI est un lampiste du directeur financier, parce qu'il travaillait pour le directeur financier avant, et qu'il retournera travailler pour lui après.* »

L'IFA et l'IFACI recommandent :

- *que l'audit interne soit clairement rattaché hiérarchiquement à la direction générale ;*
- *que des relations étroites et régulières soient établies avec le comité d'audit ;*
- *que les relations entre, d'une part l'audit interne, d'autre part la direction générale et le comité d'audit, soient précisément identifiées : périodicité, procédures mises en œuvre, mode de présentation et de synthèse des constats de l'audit interne, modalités de suivi des recommandations…*

* *
*

Cette intervention de Richard Chambers est riche d'enseignements. Elle marque, sur bien des points, une évolution certaine de l'IIA qui conforte les thèses que nous développons à l'IFACI depuis plusieurs années :

- *l'audit interne n'est pas une fonction comptable et financière, il est bien plus que cela ;*

- *la prise en compte de tous les risques, qu'ils soient financiers, opérationnels ou de conformité doit être à la base de l'élaboration du plan d'audit ;*

- *une nécessaire coopération entre direction d'audit interne et direction des risques est plus que jamais indispensable. Il importe de bien appréhender les missions de chacun et de jouer la complémentarité plutôt que la concurrence afin de dégager ensemble le maximum de synergie. (C'est dans cet esprit que l'IFACI organise avec l'AMRAE le colloque du 17 mai 2011 sur le thème* ***« Contrôleurs internes, risk managers, auditeurs internes : comment ces acteurs contribuent-ils ensemble à la valeur ajoutée des organisations »****) ;*

- *l'audit interne est une fonction où, de façon générale, on ne fait pas carrière. Un passage à l'audit interne de cadres opérationnels, pendant 3 à 5 ans, est éminemment souhaitable pour l'efficacité du service ;*

- *la connaissance du métier, de la stratégie et de la politique de l'organisation est indispensable pour réaliser des missions qui répondent aux attentes des dirigeants ;*

- *la mise en place d'un urbanisme du contrôle interne efficient est plus que jamais d'actualité. Les deux prises de position publiées récemment par l'IFACI sur ce sujet sont d'une grande importance ;*

- *si l'on veut que l'audit interne joue, au sein des organisations, les tout premiers rôles, le service doit donner en permanence à ses parties prenantes l'assurance de son professionnalisme et de son efficacité. C'est l'objectif même de la* ***Certification IFACI*** *citée en exemple par Richard Chambers ;*

- *l'évaluation des processus de gouvernement d'entreprise fait partie pleinement de la mission de l'audit interne et, si l'évaluation du fonctionnement et des compétences du conseil d'administration des filiales est fortement recommandée, celle de la maison mère ne semble ni réaliste ni opportune.*

Le seul point de divergence que nous continuons à avoir avec l'IIA concerne le rattachement du service. Pour des motifs liés pour partie, nous semble-t-il, à la vision comptable et financière qu'a eue dans le passé – encore récent – l'audit interne aux Etats-Unis, l'IIA privilégie un rattachement fort au comité d'audit ce qui, selon les propos-mêmes de Richard Chambers, fait l'objet de beaucoup de réticence de la part du management des organisations.

Dans beaucoup d'autres pays, il en va autrement. C'est ainsi qu'en France il y a un fort consensus de la part des régulateurs et superviseurs, de l'IFA, de l'AFEP et de l'IFACI pour affirmer très clairement un rattachement hiérarchique à la direction générale combinée avec des liens étroits et réguliers avec le comité d'audit.

Cette différence ne gêne en rien le respect des normes professionnelles qui, avec sagesse, (article 1110) précise : ***« le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique suffisant au sein de l'organisation pour permettre au service d'audit interne d'exercer ses responsabilités ».*** ●

L.V.

Evénements

L'audit des contrats

Réunion mensuelle du 22 mars 2011

L'audit des contrats n'est pas une nouvelle forme d'audit, mais un audit qui se développe en raison de la contractualisation d'un nombre croissant d'activités qui, auparavant, étaient traitées en interne. Un contrat formalise un accord sur des principes de fonctionnement, entre plusieurs parties, avec une reconnaissance d'obligations réciproques.

A la **CASDEN**, qui appartient au secteur bancaire, 2 500 contrats environ sont recensés : 1 200 contrats financiers ou de gestion ; 400 contrats de prestation ; 600 contrats informatiques ; 300 conventions de partenariat. Ces contrats constituent, en quelque sorte, une rente de situation, en ce qu'ils sont, pour l'auditeur, un véritable référentiel ; tout y est prévu : les conditions générales, les conditions particulières, les incidents potentiels… Pour l'audit, tout est contrat, et les contrats sont considérés comme une entité auditable en tant que telle, avec une approche classique en trois volets : le pilotage, le métier (gestion, opérationnel, technique), le support.
Les prestations de services essentielles impliquent un engagement du prestataire : continuité des services en rapport avec le PCA ; compte rendu des activités ; « droit de suite » pour les missions d'audit interne.

Chez **SUEZ Environnement**, les contrats sont aussi nombreux que divers : distribution d'eau, affermage, concession, assistance technique…
Le bon déroulement d'un contrat est en grande partie lié aux conditions contractuelles définies avant sa signature. Ont été développés trois programmes types d'audit relatifs aux contrats significatifs : revue de la préparation de l'offre (phase précontractuelle) ; revue du contrat en cours d'exécution ; retour en arrière sur le respect du *business plan* d'origine, après quelques années de vie du contrat.
La revue du contrat en cours d'exécution est structurée en quatre parties : la conformité contractuelle ; l'exécution du contrat ; la conformité économique ; les évolutions et l'avenir du contrat.

La **société d'avocats Taj** attire l'attention sur des points de vigilance dans le cadre d'un audit contractuel.
Les risques apparents tiennent à la durée des contrats, aux délais de paiement et à la clause de responsabilité.
Risques que l'entreprise se réengage à son insu ; risque financier associé à la résiliation du contrat ; rupture abusive ; négociabilité des délais de paiement ; types de dommages, plafond d'indemnisation, prescription.
Les risques cachés sont : la requalification du contrat par le juge qui vérifie l'« économie réelle » ; les lois applicables, quand un contrat est conclu entre deux sociétés de nationalité différente ; les contrats oraux qui n'existent pas que dans les petites entreprises ; le droit de la concurrence (un contrat peut être constitutif d'une entente illicite).

Comment construire un programme de travail lors d'une mission d'audit ?

Réunion mensuelle du 5 avril 2011

L'élaboration du programme de travail, lors d'une mission d'audit, est au cœur du métier d'auditeur. L'organisation des travaux implique une définition précise des objectifs et une vision claire des risques.

Les normes professionnelles (2240 et 2240.A1) préconisent d'« *élaborer et [de] documenter un programme de travail permettant d'atteindre les*

objectifs de la mission » et de mettre en place des « *procédures pour identifier, analyser, évaluer et documenter les informations lors de la mission. Le programme de travail doit être approuvé avant sa mise en œuvre.* »

Chez **Air France - KLM**, la phase programme de travail prend place une fois réalisée la sélection des axes d'audit (phase préliminaire). Le programme de travail est avant tout un outil qui permet, entre autres, de faire travailler ensemble des personnels qui n'ont pas la même culture d'audit.
L'audit interne réalise différents types de missions : audits opérationnels, audits d'établissements locaux, audits de filiales, missions de *consulting*…, avec des investigations spécifiques. Il utilise l'outil d'audit E.W.P. *(Engagement Work Program)*. Un fichier est ouvert dès le début de la phase de préparation, qui intègre l'ensemble des travaux effectués : préparation, définition des axes d'audit, référentiel d'audit, programme de travail, analyses, tests, interviews, etc., fiches de constat.

Lors de leurs missions, les auditeurs du **Crédit Agricole** doivent élaborer un programme de travail, formalisé sous la forme d'un guide d'audit. Le guide d'audit est un outil, une aide à la réflexion (ce n'est pas un dogme), un appui méthodologique permettant de conduire l'audit selon une démarche structurée et réfléchie, et de préparer la phase de conduite des investigations et des contrôles à effectuer.
Les guides d'audit reposent sur trois critères d'analyse : le respect de la réglementation et la régularité des opérations ; la sécurité des opérations ; l'efficacité des traitements.
Les guides d'audit sont à la disposition de tous les auditeurs du groupe.
Leur mise à jour est faite régulièrement sur la base d'une veille réglementaire et d'un suivi des questions soulevées lors des missions.
Rigueur et homogénéité.
Chez **Safran**, le travail d'audit est structuré selon une méthodologie et des données d'audit identiques, quelles que soient les missions, ce qui permet une appropriation aisée de la structure et des outils, une mise en place rapide en début de mission et une récupération de données facile d'un audit à l'autre.
Parmi les différents outils, le programme de travail est central puisqu'il trace le travail d'audit, du référentiel et de la sélection des axes de travail aux preuves et aux constats débouchant sur les recommandations.
Une bibliothèque de référentiels et de programmes de travail existent pour certains types de missions : audits de conformité, audits financiers…
Concernant les audits opérationnels, la diversité des problématiques et des secteurs nécessite souvent la constitution de référentiels idoines. ●

Les prochains rendez-vous

PARIS
>> **jeudi 23 juin 2011**
Colloque - **Gouvernance du Système d'Information ... à la gouvernance de l'entreprise numérique**

EST
>> **jeudi 26 mai 2011**
Réunion - **La cartographie des risques**

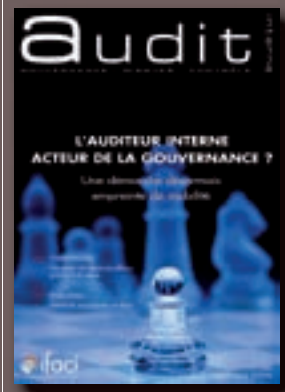
NORD
>> **mardi 14 juin 2011**
Réunion - **Audit d'un projet de fast close (accélération de la publication des résultats)**

Renseignements complémentaires et inscription : www.ifaci.com

n° 193

n° 194

n° 195



n° 196

n° 197

n° 198

n° 199

n° 200

n° 201

n° 202

n° 203

Audit & Contrôle internes

Retrouvez la liste des articles parus dans la revue Audit Interne sur le site Internet de l'IFACI www.ifaci.com

☐ **OUI**, je désire recevoir le(s) numéro(s) :

- ☐ 193
- ☐ 194
- ☐ 195
- ☐ 196
- ☐ 197
- ☐ 198
- ☐ 199
- ☐ 200
- ☐ 201
- ☐ 202
- ☐ 203

au prix unitaire de 22 € TTC

☐ **OUI**, je souhaite m'abonner à la revue « Audit & Contrôle internes » pour l'année 2011 (du n° 203 au n° 207)(*) au prix de :

- ☐ adhérents IFACI : 56 € TTC
- ☐ non adhérents IFACI : 90 € TTC

(*) Si vous souscrivez un abonnement en cours d'année, les numéros de l'année parus avant la date du règlement vous seront envoyés.

Nom . . . . . Prénom . . . . . N° adhérent IFACI . . . . . .
Organisation . . . . . .
Adresse . . . . . .
. . . . . .
Code Postal . . . . . Ville . . . . . Pays . . . . . .
Date Signature

Paiement par :
- ☐ chèque bancaire ou postal (à l'ordre de l'IFACI)
- ☐ virement au HSBC Paris Champs-Elysées - Compte IFACI n° 30056-00148-01485415521-72
- ☐ carte de crédit - n° . . . . . Date d'expiration . . . . . .

Signature autorisée

ifaci
institut français de l'audit et du contrôle internes

Commande à retourner à :

I F A C I - 98 bis, boulevard Haussmann - 75008 Paris - Tél. : 01 40 08 48 00 - Fax : 01 40 08 48 20 - Mel : institut@ifaci.com
Vous pouvez également commander ou vous abonner à la revue « Audit & Contrôle internes » sur le site Internet www.ifaci.com

ifaci
institut français de l'audit et du contrôle internes

Calendrier 2011

DPAI

SESSIONS	Durée	Tarifs adhérents	Tarifs non adhérents	mai	juin	juillet	sept.	octobre	nov.	déc.
SE FORMER AU CONTRÔLE INTERNE										
S'initier au contrôle interne	2 j	900 €	1 075 €	2-3	9-10	4-5	5-6		7-8	
Cartographie et management des risques	3 j	1 600 €	1 775 €	4-6	14-16		12-14	5-7		7-9
Mettre en œuvre le dispositif de contrôle interne	2 j	1 150 €	1 275 €	9-10	20-21	7-8	15-16		17-18	
Piloter et faire vivre le dispositif de contrôle interne	2 j	1 150 €	1 275 €	12-13	23-24		19-20		21-22	
Le contrôle interne des systèmes d'information	2 j	1 150 €	1 275 €		27-28			3-4		
SE FORMER À L'AUDIT INTERNE										
Les fondamentaux de l'audit interne										
S'initier à l'audit interne	2 j	900 €	1 075 €	5-6	9-10	4-5	8-9	3-4	7-8	1-2
Conduire une mission d'audit interne : la méthodologie	4 j	1 850 €	2 050 €	9-12	14-17	5-8	12-15	10-13	15-18	5-8
Maîtriser les outils et les techniques de l'audit	3 j	1 550 €	1 700 €	16-18	20-22	11-13	19-21	17-19	21-23	12-14
Maîtriser les situations de communication orale de l'auditeur	2 j	1 000 €	1 100 €	19-20	23-24	7-8	22-23	6-7	24-25	15-16
Réussir les écrits de la mission d'audit	2 j	1 000 €	1 100 €	23-24	27-28	11-12	26-27	20-21	28-29	15-16
Exploiter les états financiers pour préparer une mission d'audit	3 j	1 450 €	1 600 €	25-27			28-30			7-9
Désacraliser les systèmes d'information	3 j	1 450 €	1 600 €	25-27			28-30			13-15
Détecter et prévenir les fraudes	2 j	1 000 €	1 100 €		29-30		26-27	20-21		5-6
Le management										
Piloter un service d'audit interne	2 j	1 250 €	1 375 €	12 -13				10 -11		
Manager une équipe d'auditeurs au cours d'une mission	1 j	650 €	730 €			4			25	
L'audit interne dans les petites structures Nouveau	1 j	650 €	730 €		30			19		
Balanced Scorecard du service d'audit interne Nouveau	1 j	650 €	730 €		24				24	
Le suivi des recommandations Nouveau	1 j	650 €	730 €				9			
Préparer l'évaluation externe du service d'audit interne	2 j	1 250 €	1 375 €	16-17					28-29	
L'audit interne, acteur de la gouvernance	1 j	650 €	730 €					14		
Audit interne, contrôle interne et qualité : les synergies	1 j	650 €	730 €	20				7		
Les audits spécifiques										
Audit du Plan de Continuité d'Activité - PCA	2 j	1 250 €	1 375 €		27-28				28-29	
Audit de la fonction Comptable	2 j	1 250 €	1 375 €					10-11		
Audit de performance de la gestion des Ressources Humaines	3 j	1 450 €	1 600 €						23-25	
Audit de la fonction Achats	2 j	1 250 €	1 375 €				22-23			
Audit des Contrats	1 j	650 €	730 €					7		
Audit de la fonction Contrôle de Gestion	2 j	1 250 €	1 375 €						28-29	
Audit de la Sécurité des Systèmes d'Information	2 j	1 250 €	1 375 €				15-16			
Audit des Processus Informatisés	2 j	1 250 €	1 375 €						21-22	
Audit de la Législation Sociale	2 j	1 250 €	1 375 €					13-14		
Audit du développement durable	2 j	1 250 €	1 375 €					19-20		
SE FORMER DANS LE SECTEUR PUBLIC										
Le contrôle interne dans le secteur public	2 j	1 250 €	1 375 €	2-3			8-9		7-8	
Pratiquer l'audit interne dans le secteur public	4 j	1 850 €	2 050 €		20-23			17-20		12-15
SE FORMER DANS LE SECTEUR BANCAIRE										
Le contrôle interne dans le secteur bancaire et financier	3 j	1 450 €	1 600 €		8-10			3-5		
Pratiquer l'audit interne dans le secteur bancaire et financier	4 j	1 850 €	2 050 €				20-23			12-15
L'audit de la transposition de Bâle II	2 j	1 250 €	1 375 €					13-14		
L'audit de la conformité	2 j	1 250 €	1 375 €	26-27			26-27			
SE FORMER DANS LE SECTEUR DES ASSURANCES										
Le contrôle interne dans le secteur des assurances	2 j	1 250 €	1 375 €	2-3			8-9		7-8	
Pratiquer l'audit interne dans le secteur des assurances	4 j	1 850 €	2 050 €		27-30			17-20		12-15
SE FORMER DANS LES SECTEURS INDUSTRIE ET COMMERCE										
Audit des processus clés des activités industrielles et commerciales	4 j	1 850 €	2 050 €		20-23			17-20		6-9
ACQUÉRIR UNE CERTIFICATION										
Le DPAI										
Préparation au DPAI	2 j	900 €	1 075 €	26-27				13-14	17-18	13-14
Le CIA										
Préparation au CIA - partie I	1,5 j	800 €	1 000 €		14pm-15		12pm-13			
Préparation au CIA - partie II	1,5 j	800 €	1 000 €		16pm-17		15pm-16			
Préparation au CIA - partie III	1,5 j	800 €	1 000 €		20pm-21		19pm-20			
Préparation au CIA - partie IV	1,5 j	800 €	1 000 €		23pm-24		22pm-23			

Simplifiez-vous la vie avec Horus Web !

L'Audit Interne en 4 étapes clés :

VOS BÉNÉFICES

- ✓ Optimisez la **planification et l'organisation** de vos missions !
- ✓ **Suivez vos recommandations :** mettez en place une approche collaborative Auditeurs – Responsables opérationnels !
- ✓ Pilotez **dynamiquement** vos risques !

www.cogis-software.com

COGIS SOFTWARE
DYNAMIC GOVERNANCE

☎ 01.47.82.40.59

FICHE TECHNIQUE

Audit & Contrôle internes

L'efficacité des missions se prépare dès l'élaboration du plan d'audit

Norme 2020 – Communication et approbation

Le responsable de l'audit interne doit communiquer à la direction générale et au Conseil son plan d'audit et ses besoins, pour examen et approbation, ainsi que tout changement important susceptible d'intervenir en cours d'exercice. Le responsable de l'audit interne doit également signaler l'impact de toute limitation de ses ressources.

Entretien avec ...

Michel Uhart - Directeur adjoint de la direction de l'audit, **EDF**

Béatrice Ki-Zerbo : *Pouvez-vous nous présenter brièvement l'organisation de votre service et l'élaboration du plan d'audit ?*

Michel Uhart : L'audit interne chez EDF c'est une direction de l'audit « *corporate* » comportant une cinquantaine d'auditeurs, et des services audits métiers (production, commercial, EDF Energy qui est notre principale filiale anglaise). Le tout forme la « filière audit » du groupe. Nous avons un fonctionnement intégré puisque les services d'audit décentralisés ont un double rattachement, au manager de leur entité et à la direction d'audit corporate. De plus, le plan d'audit de chaque composant de la filière audit est élaboré de façon concertée, l'audit corporate ayant in fine le dernier mot.
Ce plan d'audit est organisé en 5 vagues de 10 missions d'audit en parallèle. Chaque séquence dure deux mois. Au bout de ces deux mois, les rapports sont diffusés aux audités et une autre campagne est relancée après les réunions de validation des plans d'actions.

Les principaux dirigeants du groupe sont consultés sur le projet de plan d'audit. Ainsi, ce sont 50 à 60 entretiens qui sont conduits en un mois par la seule direction de l'audit corporate. Les arbitrages éventuels sont effectués par le président d'EDF et le comité d'audit. Ainsi, le plan 2011-

***Michel Uhart** est ingénieur de l'école centrale de Nantes. Il travaille pour EDF depuis 1982 et a exercé la majorité de sa carrière dans l'exploitation des centrales nucléaires. Il a dirigé la centrale nucléaire de Fessenheim, puis celle de Bugey, avant de prendre la fonction de directeur délégué à la maintenance au sein du comité de direction de la division Production nucléaire d'EDF. Il a ensuite pris la responsabilité de la direction de l'audit d'EDF, sous l'autorité du directeur des Risques et de l'audit, en mai 2010.*

2012 vient d'être adopté au dernier comité d'audit (mi-mars).

B. K.-Z. : *Comment prenez-vous en compte des circonstances exceptionnelles, comme la crise japonaise ?*

M. U. : Nous intégrons au fil de l'année des demandes d'audit. En ce qui concerne, la situation de crise au Japon, il est encore trop tôt pour tirer des conséquences en termes d'audit interne *[ndlr : l'entretien s'est déroulé le 17 mars]*. Pour l'instant, on est en alerte, comme tout le monde. Mais le plan d'audit va forcément être modifié.

B. K.-Z. : *Le plan approuvé est-il communiqué aux directeurs consultés ?*

M. U. : Non, on ne rediffuse pas le plan validé. Le projet de plan qui leur est présenté comprend des périodes prévisionnelles d'audit, ne serait-ce que pour s'assurer qu'elles ne correspondent pas à des pointes d'activité.
La communication sur la planification définitive est faite au lancement de la mission avec l'ordre de mission adressé aux dirigeants concernés.

B. K.-Z. : *L'essentiel de la communication avec les dirigeants, se fait donc en amont de la validation par le président et le comité d'audit. Avez-vous un entretien préalable avec le président du comité d'audit ?*

M. U. : Oui. Cet entretien est fait par le directeur délégué aux risques et à l'audit du groupe qui supervise la direction de l'audit corporate.

B. K.-Z. : *Quelles sont les informations fournies à la direction générale et au comité d'audit pour l'approbation du plan ? Au-delà des éléments qui ressortent des entretiens avec les dirigeants, quelles sont les informations complémentaires que vous donnez aux organes dirigeants ?*

M. U. : Nous rappelons la méthodologie que nous avons retenue pour bâtir le plan d'audit :

- des audits triennaux des dispositifs de contrôle interne des différentes entités du groupe ;
- les résultats de réactualisation semestrielle de la cartographie des risques par les divisions. Cette mise à jour *bottom-up* est organisée par la direction des risques. Les fiches de risques réactualisées par les divisions ou directions du groupe sont challengées lors d'ateliers auxquels nous assistons de même que les

représentants des directions fonctionnelles (juridique, des relations institutionnelles, de l'environnement…). Les risques majeurs sont couverts par le plan d'audit avec une périodicité de 3 ans ;

- les grands projets quelle que soit leur nature qui sont soumis à l'aval du comité des engagements du groupe ;
- des audits systématiques sur des processus comptables et financiers, de niveau *corporate*, où l'on se coordonne avant avec les CAC pour ne pas faire deux fois la même chose ;
- nous réalisons également des audits post-acquisition pour vérifier la conformité par rapport au *business plan*, l'intégration dans le groupe (application des politiques du groupe, intégration du SI et de la comptabilité) ;
- une à deux missions de conformité par rapport à des instructions de la direction générale (exemple, respect du droit de la concurrence).

B. K.-Z. : *Le lien entre les missions proposées et les risques est donc explicite. Précisez-vous d'autres informations ? Par exemple, indiquez-vous les ressources nécessaires à la réalisation du plan, y compris les activités sous-traitées ?*

M. U. : Compte tenu de notre organisation en vague, une mission moyenne est réalisée par un pilote et deux auditeurs. Si nécessaire, l'effectif est augmenté mais cette information ne figure pas dans le plan d'audit.
Le recours à la sous-traitance, nous le faisons pour des audits très techniques (nucléaire, développement de systèmes informatiques ou électroniques, finances …). Nous faisons alors appel à des sociétés, pas forcément d'audit, d'ailleurs. Car même si il ya des experts dans la maison, il est parfois nécessaire d'avoir un regard plus externe.
Par ailleurs, nous demandons un renfort aux services d'audit décentralisés pour certains audits. Enfin, nos auditeurs sont tous des cadres à potentiel de dirigeants qui viennent de différents métiers du groupe et passent 3 ans à la DAI.

B. K.-Z. : *Effectivement il vaut mieux aborder la question du dimensionnement du service en amont du processus d'approbation du plan.*

M. U. : Nous veillons à avoir les ressources suffisantes en quantité et ayant des origines variées de façon à pouvoir être efficaces dans tous les secteurs du groupe. Par exemple, si on prend quelqu'un dans le secteur de la Production nucléaire, il a toutes les entrées qu'il veut dans le secteur. Nous optimisons donc notre capacité d'action.
Le *turn-over* est fort (environ 3 ans).
J'essaie de veiller à avoir un panel de toutes les cultures de la maison. Ce n'est jamais parfait, mais on a une cible de cartographie de compétences et on essaie d'y coller.

« Dans les audits classiques d'assurance, nous essayons de faire des recommandations qui ont valeur de conseil »

B. K.-Z. : *Pour en revenir au plan d'audit, est-il pluriannuel ? Comment gérez-vous les éventuelles limitations de périmètre ou de ressources qui vous conduiraient à reporter des missions d'une année sur l'autre ?*

M. U. : Le plan validé est annuel. Par contre, nous avons une vision pluriannuelle, puisque, comme je vous expliquais, nous avons un objectif de couverture triennal des dispositifs de contrôle interne, des processus comptables et financiers et des risques majeurs.

Jusqu'à l'année dernière nous avions un plan d'audit semestriel. Nous avons changé la périodicité parce que notre dispositif de consultation des dirigeants est vu comme un point fort. Or, compte tenu de l'agenda des personnes impliquées, il devenait difficile de recommencer cette concertation tous les 6 mois. Au cours de l'année, nous rencontrons certains dirigeants lors de la mise à jour semestrielle de la cartographie des risques et lors de la restitution des audits.

B. K.-Z. : *Vous avez tout à fait raison, il ne faut pas lasser les dirigeants. Qu'en est-il de la gestion des éventuelles limitations de ressources ou de périmètre ?*

M. U. : Comme je l'ai indiqué précédemment, l'implication de notre président et notre mode de recrutement permettent de limiter ces risques.
Si nous devons reporter des missions, ce n'est jamais une question de ressources mais c'est qu'elles tombent vraiment mal. Par exemple, un pic d'activité ou des réorganisations dans la direction auditée. Dans le cas des réorganisations, il peut en réalité y avoir deux cas de figure : soit le dirigeant souhaite que l'audit intervienne pour un état des lieux, soit il n'est pas intéressé et il vaut mieux venir un an après sinon c'est une perte de temps pour tout le monde.

B. K.-Z. : *Avez-vous des missions exceptionnelles non planifiées ?*

M. U. : Oui, ça nous arrive. Il y en a à peu près une par vague. Ce sont ces missions flash où il faut quasiment les conclusions pour le lendemain. Il faut alors réaffecter les ressources. En général, ça conduit à un léger décalage.

B. K.-Z. : *Le plan soumis à l'approbation des instances dirigeantes comporte-t-il les missions de conseil ?*

M. U. : Pour l'instant, nous ne réalisons pas de missions de conseil. La charte a été modifiée l'année dernière, en reprenant la définition internationale de l'audit interne et donc la possibilité de faire des missions de conseil.
Par contre, dans les audits classiques d'assurance, nous essayons de faire des recommandations qui ont valeur de conseil et qui ne se limitent pas à *« Vous n'avez pas rempli le formulaire 36 bis »* …

B. K.-Z. : *Et dans les projets informatiques, est-ce que vous êtes impliqués en amont des développements ?*

M. U. : Non pas directement. Mais nous les suivons via la cartographie des risques et le comité des engagements. Nous veillons d'ailleurs à ce que l'analyse des risques des gros projets présentés au comité des engagements soit bien conduite dans le cadre des ateliers « risques » semestriels.
En fonction des enjeux, nous pouvons intervenir à certaines phases du déploiement pour vérifier

que le projet se passe effectivement comme prévu. Même quand nous menons ces audits d'assurance, on essaie d'apporter de la valeur.

B. K.-Z. : *Si je comprends bien votre processus d'élaboration du plan d'audit, le 1er trimestre est un véritable marathon.*

M. U. : Oui, pour pouvoir présenter le plan au comité d'audit du mois de mars, nous commençons l'élaboration du plan début décembre. Nous rencontrons la direction des risques pour finaliser le projet de plan qui est présenté au *Top managers* en janvier, février. Puis le projet est soumis au PDG et au président du comité d'audit.

B. K.-Z. : *Et c'est vous-même qui menez tous les entretiens ?*

M. U. : Non, cela dépend des niveaux hiérarchiques. Au niveau n 1 COMEX ce sont les 6 directeurs de mission qui s'en chargent. Ces anciens cadres dirigeants (directeur de centre, directeur de centrale nucléaire…) sont les référents de la direction de l'audit vis-à-vis d'une partie des directions d'entreprise auxquelles ils présentent le projet de plan.

B. K.-Z. : *Comment communiquez-vous sur la réalisation effective du plan ?*

M. U. : Nous rendons compte de nos missions tous les 6 mois en comité d'audit. La direction des risques rend également compte de la cartographie des risques, deux fois par an. Mais compte tenu du temps imparti, nous n'intervenons pas à la même session. En général, la cartographie des risques est examinée en même temps que les comptes. L'audit et le contrôle internes sont examinés au comité suivant.

B. K.-Z. : *Au-delà de l'approbation du plan par les organes dirigeants, la communication avec le Top management semble constituer un moment fort qui permet de maintenir le positionnement de l'audit interne.*

M. U. : Oui, ce n'est pas un exercice purement formel. Il y a un intérêt réel des dirigeants qui est notable jusqu'à la restitution des rapports d'audit. Lors des réunions de validation où sont conviés tous ceux qui vont avoir à prendre en charge des recommandations, il nous arrive d'avoir trois membres du COMEX d'EDF. Pour les réunir, ce n'est pas toujours simple. Mais en général, ils sont présents, ce qui veut dire qu'ils attachent de l'importance à nos conclusions.
Du coup, c'est aussi une incitation forte à faire des rapports d'audit qui soient lisibles par des dirigeants. En général, ils n'ont pas le temps de lire 50 pages, on a donc fait beaucoup d'efforts sur le format des rapports. Je fais la chasse à des mots comme « stratégie », « réflexion », « gouvernance » sauf s'ils sont vraiment employés à bon escient. Je veux que les auditeurs parlent de choses concrètes pragmatiques qui seront parfaitement comprises par les managers qui auront à les mettre en œuvre. Les formulations doivent être claires et concises en évitant des précautions comme « réfléchir à l'opportunité de … ». ●