– Guide pratique

AUDIT DES PROGRAMMES ANTI-CORRUPTION

JUIN 2014

The Institute of Internal Auditors | Global

Table des matières

Synthèse 1
Introduction 2
Panorama mondial 4
Efficacité des programmes de lutte contre la corruption et rôle de l'audit interne 6
Risques, signaux d'alerte et activités d'audit interne 12
Annexe 1 : Comparaison des législations de certains pays 18
Annexe 2 : Dispositifs de contrôle (cf. COSO) 19
Annexe 3 : Exemples de procédures d'audit 19
Annexe 4 : Références 21

Synthèse

Dans un contexte où la mondialisation est croissante, les aspects juridiques complexes et où les préjudices financiers et atteintes à la réputation peuvent être graves, les risques de corruption, ainsi que l'audit des programmes anti-corruption[1], sont devenus pour les entreprises des enjeux de premier plan. L'audit des programmes anti-corruption nécessite une équipe d'auditeurs dotés collectivement de compétences, de connaissances et d'une expertise en matière de conformité, fraude, investigations, réglementation, systèmes d'information, finance, culture et de déontologie.

La loi américaine sur les pratiques de corruption à l'étranger (FCPA- *U.S Foreign Corrupt Practices Act)* et la législation britannique anti-corruption *(U.K. Bribery Act)* sont des exemples de réglementations strictes, ayant chacune des implications considérables à l'échelle internationale. L'évolution des législations anti-corruption en Chine, à Hong Kong, en Inde et dans d'autres pays (voir page 18) complexifie davantage la situation. Les organisations des secteurs privé et public pratiquent aujourd'hui une sensibilisation croissante aux risques de corruption et luttent contre ce phénomène par le biais d'accords internationaux, de conventions régionales, de guides de bonnes pratiques et d'informations sur la perception et l'occurrence d'actes de corruption.

Les législations anti-corruption ont conduit à l'élaboration, au sein des organisations, de programmes anti-corruption aux composantes bien définies, telles que l'exemplarité au plus haut niveau, l'évaluation des risques (y compris les diligences raisonnables des tiers), les règles et procédures, la communication et la formation, le suivi et l'audit, les rapports et investigations, la coercition et les sanctions, ainsi que les revues et mises à jour nécessaires. Les auditeurs internes dont les organisations ont un programme formel de lutte contre la corruption sont en mesure d'évaluer l'efficacité de chaque composante ainsi que leur impact combiné lorsqu'il s'agit de dissuader, de restreindre et de détecter la corruption.

Lorsque les programmes anti-corruption sont inexistants ou informels, les auditeurs internes ont la possibilité d'aider leur organisation à constituer une base de référence pour l'identification et l'investigation de signaux d'alerte dans les domaines à fort risque, tels que les relations avec des tiers, les cadeaux et l'événementiel, les contributions à des causes politiques et les achats. Les observations d'audit effectuées, entre autres, dans ces domaines peuvent être mises à profit par l'organisation afin de prioriser ses initiatives anti-corruption et de contribuer à l'élaboration et au maintien d'un programme formel de lutte contre la corruption.

L'audit des programmes de lutte contre la corruption nécessite divers niveaux de collaboration et de partage d'informations avec d'autres fonctions de gouvernance, telles que les fonctions de conformité réglementaire, les auditeurs externes, les spécialistes des investigations et le conseil d'administration. Avant toute chose, le responsable de l'audit interne ou le chef de mission devrait consulter le conseiller ou le représentant juridique de l'organisation afin de bien comprendre les implications juridiques potentielles du périmètre d'audit, des travaux sur le terrain et des constats.

[1] NdT : *"Anti-bribery and anti-corruption"* a été traduit par anti-corruption par mesure de simplification ; les pots-de vins n'étant qu'une pratique de corruption parmi d'autres.

Introduction

En 2009, l'IIA a publié « L'audit interne et la fraude », un guide pratique destiné à sensibiliser les auditeurs internes à la fraude et à fournir des lignes directrices sur la façon d'aborder les risques de fraude dans les missions d'audit interne. Comme indiqué dans le guide pratique, la corruption est une catégorie courante de fraude, et les pots-de-vin sont une forme de corruption. Le présent guide pratique vient compléter la publication « L'audit interne et la fraude » par des conseils spécifiques pour évaluer, au sein d'une organisation, l'efficacité du système de contrôle interne relatif à la corruption. Parmi les autres lignes directrices publiées par l'IIA, on peut citer les guides pratiques suivants : *« Reliance by Internal Audit on Other Assurance Providers »* et « Auditer l'environnement de contrôle ».[2] De plus, l'*Audit Executive Center* de l'IIA a publié un document d'information intitulé *« Internal Auditing and the Foreign Corrupt Practices Act »* (réservé aux membres).

Enjeux pour les organisations concernées

Les organisations qui ignorent les impacts potentiels de la corruption s'exposent à des menaces de divers ordres. Quel que soit le pays, le secteur d'activité ou le type d'organisation, les entreprises qui ont une envergure mondiale s'exposent à des risques à l'échelle internationale. Chaque région, gouvernement et projet a des difficultés, variables et circonstances bien spécifiques en termes de corruption. Cependant, les organisations qui opèrent dans certaines régions et secteurs d'activité sont traditionnellement plus à risque.

Risques associés

La corruption met en péril les entreprises et les gouvernements du monde entier et touchent aussi bien les organisations, les particuliers que les hauts fonctionnaires. Les transactions au sein des secteurs privé ou public, ainsi qu'entre ces deux secteurs n'échappent pas à la corruption. De fait, elle est devenue une problématique majeure dans le secteur public et s'avère particulièrement inquiétante lorsqu'elle est associée à des personnalités publiques. La corruption expose les entreprises à des risques dans l'atteinte de leurs objectifs opérationnels, de reporting et de conformité, et peut avoir pour conséquences :

- une entrave au fonctionnement de la concurrence ;
- un obstacle à la croissance économique ;
- un frein à l'amélioration du niveau de vie ;
- une détérioration de la qualité des produits ;
- une augmentation des prix ;
- une baisse de la confiance ;
- un découragement des investissements étrangers directs.

Normes IIA associées

Le Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) comprend des *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (Normes)*[3] relatives à la fraude (y compris la corruption), à savoir :

Norme 1200 : Compétence et conscience professionnelle

1210.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.

Norme 1220 : Conscience professionnelle

Les auditeurs internes doivent apporter tout le soin nécessaire à leur pratique professionnelle en prenant en considération les éléments suivants :

- l'étendue du travail nécessaire pour atteindre les objectifs de la mission ;
- la complexité relative, la matérialité ou le caractère significatif des domaines auxquels sont appliquées les procédures propres aux missions d'assurance ;
- l'adéquation et l'efficacité des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle ;

[2] NdT : les guides pratiques de l'IIA sont régulièrement actualisés et complétés. N'hésitez pas à accéder à la base documentaire de l'IFACI et de l'IIA pour une mise à jour de ces références.

[3] NdT : La formulation des Normes correspond à celles en vigueur en 2014, au moment de la parution du guide. Se reporter à la base documentaire de l'IIA et de l'IFACI pour des références actualisées.

- la probabilité d'erreurs significatives, de fraudes ou de non-conformité;
- le coût de la mise en place des contrôles par rapport aux avantages escomptés.

Norme 2060 : Rapport à la direction générale et au Conseil

Le responsable de l'audit interne doit rendre compte périodiquement à la direction générale et au Conseil des missions, des pouvoirs et des responsabilités de l'audit interne, ainsi que du degré de réalisation du plan d'audit. Il doit plus particulièrement rendre compte :

- de l'exposition aux risques significatifs (y compris des risques de fraude) et des contrôles correspondants ;
- des sujets relatifs au gouvernement d'entreprise et ;
- de tout autre problème répondant à un besoin ou à une demande de la direction générale ou du Conseil.

Norme 2120 : Management des risques

2120.A2 – L'audit interne doit évaluer la possibilité de fraude et la manière dont ce risque est géré par l'organisation.

Norme 2210 : Objectifs de la mission

2210.A2 – En détaillant les objectifs de la mission, les auditeurs internes doivent tenir compte de la probabilité qu'il existe des erreurs significatives, des cas de fraudes ou de non-conformité et d'autres risques importants.

Définitions des concepts clés

Conseil – Le niveau le plus élevé des organes de gouvernance, responsable du pilotage, et/ou de la surveillance des activités et de la gestion de l'organisation. Habituellement, le Conseil (par exemple, un conseil d'administration, un conseil de surveillance ou un organe délibérant) comprend des administrateurs indépendants. Si une telle instance n'existe pas, le terme « Conseil », utilisé dans les Normes, peut désigner le dirigeant de l'organisation. Le terme « Conseil » peut renvoyer au comité d'audit auquel l'organe de gouvernance a délégué certaines fonctions.

Pot-de-vin – Cela consiste à offrir, donner, recevoir ou solliciter des biens ou services de valeur en échange d'une action pouvant influencer une décision. (Guide pratique, « L'audit interne et la fraude »).

Contrôle (dispositifs de contrôle) – Toute mesure prise par le management, le Conseil et d'autres parties afin de gérer les risques et d'accroître la probabilité que les buts et objectifs fixés seront atteints. Les managers planifient, organisent et dirigent la mise en œuvre de mesures suffisantes pour donner une assurance raisonnable que les buts et objectifs seront atteints.

Corruption – Il s'agit de l'abus de pouvoir à des fins personnelles (Guide pratique, « L'audit interne et la fraude »).

Fraude – Tout acte illégal caractérisé par la tromperie, la dissimulation ou la violation de la confiance sans qu'il y ait eu violence ou menace de violence. Les fraudes sont perpétrées par des personnes et des organisations afin d'obtenir de l'argent, des biens ou des services, ou de s'assurer un avantage personnel ou commercial.

Signal d'alerte (*« red flag »*)[4] – Un élément annonciateur de l'existence d'un problème qui devrait être pris en considération ou traité (NdT : définition en anglais sur Merriam-Webster.com).

Risque – Possibilité que se produise un événement qui aura un impact sur la réalisation des objectifs. Le risque se mesure en termes de conséquences et de probabilité.

[4] Reproduction autorisée. Extrait du *Merriam-Webster's Collegiate® Dictionary, 11ème Edition* © 2014 par Merriam-Webster, Inc. (www.Merriam-Webster.com).

Panorama mondial

Les organisations privées et publiques du monde entier réagissent aux risques de corruption. Ces actions incluent notamment :

- Des accords internationaux, par lesquels les pays membres définissent et adoptent des principes qu'ils ont l'intention de traduire au niveau législatif. La Convention des Nations Unies contre la corruption et la Déclaration des Nations Unies relative à la lutte contre la corruption et les actes de corruption dans les transactions commerciales internationales en sont deux exemples.
- La législation au niveau national.
- Des codes de bonnes pratiques.
- Des conventions régionales à travers lesquelles des agences reconnues, généralement dans des régions où existent des problèmes de corruption, publient des déclarations d'intention.
- Des politiques sectorielles dans le public et dans le privé.
- Des organisations à but non lucratif qui recensent les abus, les bonnes pratiques et les efforts des gouvernements dans la lutte contre la corruption.

Législation

De nombreux pays développés ont adopté des lois pour lutter contre la corruption. D'autres pays sont en train d'envisager ou d'adopter une nouvelle législation ou de mettre à jour leur législation actuelle. L'annexe 1 dresse une liste comparative des principales exigences réglementaires de certains pays.

Plusieurs lois ont un impact fondamental sur les dispositifs et nombre d'entre elles ont des répercussions sur le plan international. La loi FCPA et *U.K. Bribery Act* sont deux des réglementations juridiques les plus strictes destinées à lutter contre la corruption. Transparency International (www.transparency.org) fournit également un aperçu de la législation sur la corruption et des changements en cours.

Loi américaine sur les pratiques de corruption (FCPA)

La loi FCPA *(U.S. Foreign Corrupt Practices Act)* interdit aux personnes et entreprises américaines de faire des versements à des fonctionnaires ou à des hommes politiques étrangers dans le but d'influencer des transactions commerciales. Cette loi comporte également des règles de comptabilité qui exigent la transparence par le biais de registres comptables appropriés, et vont de pair avec les dispositions de lutte contre la corruption.

Le document d'information de l'*Audit Executive Center* de l'IIA, « *Internal Auditing and the Foreign Corrupt Practice Act »,* propose des orientations sur certains aspects de cette loi et met en lumière les bonnes pratiques pour les responsables de l'audit interne et les Conseils dans l'évaluation des risques définis par la loi FCPA. Parmi ces bonnes pratiques, on notera :

- le fait que les auditeurs internes devront s'assurer que les contrôles sont correctement conçus, bien établis et documentés ;
- l'évaluation des zones à risque définies dans la loi FCPA grâce à l'examen des règles et des procédures ;
- des initiatives de conformité mises en place à l'échelle de l'organisation afin de mettre au point des règles et procédures susceptibles d'identifier les pratiques corrompues ;
- les membres du Conseil s'assurent que le code de conduite et les politiques de l'organisation indiquent les étapes nécessaires au respect de la conformité définie par la loi FCPA.

Loi britannique de 2010 sur la corruption *(U.K. Bribery Act 2010)*

La loi britannique sur la corruption offre aux procureurs et aux tribunaux un cadre robuste pour lutter contre la corruption au Royaume-Uni et à l'étranger. Elle est considérée comme ayant une portée plus large que la loi FCPA, car elle s'applique de manière générale aux secteurs privé et public. Comparée à la loi FCPA, *U.K. Bribery Act* propose une définition plus large de la corruption et engage la responsabilité dans le cas où des versements de pots-de-vin à des « personnes liées » n'auraient pas été empêchés.

La notion de *corruption* est définie dans *U.K. Bribery Act* comme la réception ou la proposition/l'octroi de tout avantage par ou à un fonctionnaire ou élu, ou un administrateur ou collaborateur d'une organisation privée, dans le but d'inciter celui-ci à fournir une aide inappropriée, et ce, en violation de son devoir envers l'administration publique ou l'organisation qui l'emploie ou l'a nommé à son poste. Une aide de ce type pourrait par exemple être sollicitée dans le cadre de l'attribution d'un contrat d'exportation, auquel cas un pot-de-vin pourrait être utilisé dans le but d'influencer le processus d'appel d'offres. *U.K. Bribery Act* s'applique aux pots-de-vin versés à des personnes qui, bien que n'occupant pas de poste au sein d'une administration publique ou d'une organisation donnée, sont néanmoins en mesure d'exercer une influence sur une telle personne en raison de relations personnelles, commerciales ou autres. Il s'applique également aux pots-de-vin payés de façon anticipée ou rétrospective dans le but d'inciter une personne à agir de manière inappropriée en vertu d'une promesse, d'une entente ou d'un accord préalables.

U.K. Bribery Act définit comme délit :

- la corruption ;
- la réception d'un pot-de-vin ;
- la corruption de fonctionnaires étrangers ;
- le fait pour une organisation commerciale de ne pas empêcher les actes de corruption perpétrés en son nom.

Ces actions sont illégales au Royaume-Uni ou à l'étranger si le pot-de-vin a été versé par toute personne liée à une organisation britannique.

Autres législations et mesures anti-corruption

Des lois et initiatives de lutte contre la corruption existent dans le monde entier, mais il est généralement reconnu qu'une amélioration des lois, des codes de pratique et des mesures coercitives déjà en place est toujours nécessaire. Les références suivantes fournissent des informations sur l'étendue globale des mesures anti-corruption (en juin 2013).

- Transparency International (www.transparency.org)
- Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) - Convention sur la lutte contre la corruption (1999) (www.oecd.org)
- OCDE – Rapports par pays sur la mise en œuvre de la convention de lutte contre la corruption et la recommandation révisée de 1997 (www.oecd.org)
- Nations Unies – Working Group on the Review of Implementation (www.unodc.org)
- Nations Unies – Pacte mondial (www.unglobalcompact.org)
- World Bank – Department of Institutional Integrity (www.worldbank.org)
- World Bank Institute – Governance and Anti-Corruption (www.worldbank.org)
- World Economic Forum – Partnering against Corruption (www.weforum.org)
- Convention de l'Union africaine sur la prévention et la lutte contre la corruption (juillet 2003)
- La Convention des Nations Unies contre la corruption (entrée en vigueur en décembre 2005)
- Chine – Mesures de lutte contre la corruption (y compris le Code pénal chinois, la législation et la réglementation concernant la concurrence déloyale et la corruption)
- Hong Kong – *Prevention of Bribery Ordinance* (POBO)
- Inde – *Prevention of Corruption Act* 1988 (PCA)
- Indonésie – Diverses lois, y compris *Good Governance Law, Eradication of Criminal Acts of Corruption, Commission for the Eradication of Corruption (KPK Law),* et *Corruption Tribunal Law*
- Japon – Plusieurs lois, telles que *National Public Service Ethics Act* et *Political Ethics Law*
- Singapour – *Prevention of Corruption Act* (PCA) ; le Code pénal ; et *Corruption, Drug Trafficking, and Other Serious Crimes (Confiscation of Benefits) Act* (CDSA)

Efficacité des programmes de lutte contre la corruption et rôle de l'audit interne

Un programme global de lutte contre la corruption devrait comporter des contrôles au niveau de l'entité, des processus et des transactions. Les composantes clés des programmes efficaces de lutte contre la corruption sont l'exemplarité au plus haut niveau, la structure de gouvernance, l'évaluation des risques, les règles et procédures, la formation et la communication, le suivi et l'audit, les investigations et les rapports, la coercition et les sanctions, ainsi que les revues et les mises à jour. Le rôle de l'audit interne dans les programmes anti-corruption dépendra de la structure de gouvernance de l'organisation. Le niveau d'implication d'un auditeur interne devrait être présenté par le responsable de l'audit interne et approuvé par le Conseil. L'audit interne peut jouer un rôle significatif dans le renforcement des programmes anti-corruption.

L'audit interne devrait évaluer l'efficacité des programmes anti-corruption afin de permettre une anticipation des risques, et une identification d'incidents potentiels ou avérés. Il y a notamment deux approches différentes, mais complémentaires, qui peuvent être utilisées séparément ou conjointement :

- L'audit de chaque composante du programme anti-corruption.
- L'intégration d'une évaluation des mesures anti-corruption dans chaque mission d'audit lorsque cela est approprié. Suivant cette approche, les risques de corruption devraient être intégrés au processus d'évaluation et de mesure des risques de chaque mission. Par exemple, une mission d'audit financier peut comporter un examen des transactions en espèces, et une mission d'audit du service de gestion des fournisseurs peut inclure une revue des pratiques d'évaluation des tiers *(due diligence)*. Chaque mission peut :
  - comporter des procédures d'évaluation des risques de corruption ;
  - évaluer des scénarios de corruption ;
  - évaluer l'environnement de contrôle et les programmes anti-corruption dans le domaine audité ;
  - relier le cadre des procédures d'audit d'un domaine à son niveau de risque.

Les deux approches devraient avoir recours à l'analyse de données afin de révéler d'éventuels signaux d'alerte et d'obtenir d'autres éléments probants relatifs aux programmes de lutte contre la corruption[5]. Les lignes directrices fournies dans cette section pourront s'avérer particulièrement utiles aux auditeurs internes qui mettent l'accent sur une évaluation globale du programme. Les auditeurs internes qui privilégient l'approche « par mission » préféreront peut-être se concentrer sur la section suivante (page 12) : Risques, signaux d'alerte et activités d'audit. Cependant, les deux sections s'avéreront probablement toutes deux utiles, quelle que soit l'approche retenue.

Présentation de la composante « exemplarité au plus haut niveau/structure de gouvernance »

Une atténuation efficace des risques commence par une exemplarité au plus haut niveau, afin de poser des bases solides pour un cadre global de conformité. Cet environnement éthique est favorisé par le leadership de l'organisation, et constitue le facteur le plus déterminant en termes de résistance de l'organisation à la corruption. Aucun système de contrôle ne peut offrir de garantie absolue contre la corruption. Néanmoins, le Conseil devrait exiger que l'organisation mette en place des programmes exhaustifs de lutte contre la corruption.

Chaque organisation peut avoir recours à des méthodes différentes pour établir l'exemplarité au plus haut niveau, mais un bon point de départ consiste à rédiger un code de conduite et une politique anti-corruption approuvés par le Conseil. Une fois que le Conseil s'est clairement engagé en faveur d'une politique forte, la meilleure approche est celle de la tolérance zéro et du respect absolu des lois anti-corruption. Ceci ne se justifie pas seulement sur le plan éthique ; il y a également une pression accrue pour la conformité de la part des législateurs et des organisations non-gouvernementales.

[5] *Global Technology Audit Guide (GTAG®) 16 : Data Analysis Technologies*

Rôle de l'audit interne

L'audit interne devrait comprendre l'attitude et le niveau de tolérance du Conseil et de la direction générale à l'égard des risques de corruption, évaluer si cette attitude est suffisamment restrictive, et s'assurer qu'elle a été communiquée de manière adéquate à l'ensemble de l'organisation. À ce titre, l'audit interne devrait procéder à un examen minutieux de la structure de gouvernance et des responsabilités de surveillance et de suivi liées aux programmes de lutte contre la corruption.

Exemples d'éléments à examiner

Pour des exemples d'éléments à examiner et des conseils relatifs à l'audit interne de l'exemplarité au plus haut niveau et de la structure de gouvernance, voir les publications suivantes de l'IIA :

- Guide pratique « Auditer l'environnement de contrôle ».
- Guide pratique « Évaluer les programmes et les activités relatifs à l'éthique ».
- Guide pratique « L'audit interne et la fraude ».
- Bulletins *Tone at the top* :
  - *All Hands on Deck: Partnering to Fight Fraud* (décembre 2013).
  - *Shining a Light on Corruption* (août 2012).

Présentation de la composante « évaluation des risques »

Une évaluation globale des risques permet l'identification et l'analyse des risques de corruption sur l'ensemble de l'organisation, y compris tous ses sites et types d'activités. L'évaluation des risques est une condition préalable à la mise en place des autres composantes du programme anti-corruption. Il est crucial d'examiner les risques de corruption existants et potentiels, et d'élaborer des mesures d'atténuation.

Rôle de l'audit interne

L'audit interne devrait comprendre tous les aspects du programme anti-corruption de la direction avant de procéder à une évaluation des risques. L'audit interne devrait également évaluer les risques inhérents de corruption dans le cadre de son évaluation globale des risques. De plus, le plan d'audit visant à évaluer l'efficacité des programmes de lutte contre la corruption devrait adopter une approche fondée sur les risques.

Exemples d'éléments à examiner

1. L'organisation fait-elle appel à des ressources d'intelligence économique pour identifier les risques de corruption lorsqu'elle explore les opportunités commerciales sur les marchés existants et émergents ?
2. L'organisation exerce-t-elle régulièrement la diligence raisonnable requise vis-à-vis des fournisseurs tiers ?
3. Le processus de diligence raisonnable de l'organisation répond-il aux exigences réglementaires en termes de périmètre et de rigueur ?
4. Les dispositifs d'approbation des accords avec les tiers sont-ils en place ?
5. Y a-t-il des antécédents de poursuites, d'amendes et de sanctions liées à la corruption ?

Présentation de la composante « règles et procédures »

Les règles anti-corruption de l'organisation devraient être clairement définies dans des politiques bien documentées. Des procédures détaillées sous-jacentes devraient fournir une description du comportement attendu des collaborateurs, des partenaires commerciaux et des tiers, et préciser clairement quel comportement est inacceptable et non conforme. Les règles et procédures établissent des restrictions et définissent et intègrent les attitudes et pratiques d'une organisation en matière de fraude et de corruption. Les règles et procédures devraient comporter des protocoles pour les transactions avec des tiers, le traitement des paiements, le reporting des dépenses, et les formations. Pour se prémunir contre les abus de confiance impliquant des collaborateurs, les politiques traitent également de la conduite en dehors du travail et des conflits d'intérêts.

Rôle de l'audit interne

L'audit interne devrait s'assurer par échantillonnage que les règles et procédures :

- sont formalisées de manière appropriée ;
- sont approuvées au niveau approprié du management ;

- se conforment aux lois et règlements applicables ;
- sont mises en œuvre de manière efficace.

Exemples d'éléments à examiner

1. Les règles du programme anti-corruption sont-elles conformes aux lois et règlements applicables ?
2. Les règles et procédures traitent-elles des cadeaux, des dépenses pour les évènements, les repas et les voyages, des dons aux œuvres caritatives et des paiements de facilitation ?

Présentation de la composante « communication et formation »

L'efficacité des programmes de lutte contre la corruption repose sur l'élaboration de programmes de communication et de formation minutieux et permanents, et régulièrement mis à jour pour les adapter à l'évolution des réglementations et des normes nationales. Une formation générale sur ce que constitue un acte de corruption, sur la façon dont un tel acte nuit à l'organisation et sur la manière de le signaler devrait être proposée à tous les membres de l'organisation. En outre, une formation personnalisée devrait être assurée en fonction du rôle ou de la responsabilité professionnelle afin de traiter des risques de corruption spécifiques.

Dans le prolongement de la formation et de la communication, des programmes d'auto-évaluation peuvent s'avérer efficaces pour réduire davantage les risques. Les managers, à différents niveaux, sont périodiquement tenus d'attester qu'ils n'ont pas directement versé un pot-de-vin, ni eu connaissance d'un tel acte de la part d'un autre collaborateur ou d'un fournisseur.

Rôle de l'audit interne

L'audit interne devrait partager les informations dont il dispose et coopérer avec d'autres fonctions telles que le service d'investigation de la fraude, le conseil juridique, la conformité et l'audit externe. Par exemple, en Afrique du Sud, le *King Code of Governance* stipule que le Conseil devrait s'assurer qu'il existe une fonction d'audit interne efficace, ayant une approche fondée sur les risques qui puisse constituer une source d'informations sur les cas de fraude, de corruption, de comportements contraires à l'éthique et autres irrégularités. En outre, dans certains pays, il est exigé que toute information sur des irrégularités et des actes illicites soit échangée avec les auditeurs externes et/ou l'agence réglementaire compétente.

Certaines équipes d'audit interne jouent également un rôle clé dans la formation des collaborateurs aux politiques anti-corruption. Lorsqu'ils se rendent sur d'autres sites géographiques, les auditeurs internes peuvent organiser des réunions afin de relayer le message anti-corruption de l'organisation. L'audit interne peut également collaborer avec des équipes de juristes et d'experts dans le domaine de l'éthique pour des formations et des missions de lutte contre la corruption. Lors de séances de formation anti-corruption, les formateurs devraient faire référence aux lois (FCPA, *U.K. Bribery Act,* etc.) aux lignes directrices professionnelles pour les auditeurs internes (par exemple, *Professional Guidance for Internal Auditors on the U.K. Bribery Act,* publié par le *Chartered Institute of Internal Auditors)* ainsi qu'aux réglementations et lignes directrices pertinentes. Le responsable de l'audit interne doit cependant se poser la question de savoir si ces activités de formation et/ou de communication peuvent nuire à son objectivité de quelque manière que ce soit.

Exemples d'éléments à examiner

1. Quel est le niveau de prise de conscience de l'exposition aux risques de corruption de l'organisation à l'échelle mondiale ?
2. Une formation anti-corruption est-elle obligatoire pour tous les collaborateurs ?
3. Les collaborateurs comprennent-ils pleinement les principales politiques anti-corruption de l'organisation ?
4. La formation et la communication sont-elles adaptées à la zone géographique, à la fonction et à la responsabilité professionnelle des collaborateurs ?
5. Les collaborateurs attestent-ils périodiquement qu'ils respectent les règles anti-corruption et qu'ils n'ont pas connaissance de cas de corruption ?

Présentation de la composante « suivi et audit »

Des activités de suivi permanent et des missions d'audit devraient être effectuées afin de :

- s'assurer de l'efficacité des programmes anti-corruption ;

- réduire le délai de détection ;
- favoriser une amélioration continue et mettre en œuvre les plans d'actions correctives.

Des documents relatifs au suivi permanent et aux missions d'audit interne peuvent également fournir la preuve que l'organisation était proactive avant la découverte d'un comportement inapproprié.

Rôle de l'audit interne

Il peut y avoir un décalage entre la perception des risques de corruption sur le terrain, là où un événement a la probabilité de se produire, et la vision plus distanciée du Conseil. En particulier, lorsqu'il y a une insuffisance en termes d'évaluation, d'analyse et de communication des risques. Les organisations devraient mettre en place des systèmes de suivi efficaces mis à jour régulièrement pour les dirigeants et le Conseil. Cependant, les activités de suivi de l'audit interne ne devraient pas se substituer au rôle du management en matière de suivi de la corruption.

Exemples d'éléments à examiner

1. L'organisation dispose-t-elle d'un processus de suivi formel de l'efficacité de ses programmes anti-corruption ?
2. Ce processus est-il établi de manière à en assurer l'objectivité ?
3. Ce processus est-il correctement mis en œuvre ?

Présentation de la composante « investigations et rapports »

Chaque personne, à tous les niveaux, devrait bénéficier d'un soutien pour résoudre tout dilemme éthique et prendre des décisions appropriées. Il est essentiel de mettre en place un dispositif d'alerte anonyme et accessible permettant de signaler des actes répréhensibles présumés et de demander des conseils. Là où la législation locale le permet, les organisations devraient également proposer un dispositif de signalement confidentiel et/ou anonyme des actes de corruption présumés.

Il relève de la responsabilité du Conseil de s'assurer que l'organisation dispose d'un processus efficace permettant de mener des investigations confidentielles. Un processus d'investigation cohérent comportant des protocoles de recueil et d'appréciation de l'information, d'évaluation d'actes répréhensibles présumés et d'application de sanctions peut permettre de minimiser les pertes encourues et de gérer efficacement les risques.

Les personnes chargées des investigations doivent avoir l'autorité et les compétences nécessaires pour évaluer les allégations et prendre les mesures appropriées. Si une investigation approfondie est jugée appropriée, ces personnes devraient d'abord obtenir l'approbation, selon le besoin, de membres de la direction générale, des administrateurs, du conseil juridique et d'autres instances concernées. Dans certaines circonstances, il peut également être nécessaire de procéder à des communications externes aux forces de l'ordre, régulateurs, actionnaires, médias ou autres ; cependant, cette responsabilité ne devrait échoir qu'aux personnes autorisées à le faire au nom de l'organisation.

Rôle de l'audit interne

Investigations

Le rôle de l'audit interne dans les investigations sur les allégations de corruption dépend de ses ressources et de la structure de gouvernance de l'organisation. Il devrait tenir compte des compétences du service en matière de fraude, d'investigation et de systèmes d'information. Certaines organisations peuvent exiger que les investigations de corruption soient menées sous la supervision de, et en coordination avec un comité spécialisé du Conseil, un régulateur, le service juridique ou une autre instance.

La suspicion, la découverte et l'investigation d'actes de corruption sont des sujets sensibles. Les auditeurs internes doivent comprendre le contexte culturel et juridique de la juridiction concernée, et bien connaître les protocoles locaux d'investigation et de signalement. L'audit interne devrait également collaborer avec le Conseil et la direction générale afin d'établir des protocoles de signalement des cas de corruption présumés ou réels.

La nécessité d'une investigation peut apparaître au cours d'une mission d'audit. Si les éléments probants de l'audit indiquent d'éventuelles irrégularités, l'auditeur interne

devrait :

- suivre le protocole de signalement et renvoyer l'affaire à l'équipe d'investigation. Si l'audit interne soupçonne que la direction est impliquée dans l'irrégularité, il devrait trouver une partie prenante appropriée à laquelle il peut rendre compte ;
- effectuer et documenter les actions appropriées à l'appui des constats, des conclusions et des recommandations de l'audit.

Si les éléments probants révèlent un acte illicite, l'auditeur interne devrait avoir un recours direct à des conseils juridiques ou recommander à la direction de le faire. L'audit interne devrait collaborer avec les personnes appropriées, par exemple le service d'investigation de la fraude, et le management (si possible à un niveau hiérarchique supérieur à celui des personnes impliquées dans l'acte) afin de déterminer s'il y a eu irrégularité ou acte illicite et pour juger de son impact.

Exemples d'éléments à examiner

1. Quels contrôles sont en place pour traiter les questions de corruption avant qu'elles ne deviennent des problèmes significatifs ?
2. L'organisation dispose-t-elle de processus et de protocoles formels et précis pour investiguer des allégations de corruption ?
3. Les personnes en charge des investigations ont-elles les compétences, l'expérience, l'objectivité et l'indépendance organisationnelle requises ?
4. L'organisation dispose-t-elle de protocoles précis pour le signalement auprès du Conseil ou d'une autre autorité d'actes de corruption présumés ou avérés ?

Rapports

Selon la Norme 2060, le responsable de l'audit interne doit rendre compte périodiquement à la direction générale et au Conseil du fonctionnement de l'audit interne. Ces rapports doivent faire état des risques significatifs, y compris ceux liés à la fraude et à la gouvernance, et des contrôles correspondants. Les rapports devraient également mentionner les risques et expositions liés à des actes de corruption et à des fautes potentielles ainsi que leur impact estimé.

Le signalement d'actes de corruption au Conseil peut se heurter à des résistances. La direction générale et les conseils juridiques peuvent minimiser l'acte répréhensible ou demander à l'auditeur interne d'en retarder le signalement en attendant que des mesures correctives soient prises. L'auditeur interne devrait clairement comprendre les exigences de communication du Conseil en matière de corruption, y compris en ce qui concerne les remontées par la voie hiérarchique, le type d'information concernée et la fréquence requise. Selon les *Normes* de l'IIA, si le responsable de l'audit interne estime qu'il existe des risques réels et significatifs, ceux-ci doivent être communiqués à la direction générale, puis au Conseil. Dans la plupart des organisations, le Conseil demandera à l'auditeur interne de faire part de ses préoccupations dans leur intégralité et sans délai.

Les communications externes peuvent constituer une obligation légale ou réglementaire pour la direction générale, les personnes ayant découvert les irrégularités, ou les deux. Nonobstant cette responsabilité vis-à-vis de parties prenantes externes, le devoir de confidentialité de l'auditeur interne à l'égard de l'organisation et la déontologie de la profession exigent généralement la communication interne d'une affaire avant d'en faire un rapport externe. Cependant, dans certaines circonstances, l'auditeur interne peut être tenu de révéler une irrégularité ou un acte illicite. Ces circonstances peuvent inclure la conformité aux exigences légales ou réglementaires.

Lorsqu'un rapport externe est requis, celui-ci devrait normalement être approuvé par un conseil juridique avant sa révélation en externe. Il devrait également être revu avec le management du domaine audité ainsi que le Conseil, sauf si la réglementation en vigueur ou les circonstances spécifiques de l'audit exigent qu'il en soit autrement. Dans le secteur public, certaines juridictions accordent aux citoyens un droit d'accès à la totalité des documents de l'organisation.

Le Guide pratique de l'IIA, « L'audit interne et la fraude », fait état des rôles et des responsabilités spécifiques à la prévention et à la détection de la fraude. Les mêmes rôles s'appliquent à la lutte contre la corruption. Par exemple :

- Les personnes en charge des investigations de fraude sont généralement responsables de la détection et de

l'investigation de la fraude, ainsi que du recouvrement des actifs. Ils jouent également un rôle dans la prévention de la fraude et de la corruption.

- Le service d'investigation des fraudes et l'audit interne devraient travailler en étroite collaboration et avoir une connaissance mutuelle de leurs observations. L'équipe d'investigation des fraudes travaille souvent en étroite collaboration avec les conseils juridiques afin d'intenter des actions en justice contre les auteurs de fraude. Le responsable de l'investigation détermine habituellement les ressources nécessaires à l'investigation, et réunit une équipe en conséquence. L'audit interne peut être utile dans des domaines tels que l'analyse de données.
- Les lois de la juridiction concernée régissent généralement le rôle du conseil juridique interne. Les juristes internes agissent en général dans l'intérêt de l'organisation et sont également tenus de préserver le secret professionnel.
- Lors de l'audit des états financiers, les auditeurs externes ont la responsabilité de respecter les normes professionnelles et de s'assurer, dans la mesure du possible, que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Si des anomalies manifestes sont découvertes, les auditeurs externes doivent déterminer si elles sont dues à des erreurs ou à des activités frauduleuses.
- Lorsque les auditeurs externes constatent la présence d'irrégularités et d'actes illicites, les normes professionnelles exigent habituellement que ces observations soient portées à l'attention du niveau de management approprié. Si la direction générale est impliquée, le rapport doit normalement être directement adressé aux instances de gouvernance (par exemple, le Conseil ou le comité d'audit).
- Les collaborateurs ont la possibilité de signaler les suspicions d'irrégularités et d'actes illicites à l'audit interne ou à un membre de la direction. En ce qui concerne la dissuasion et la détection des fraudes et des abus, nombre d'experts estiment qu'une ligne téléphonique spécialement conçue pour les collaborateurs est l'outil qui présente le meilleur rapport coût-efficacité pour détecter les irrégularités et les actes illicites.

Présentation de la composante « coercition et sanctions »

Les délits de corruption passibles de licenciement devraient être clairement identifiés, et les sanctions explicitement décrites.

Rôle de l'audit interne

Un processus précis et pluridisciplinaire devrait être en place afin d'étudier les cas de corruption et d'appliquer des sanctions conformes à la politique adoptée par l'organisation.

Exemples d'éléments à examiner

1. Les collaborateurs et les tiers fournisseurs (par exemple, agents, commerciaux, distributeurs et prestataires) respectent-ils le code de conduite en matière de corruption ?
2. Les salariés comprennent-ils l'impact du non-respect des programmes de lutte contre la corruption sur la rémunération, l'évolution de leur carrière et le maintien de leur emploi ?
3. Les cas de corruption sont-ils évalués objectivement et les sanctions appliquées conformément à la politique en vigueur, et ce, de manière homogène ?

Révision et mises à jour

Les programmes de lutte contre la corruption exigent une veille permanente des exigences légales. Toutes les composantes de ces programmes devraient, le cas échéant, être mises à jour afin d'être ajustées en fonction des évolutions réglementaires et normatives dans toutes les juridictions où opère l'organisation.

Risques, signaux d'alerte et activités d'audit interne

Risques

Les actes de corruption exposent les organisations à un large éventail de risques liés à l'atteinte d'objectifs opérationnels, de reporting et de conformité. Les organisations devraient évaluer la probabilité et l'impact de chaque risque identifié, et procéder à une analyse de vulnérabilité. Il convient de noter que l'impact de la corruption en matière de réputation peut s'avérer sévère même lorsque l'impact financier est minime. Des dispositifs globaux sont nécessaires pour lutter contre les risques de corruption. L'élaboration de dispositifs de contrôle efficaces exige une connaissance approfondie des opérations internes et externes d'une organisation.

Zones à risque

La plupart des actes de corruption impliquent des paiements en espèces, des marques d'hospitalité, des cadeaux, des voyages ou des offres (ou opportunités) d'emploi. Toutefois, d'autres facteurs d'incitation peuvent également entrer en jeu dans l'organisation. Les risques élevés de corruption se concentrent sur des domaines géographiques et des secteurs d'activité ; l'embauche/l'emploi ; la gestion de tiers/fournisseurs ; les cadeaux, les dépenses pour les évènements et les contributions à des causes politiques ; les achats ; les ventes ; la finance ; les technologies de l'information ; les cadres dirigeants ; et les relations avec les représentants des pouvoirs publics.

Localisation géographique et secteurs d'activité

Vue d'ensemble du domaine à risque

Certains pays ou juridictions où les organisations opèrent dans des économies reposant sur les paiements en espèce ont une incidence de corruption plus élevée. Les réglementations locales ont également un impact sur les risques. De même, certains secteurs (par exemple, bâtiment/infrastructures) sont plus vulnérables à la corruption. Il est également important de prendre en compte les secteurs d'activité respectifs des partenaires commerciaux et les relations avec des tiers.

Avec la mondialisation, les coentreprises *(joint ventures)* et les partenariats, les organisations sont parfois amenées à intervenir dans des régions du monde où l'environnement éthique diffère de celui du pays d'origine et où la culture locale considère comme acceptable certains actes visant à faciliter les activités commerciales. Les risques peuvent être aggravés par des politiques anti-corruption qui ne sont pas claires, détaillées et traduites dans les langues locales, et ne prennent pas en compte les pratiques commerciales locales.

Signaux d'alerte

- Opérations dans des pays réputés plus à risque en matière de corruption.
- Activités avec des secteurs ou des organisations spécifiques, réputés plus à risque en matière de corruption.

Activités d'audit interne

En présence d'une culture tolérante à l'égard de la corruption, les auditeurs internes du Groupe devront évaluer chaque situation, y compris celles relevant d'une coentreprise ou d'un partenariat, et discuter des dilemmes avec le Conseil.
Dans le cas où la direction générale ne suit pas une politique anti-corruption claire et que l'organisation opère dans une culture où la corruption est monnaie courante, la limite entre ce qui est acceptable et ce qui ne l'est pas risque fort d'être floue. L'auditeur interne devrait examiner les actes et les actions allant à l'encontre de la politique de l'organisation, quel que soit le laxisme apparent d'un environnement donné.

Embauche/emploi

Vue d'ensemble du domaine à risque

Le processus d'embauche, y compris les vérifications des antécédents des candidats, est à prendre en considération en matière de risques de corruption. Ceci est particulièrement vrai dans les cas de fusions et d'acquisitions.

Signaux d'alerte

- Embauche de collaborateurs ayant des antécédents d'actes répréhensibles.
- Emplois fictifs.

Activités d'audit interne

- Vérifier l'efficacité des politiques et des pratiques visant à confirmer que les candidats considérés pour des postes à risque de corruption n'ont pas d'antécédents d'actes répréhensibles.
- Confirmer l'existence des collaborateurs dans le pays/sur le site.
- S'assurer de l'effectivité des emplois.

Gestion des tiers/fournisseurs

Vue d'ensemble du domaine à risque

Les relations avec les fournisseurs, agents, lobbyistes, contractuels, consultants et autres intermédiaires peuvent être soumises à un trafic d'influence et se trouvent souvent au cœur de la corruption. Les tiers qui se livrent à des actes de corruption exposent l'organisation à des risques de non-conformité, de réputation et d'ordre financier. Voir la section sur les achats pour des conseils supplémentaires à ce sujet.

Signaux d'alerte

- Entretiens improductifs ou suspects avec des collaborateurs, des agents et des contractuels.
- Relations personnelles étroites ou relations familiales entre collaborateurs et fournisseurs.
- Absence de processus d'appel d'offres concurrentiels pour les prestataires ou les clients.
- Recours à des agents ou à des tiers pour le paiement de pots-de-vin.

Activités d'audit interne

- Examiner les processus de sélection et d'évaluation des agents et autres tiers *(due diligence)*.
- Examiner les pratiques visant à rester au courant du patrimoine des tiers et des fusions-acquisitions.
- Vérifier les politiques d'embauche et de fidélisation des agents et des contractuels, et les dispositifs pour leur formation aux programmes anti-corruption.
- Veiller à ce que les contrats aient une clause de conformité au code de conduite et aux réglementations anti-corruption.
- Examiner les contrats pour s'assurer qu'ils comportent des clauses d'audit.
- Revoir les dépenses remboursées aux tiers. S'entretenir avec les collaborateurs de tiers.
- Évaluer le recours aux agents et autres tiers, tout en prenant en compte le caractère raisonnable et nécessaire des prestations (c'est-à-dire vérifier si le recours au tiers choisi pour la prestation en question est justifié).

Cadeaux, dépenses pour les évènements et contributions à des causes politiques

Vue d'ensemble du domaine à risque

Les voyages, les évènements et les cadeaux que l'organisation ou ses collaborateurs proposent ou dont ils bénéficient peuvent constituer des moyens de corruption.

Signaux d'alerte

- Frais de voyage et d'évènementiel excessifs, en particulier pour le divertissement de représentants de pouvoirs publics.
- Evènements et cadeaux fréquents ou excessifs offerts aux clients, aux fournisseurs ou aux représentants des pouvoirs publics.
- Dons fréquents ou excessifs à des œuvres caritatives ou à des institutions politiques.
- Politiques et/ou directives inadéquates ou imprécises en matière de cadeaux, de marques d'hospitalité, et d'évènements.

Activités d'audit interne

- Examiner la pertinence des politiques en matière d'évènementiel et de cadeaux.
- Examiner les paiements liés aux voyages, aux évènements et aux cadeaux.
- Revoir les approbations requises pour l'octroi de cadeaux.
- Rechercher par mot-clé tout voyage ou cadeau inapproprié dans les notes de frais.
- S'assurer que les dons à des œuvres caritatives sont bien conformes à la politique en vigueur.

- Examiner les paiements aux organisations caritatives et politiques.
- Tenir compte des relations entre les associations caritatives et d'autres parties prenantes (par exemple, représentants des pouvoirs publics et direction générale de l'organisation).
- S'assurer que les associations caritatives existent réellement.

Achats

Vue d'ensemble du domaine à risque

L'acquisition de biens et de services de grande valeur est un domaine où la corruption peut être répandue.

Signaux d'alerte

- Existence de fournisseurs fictifs.
- Acceptation inappropriée de cadeaux, d'argent ou de paiements de frais d'évènementiel en échange d'un traitement préférentiel accordé aux fournisseurs proposant des biens et des services.
- Conflits d'intérêts entre les membres d'une équipe d'évaluation (pour les marchés particulièrement importants) et les prestataires soumettant les offres, y compris les fournisseurs en relation avec des représentants des pouvoirs publics.
- Achats en plusieurs fois auprès d'un même fournisseur (prestataire) afin de passer outre les procédures d'autorisation de l'organisation et les limites de dépenses (morcellement).
- Prolongation de contrats pour des durées excessives sans « sonder le marché » pour trouver des conditions plus avantageuses.
- Achats coûteux auprès d'un fournisseur unique ou exclusif.
- Achats de biens ne correspondant pas aux besoins de l'entreprise, y compris l'acquisition de services et de produits à un prix excessif.
- Inadéquation des données relatives aux dépenses et aux fournisseurs ou incohérence des données dans les systèmes de gestion des achats.
- Recours à des prestataires exclusifs n'ayant pas fait l'objet d'un processus de sélection correct, y compris le respect insuffisant des procédures d'achats exceptionnels de l'entreprise.
- Création et gestion inappropriées des fournisseurs et multiples occurrences d'un même fournisseur dans le fichier maître.
- Paiements en double.
- Séparation des tâches limitée pour les paiements, les encaissements et le rapprochement des comptes fournisseurs.

Activités d'audit interne

- Examiner les contrôles effectués sur une sélection de fournisseurs et l'enregistrement des prestataires.
- Vérifier l'enregistrement des prestataires dans le système de paiement.
- Examiner le processus d'appel d'offres.
- S'assurer de la réalité des biens et des services ainsi que de leur conformité aux prix du marché.
- Procéder à des contrôles sur les sites des fournisseurs et mener des entretiens avec eux.
- Confirmer les adresses des fournisseurs.
- Confirmer la légitimité des entreprises prestataires en utilisant des données accessibles au public.

Ventes

Vue d'ensemble du domaine à risque

La corruption est un moyen d'obtenir certains contrats.

Signaux d'alerte

- Proposition de cadeaux, d'argent ou d'évènements dans le but de conclure une affaire, d'accroître les ventes ou d'obtenir un avantage quelconque.
- Inadéquation de la politique ou des procédures précisant le caractère acceptable des cadeaux, des marques d'hospitalité et des évènements.
- Passage d'un accord avec des fournisseurs pour fixer des prix ou attribuer une vente/un contrat.

- Transactions nouvelles ou récurrentes ou contrats à long terme avec la même organisation publique sans appel d'offres ni négociations appropriés.

Activités d'audit interne

- Examiner les états concernant les dépenses de la fonction commerciale et leur conformité aux règles et procédures concernées.
- Examiner la pertinence des politiques en matière d'évènements et de cadeaux, les dossiers des formations correspondantes ainsi que les fiches de présence des commerciaux à ces formations.
- Examiner les approbations, et les conditions générales des contrats et des accords commerciaux.
- Examiner la conformité aux procédures relatives aux contrats et accords avec les organisations publiques.

Finance

Vue d'ensemble du domaine à risque

La plupart des actes de corruption consistent en un décaissement d'argent qui est inscrit dans les états financiers.

Signaux d'alerte

- Paiements d'espèces dans le but de faciliter des accords et des transactions.
- Pièces justificatives manquantes pour les transactions en espèces.
- Séparation inappropriée des tâches liées au contrôle des opérations de trésorerie, des paiements exceptionnels ou d'autres transactions.
- Pièces justificatives des notes de frais absentes ou insuffisantes.
- Paiements de pots-de-vin en espèces.
- Existence de comptes bancaires hors bilan.
- Paiements de pots-de-vin par le biais d'avoirs et de remises.
- Registres de comptabilité insuffisants pour permettre d'identifier des actes de corruption.
- Radiation croissante ou fréquente de comptes débiteurs.

Activités d'audit interne

- Examiner la totalité du processus de traitement des dépenses par chèques, virements électroniques ou autres, les paiements en liquide, la paie et le remboursement des dépenses des collaborateurs.
- Examiner les contrôles liés à l'établissement de comptes bancaires et des délégations de pouvoirs afférents à ces comptes.
- Examiner les contrôles par rapprochement bancaire et l'exécution des rapprochements mensuels.
- Examiner les contrôles des paiements en liquide.
- Passer en revue les paiements et remboursements des frais de voyage et d'évènementiel, qui constituent des moyens courants de corruption.
- Passer en revue les informations financières, les comptes détaillés, les comptes bancaires et les registres de paiement afin d'identifier les comptes hors bilan utilisables à des fins de corruption.
- Passer en revue les contrôles et vérifier les transactions liées aux avoirs et aux remises.
- Confirmer que la nature et le montant des avoirs et des remises sont conformes aux pratiques commerciales.
- Examiner les principes et pratiques comptables afin d'évaluer leur conformité à la réglementation.
- Rapprocher les soldes entre le livre auxiliaire et le grand livre.
- Évaluer les comptes afin de déterminer si des livres parallèles sont tenus dans certains pays dans le but de dissimuler des transactions illicites ou irrégulières.

Technologies de l'information

Vue d'ensemble du domaine à risque

L'environnement de contrôle du système d'information est un domaine crucial, en particulier en ce qui concerne les contrôles des accès et la séparation des tâches impliquant le maniement d'espèces, ainsi que la détection de transactions inhabituelles.

Signaux d'alerte

- Séparation limitée des tâches relatives aux paiements,

aux encaissements et au rapprochement des comptes fournisseurs.

- Tout signal d'alarme relatif à l'achat ou à l'acquisition d'une infrastructure informatique (voir section consacrée aux achats).

Activités d'audit interne

- Passer en revue et vérifier les contrôles des accès informatiques liés à la gestion des prestataires, des comptes fournisseurs et des comptes débiteurs.
- Vérifier que la séparation des tâches au niveau des transactions est effectivement contrôlée.
- Rechercher d'éventuels ajouts, suppressions et modifications dans le fichier maître des fournisseurs.
- Voir la section connexe consacrée aux achats.

Cadres dirigeants

Vue d'ensemble du domaine à risque

Les cadres dirigeants ont un impact général sur les risques de corruption par le biais de la culture qu'ils favorisent et de leurs propres activités.

Signaux d'alerte

- Confiance excessive de la part de la direction ou du Conseil à l'égard des risques de corruption.
- La direction, qui peut être impliquée, prête une attention excessive à des investigations spécifiques.
- Absence de politique anti-corruption claire.
- Absence de processus objectif d'investigation des cas de corruption présumés.

Activités d'audit interne

- L'auditeur interne peut hésiter sur la façon d'aborder les problématiques de corruption impliquant des cadres dirigeants. Même le simple fait de signaler de tels cas à l'organisation ou au Conseil peut être difficile. Le responsable de l'audit interne peut envisager de consulter le conseiller juridique interne.
- Si le directeur général n'est pas impliqué et qu'il existe un rattachement efficace entre le directeur général et le responsable de l'audit interne, il peut n'y avoir aucune difficulté à rendre compte de ces cas. Cependant, s'il est possible que le directeur général soit impliqué, il convient de prendre des précautions particulières.
- Le responsable de l'audit interne devrait informer des parties prenantes indépendantes (par exemple, les membres du Conseil ou du comité d'audit), ainsi que l'administrateur référent. Dans certaines juridictions, il peut être nécessaire de faire un signalement à l'agence réglementaire concernée. Si des cadres dirigeants sont impliqués, les actes de corruption commis devraient être considérés comme entraînant d'importants risques de réputation, même si l'infraction est relativement mineure ou ne concerne que des transactions négligeables.
  - Certains pays ont mis en place des établissements publics pour faciliter ces signalements dans le secteur public. Les auditeurs internes du secteur public devraient, le cas échéant, signaler toute anomalie à ces organismes.
- Si les cadres dirigeants se livrent à des actes de corruption ou tolèrent une culture inappropriée, l'audit interne aura besoin d'un soutien sans faille des administrateurs indépendants afin d'assainir l'environnement de contrôle.
- L'organisation peut ne pas avoir de politique anti-corruption ou opérer dans un environnement qui tolère les actes de corruption. Si tel est le cas, le responsable de l'audit interne devrait discuter de la situation avec le Conseil afin de convenir d'un plan d'action approprié.
  - Dans certaines circonstances, les organisations ne cautionnent pas les actes de corruption, mais cherchent à opérer dans des pays où de telles activités sont susceptibles de se produire. De telles pratiques peuvent entraîner des paiements de facilitation et, par conséquent, le responsable de l'audit interne devrait discuter des risques associés avec les conseils juridiques, le Conseil ou le comité d'audit, ainsi que la direction générale.

Relations avec des organisations publiques

Vue d'ensemble du domaine à risque

Dans certains pays, des interactions significatives avec des organisations publiques peuvent entraîner des risques accrus ou des frais de mise en conformité.

Signaux d'alerte

- Octroi fréquent d'autorisations de la part d'organisations publiques.
- Relations personnelles étroites entre des salariés de l'organisation et des agents ou des fonctionnaires d'organisations publiques.
- Antécédents d'amendes ou de sanctions de la part d'organisations publiques.
- Recours à des agents ou à des tiers pour établir des relations commerciales à l'étranger.
- Paiements inappropriés à des organisations publiques.
- Événements organisés pour des fonctionnaires ou des agents (tirant un profit direct ou indirect de la fonction), y compris des voyages, des remboursements de dépenses, ou des évènements.
- Niveau élevé de contributions à des causes politiques.
- Recours à des intermédiaires ou à des consultants pour faciliter le traitement accéléré d'affaires avec des organisations publiques, ou pour remporter des contrats.
- Octroi de cadeaux ou de faveurs à des agents ou à des fonctionnaires d'organisations publiques.

Activités d'audit interne

- Examiner les paiements à des organisations publiques.
- Examiner le recours à des tiers pour effectuer de tels paiements.
- Valider les originaux des reçus et montants associés aux paiements à des organisations publiques.
- Passer en revue les activités à risque élevé telles que le dédouanement et l'octroi de permis.

Annexe 1 : Comparaison des législations de certains pays

Voici une comparaison sommaire des législations de certains pays (en décembre 2012).

DISPOSITIONS	ROYAUME-UNI *(U.K. Bribery Act)*	ÉTATS-UNIS (FCPA)	AUSTRALIE *(Bribery of foreign officials/ Secret commission)*	RÉPUBLIQUE POPULAIRE DE CHINE
Corruption de fonctionnaires étrangers	√	√	√	√
Corruption n'impliquant que des acteurs du secteur privé	√		√	√
Corruption passive	√			√
Caractère intentionnel	Le caractère intentionnel est requis pour les infractions décrites aux articles 1 et 2. Aucune intention « de corruption » ou « répréhensible » n'est requise pour l'infraction définie par le FPB *(Forum of Private Business).*	√	√	√
Paiements de facilitation autorisés		√	√	
Dépenses liées à des activités promotionnelles autorisées	√	√	√	√
Extraterritorialité	√			√
Tiers	√	√	√	√
Défaillances dans l'exactitude des livres et registres comptables	Sujet couvert par d'autres lois.	√	√	√
Sanctions pénales	√	√	√	√
Niveau de coercition perçu	Incertain, s'agissant d'une loi récente	Élevé et en progression	Élevé et en progression	Élevé et en progression

√ indique que la réglementation intègre le thème en question

Annexe 2 : Dispositifs de contrôle (cf. COSO)

Parmi les exemples de dispositifs de contrôle anti-corruption recommandés par le COSO, on notera :

- Éthique et politiques anti-corruption.
- Clauses de conformité aux réglementations anti-corruption dans les contrats avec des tiers.
- Formations anti-fraude et anti-corruption proposées aux collaborateurs.
- Dispositif d'alerte.
- Exiger des collaborateurs qu'ils gardent une trace écrite d'événements où ils ont été en contact avec des représentants des pouvoirs publics, des partis/leaders politiques, ou des candidats politiques et leurs familles.
- Respect des limites fixées dans les délégations de pouvoirs.
- Règles et procédures d'achats et examens périodiques de leur conformité.
- Approbation par le Conseil des contributions à des causes politiques.
- Contrôles des accès des utilisateurs et de la séparation de tâches incompatibles.

Annexe 3 : Exemples de procédures d'audit

1. Déterminer avec le service juridique si la mission d'audit requiert le secret professionnel.
2. Solliciter le Conseil et la direction générale afin de clarifier le rôle de ces instances de gouvernance dans la lutte anti-corruption et de connaître le niveau d'information sur les règles et procédures associées ainsi que le rôle de l'audit interne dans ce domaine.
3. Évaluer les contrôles du management à propos de l'environnement de contrôle et à l'échelle de l'entité.
4. En interrogeant le management, se faire une idée :
   - des règles et procédures anti-corruption ;
   - de la diligence raisonnable envers les tiers ;
   - du processus d'approbation d'accords avec les tiers ;
   - du processus de traitement de bout-en-bout des dépenses par chèques, virements électroniques ou autres, des paiements en liquide, de la paie et du remboursement des dépenses des collaborateurs ;
   - des processus de vérification des règles et procédures en matière de cadeaux ;
   - des processus de vérification des règles et procédures en matière de repas et d'évènements ;
   - des rôles et responsabilités, de la séparation des tâches, des exigences de documentation et des délégations de pouvoirs selon des seuils prédéterminés ;
   - des processus de vérification des règles et procédures en matière de dons ;
   - des processus de vérification des règles et procédures en matière de facilitation des paiements.
5. Par échantillonnage, tester l'application des règles et procédures concernant les éléments mentionnés au point 4 ci-dessus et vérifier que :
   - les règles et procédures ont été formalisées de manière appropriée ;
   - les règles et procédures ont été approuvées par le niveau de management approprié ;
   - les règles et procédures ont été communiquées aux collaborateurs ;
   - les règles et procédures sont conformes aux exigences réglementaires.
6. Le cas échéant, passer en revue et vérifier les éléments suivants :
   - Exemplarité au plus haut niveau/structure de gouvernance
     - > Leadership et soutien du Conseil, du directeur général et des cadres dirigeants.
     - > Communication, promotion et application cohérentes du programme pour établir sa crédibilité.
     - > Programme anti-corruption doté d'une structure organisationnelle et de processus formels de prise de décision.
     - > Dispositifs d'alerte, lignes d'assistance téléphonique destinées aux collaborateurs et instructions à jour visant à soutenir les collaborateurs dans les situations difficiles.

  - Rapports d'exception réguliers au directeur général et au Conseil.
- Évaluation des risques
  - Avoir recours à des équipes pluridisciplinaires (par exemple, unité opérationnelle, finance, audit interne, conformité, juridique) pour assurer la crédibilité et la cohérence de l'évaluation des risques.
  - Identifier les facteurs, schémas et scénarios de risques au niveau des processus opérationnels.
  - Évaluer la probabilité d'occurrence et l'impact des risques.
  - Adapter le processus d'évaluation aux incitations, pressions, opportunités et attitudes locales.
  - Évaluer et prioriser les risques clés.
- Conception du programme et activités de contrôle
  - Se concentrer sur la conception et la mise en œuvre de contrôles liés aux principaux risques identifiés par l'évaluation des risques.
  - Règles et contrôles types à prendre en compte :
    - Paiements de facilitation.
    - Cadeaux, marques d'hospitalité et évènements.
    - Recours à des agents et autres intermédiaires.
    - Contributions à des causes politiques et caritatives.
    - Diligence raisonnable en matière d'acquisition.
    - Coentreprises ou relations comparables.
    - Exigences de tenue de dossiers.
    - Procédures d'investigation et d'application de sanctions.
    - Recours à des tiers et contrôles associés.
    - Programmes de formation pour les collaborateurs et les prestataires.
  - S'assurer que les contrôles prennent en compte les risques de contournement, d'évitement et de collusion.
  - Adapter les contrôles à l'environnement et aux modèles économiques locaux.
- Suivi
  - Concevoir des procédures de suivi et d'audit sur la base des facteurs et indicateurs de risque.
  - Évaluer périodiquement l'efficacité du programme en effectuant des missions d'audit interne.
  - Sonder la compréhension du programme auprès des collaborateurs.
  - Intégrer en permanence les résultats du suivi pour actualiser la conception du programme.
- Réponse et remédiation
  - Établir un processus formel pour l'initiation, le suivi, l'investigation, la résolution et la documentation d'allégations.
  - Identifier et corriger les faiblesses de contrôle ayant entraîné des actes de corruption.
  - Appliquer systématiquement des sanctions dans tous les services et à tous les niveaux organisationnels.
  - Suivre les communications en matière de conformité à la lutte anti-corruption reçues par le Conseil et la direction générale.

7. En fonction des informations complémentaires obtenues, déterminer si d'autres procédures de vérification devraient être conçues et appliquées. Si une investigation est nécessaire, rechercher les conseils d'un expert.

Annexe 4 : Références

Les références suivantes pourront s'avérer utiles aux auditeurs internes dans la compréhension du scénario de corruption et l'élaboration d'une stratégie appropriée.

- Transparency International
- Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et la Convention de l'OCDE sur la lutte contre la corruption (1999)
- Convention des Nations Unies contre la corruption
- Déclaration des Nations Unies relative à la lutte contre la corruption et les actes de corruption dans les transactions commerciales internationales
- La Convention de l'Union africaine sur la prévention et la lutte contre la corruption
- *King Code of Gouvernance for South Africa*
- *U.S. Federal Sentencing Guidelines*
- *Resource Guide to the U.S. Foreign Corrupt Practices Act Criminal Division of the U.S. Department of Justice and the Enforcement Division of the U.S. Securities and Exchange Commission*
- *2010 Knowledge Briefing* de l'*Audit Executive Center* de l'IIA : *Internal Auditing and the Foreign Corrupt Practices Act*
- *Professional Guidance for Internal Auditors on the U.K. Bribery Act 2010,* par le *Chartered Institute of Internal Auditors*
- *Adequate Procedures : Guidance to the U.K. Bribery Act 2010* de Transparency International (guide sur les bonnes pratiques pour les programmes de lutte anti-corruption)
- Guide pratique de l'IIA, Évaluer les programmes et les activités relatifs à l'éthique
- Guide pratique de l'IIA : *Coordinating Risk Management and Assurance*
- Le Guide pratique d'audit des systèmes d'information de l'IIA (GTAG®) 16 : *Data Analysis Technologies*

Les auteurs ont consulté Fraud and Corruption – Prevention and Detection, par Nigel Iyer et Martin Samociuk, lors de la rédaction de certaines sections de ce guide pratique.

Auteurs

- Princy Jain, CIA, CCSA, CRMA
- Richard Schmidt, CIA
- Andrew Macleod, CIA, CRMA
- Teis Stokka, CIA, CRMA
- Carlos Renato, CIA, CCSA
- Takeshi Shimizu, CIA, CCSA, CRMA
- Andy Robertson

Réviseurs

- Douglas J. Anderson, CIA, CRMA
- Steve Jameson, CIA, CFSA, CCSA, CRMA
- David Zechnich, CIA, CRMA
- Stephen Linden

Réviseurs de la traduction française

- Marie-Elisabeth Albert, CIA
- Jean-François Charbonnier
- Jerôme Cantiant
- Julien Cornuché, CIA, CISA
- Béatrice Ki-Zerbo, CIA
- Sébastien Lepers, CIA, CFE, CGAP, CRMA

A PROPOS DE L'INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS

Fondé en 1941, The Institute of Internal Auditors (IIA) est une organisation professionnelle internationale dont le siège mondial se situe à Lake Mary, en Floride, aux États-Unis. L'Institute of Internal Auditors est la voix mondiale, une autorité reconnue, un leader incontesté et le principal défenseur de la profession d'auditeur interne. C'est également un acteur de premier plan pour la formation des auditeurs internes.

A PROPOS DES GUIDES PRATIQUES

Les guides pratiques détaillent la réalisation des activités d'audit interne. Ils contiennent des processus et des procédures, tels que les outils et techniques, les programmes et les approches pas-à-pas, et donnent des exemples de livrables. Les guides pratiques s'inscrivent dans le Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne de l'Institute of Internal Auditors. Ces guides pratiques relèvent de la catégorie des dispositions fortement recommandées. La conformité à ces guides pratiques n'est donc pas obligatoire, mais fortement recommandée.

Ces guides ont été officiellement révisés et approuvés par l'IIA.

Pour de plus amples informations sur les documents de référence proposés par l'Institute, vous pouvez consulter notre site Web, www.theiia.org.guidance ou www.ifaci.com.

AVERTISSEMENT

L'Institute of Internal Auditors publie ce document à titre informatif et pédagogique. Cette ligne directrice n'a pas vocation à apporter de réponses définitives à des cas précis, et doit uniquement servir de guide. L'Institute of Internal Auditors vous recommande de toujours solliciter un expert indépendant pour avoir un avis dans chaque situation. L'Institute dégage sa responsabilité pour les cas où des lecteurs se fieraient exclusivement à ce guide.

COPYRIGHT

Le copyright de ce guide pratique est détenu par l'Institute of Internal Auditors et par l'IFACI pour sa version française. Pour l'autorisation de reproduction, prière de contacter l'Institute of Internal Auditors à l'adresse guidance@theiia.org ou l'IFACI à l'adresse recherche@ifaci.com

Juillet 2018 – ISBN : 978-2-915042-92-4

The Institute of Internal Auditors | Global

SIÈGE SOCIAL

247, avenue Maitland

Altamonte Springs, FL 32701 États-Unis

Tél : + 1-407-937-1111

Fax : + 1-407-937-1101

Site Internet : www.globaliia.org