



Office of the Auditor General of Canada
Bureau du vérificateur général du Canada

Risques d'actes fautifs et de fraude

Guide pour les audits de performance
et les examens spéciaux

Novembre 2014

Table des matières

	Page
Introduction	5
But du guide	5
Utilisation et public cible du guide	5
Responsabilités de l'auditeur	5
Historique et contexte	6
Qu'entend-on par « acte fautif » et « fraude »?	6
Les facteurs généraux du risque de fraude	7
Le triangle de la fraude	7
Les risques de fraude interne ou externe	8
Responsabilité de l'entité en lien avec les risques d'actes fautifs et de fraude	8
Directives d'audit	9
1. Évaluation des risques d'actes fautifs et de fraude	9
Les étapes à suivre pour acquérir une connaissance de l'entité et évaluer les risques de fraude	9
Discussions sur les actes fautifs et la fraude avec l'équipe de mission	10
La réponse globale aux risques de fraude identifiés	11
Exemples de réponses possibles aux risques de fraude identifiés	12
2. Détection d'incidents — Indices de risque d'actes fautifs et de fraude et signaux d'alarme	13
Indices courants de fraude	13
Indices d'actes fautifs et de fraude propres au secteur public	14
Exploration de données pour y détecter les actes fautifs et la fraude	14
3. Quand consulter le spécialiste interne	16
Annexe A : Normes de certification de CPA Canada portant sur les responsabilités de l'auditeur, notamment celles liées aux actes fautifs et à la fraude.	18
Annexe B : Indicateurs d'actes fautifs et de fraude dans le secteur public	19
Actes fautifs et fraude dans les contrats	19
Actes fautifs et fraude dans les subventions et les contributions	33
Actes fautifs et fraude dans le cas des recettes non fiscales	42

Actes fautifs et fraude dans d'autres domaines à risque	47
Cartes d'achats et cartes de crédit	47
Allocations de dépenses	49
La paye et les ressources humaines	51
Actifs	54

Introduction

But du guide

Ce guide a été conçu dans le but de sensibiliser les auditeurs aux actes fautifs et à la fraude dans les programmes et les activités du gouvernement. Il encourage les auditeurs à prendre des mesures appropriées lorsqu'ils obtiennent des éléments de preuve de la présence d'actes fautifs ou de fraude. Ainsi, il vise à :

- permettre aux auditeurs d'évaluer facilement les risques d'actes fautifs et de fraude;
- aider les auditeurs à détecter les incidents possibles d'actes fautifs et de fraude;
- suggérer des mesures à prendre lorsqu'un auditeur soupçonne des actes fautifs et de la fraude, y compris la consultation d'un spécialiste interne.

Ce guide pourra se révéler utile pour prendre les décisions éclairées quant au choix des sujets d'audit (section 1510 du Manuel d'audit de performance) et/ou quant à la planification fondée sur le risque et à l'établissement de l'étendue. (sections 41010 et 40402).

Utilisation et public cible du guide

Ce guide s'applique aux audits de performance et aux examens spéciaux. Il s'adresse aux responsables de mission et à leurs équipes du BVG.

Responsabilités de l'auditeur

L'auditeur doit identifier et évaluer les risques de fraude dans les secteurs où les risques sont importants. Il doit aussi établir des procédures d'audit en réponse à ces risques.

L'auditeur doit faire preuve de scepticisme professionnel à l'étape de la planification et tout au long de l'audit, car, en général, les membres de la direction et les employés impliqués dans une fraude chercheront à la dissimuler à l'auditeur et aux autres personnes à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité.

Par exemple, lorsqu'il effectue un audit, l'auditeur doit rester conscient de la possibilité que des actes fautifs et des fraudes puissent avoir été commis dans le secteur d'activités de l'entité. Il doit connaître les différents types d'actes fautifs et de fraudes du secteur et être au courant des indicateurs de fraude.

Les normes d'audit exigent ce qui suit :

- Le responsable de mission (directeur principal) et l'équipe d'audit doivent posséder une connaissance adéquate de l'élément considéré dont il est question pour bien évaluer les risques. Au début de l'audit, l'équipe doit procéder à une étude afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de l'élément considéré de l'audit et évaluer les risques, y compris les risques de fraude.
- Le responsable de mission doit informer l'équipe des questions importantes, dont les risques de fraude.
- Le responsable de mission doit décider des réponses d'audit aux risques de la mission, y compris les risques de fraude.
- Le responsable de mission doit consulter et posséder une connaissance adéquate des actes fautifs et la fraude, cela signifie qu'il faut savoir dans quelles situations l'auditeur doit faire appel au spécialiste interne des actes fautifs et de la fraude et quelle devrait être son implication pour chaque situation.

L'[annexe A](#) résume les normes de certification de CPA Canada desquelles sont tirées ces exigences.

Historique et contexte

Qu'entend-on par « acte fautif » et « fraude »?

Acte fautif	<p>Un acte fautif se définit comme étant une conduite répréhensible ou des activités inappropriées qui comprennent, entre autres :</p> <ul style="list-style-type: none">• l'abus de pouvoir,• les conflits d'intérêts,• les abus administratifs graves,• l'octroi indu de contrats ou de contributions,• la non-conformité intentionnelle aux autorisations,• l'usage abusif de fonds ou de biens publics,• un comportement contraire à l'éthique. <p>L'acte fautif n'englobe ni les questions ayant uniquement un rapport avec l'économie, l'efficacité et l'efficience ni celles touchant l'environnement et le développement durable.</p>
Fraude	<p>La fraude est définie comme étant un acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes parmi les employés, les membres de la direction, les responsables de la gouvernance, ou des tiers, impliquant le recours à des manœuvres trompeuses dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal, qui comprennent entre autres :</p> <ul style="list-style-type: none">• l'abus de confiance,

	<ul style="list-style-type: none">• l'octroi collusoire de subventions et de contributions,• l'offre ou l'octroi collusoire de contrats,• la supercherie,• les actes malhonnêtes,• les déclarations trompeuses,• la dissimulation frauduleuse,• les actes illégaux de nature semblable,• les fausses déclarations intentionnelles,• les irrégularités,• les pots-de-vin,• les commissions secrètes,• le vol. <p>Le facteur distinctif entre la fraude et l'erreur réside dans le caractère intentionnel ou non de l'acte. Contrairement à l'erreur, la fraude est intentionnelle et suppose généralement une dissimulation des faits. Elle peut impliquer une ou plusieurs personnes parmi les membres de la direction, les employés ou des tiers.</p>
--	---

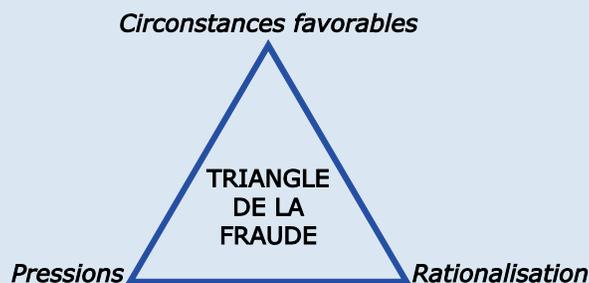
Les facteurs généraux du risque de fraude

Le triangle de la fraude

La fraude suppose l'existence de motifs ou de pressions incitant à la commettre, des circonstances perçues comme favorables à sa perpétration ainsi qu'une certaine rationalisation de l'acte.

- Il existe des motifs ou des pressions qui incitent à commettre de la fraude lorsque :
 - la direction subit des pressions personnelles ou organisationnelles, provenant de l'extérieur ou de l'intérieur de l'entité.
- Des circonstances perçues comme favorables à la perpétration d'une fraude peuvent exister lorsque :
 - l'environnement de contrôle est faible;
 - les contrôles sont déficients ou peuvent être contournés;
 - une personne occupe un poste de confiance ou est au courant de déficiences particulières du contrôle interne.
- La personne qui commet une fraude doit avoir rationalisé son geste.

Pièce 1 Triangle de la fraude



Source : *Occupational Fraud and Abuse*, Joseph T. Wells, CFE, CPA

Exemples de facteurs de risque :

- l'absence d'implication de la haute direction par rapport à la fraude (y compris dans l'identification, l'évaluation et la surveillance des risques);
- l'entité n'a pas de politique sur la fraude;
- l'entité n'a pas mis en place des mécanismes pour prévenir la fraude.

Les risques de fraude interne ou externe

Les risques internes	Les risques de fraude internes visent surtout les actes fautifs et la fraude perpétrés au travail par les employés et/ou les gestionnaires.
Les risques externes	Les risques de fraude peuvent être externes. Ils varient selon le secteur d'activités de l'entité. Par exemple, des prestataires pourraient frauder l'assurance-emploi. Exportation et développement Canada peut faire l'objet d'une fraude relative aux prêts.

Responsabilité de l'entité en lien avec les risques d'actes fautifs et de fraude

La direction de l'entité doit instaurer une culture favorisant l'honnêteté et l'éthique comme suit :

- donner le ton juste;
- créer un milieu de travail positif;
- embaucher, former et promouvoir les bons employés;
- demander régulièrement aux employés de confirmer leurs responsabilités;
- prendre les mesures qui s'imposent en cas de fraudes avérées, suspectées ou alléguées.

Par la surveillance exercée par la direction, l'entité établit et maintient le contrôle interne afin de donner une certaine assurance quant à :

- la fiabilité de l'information;
- l'efficacité et l'efficience de l'exploitation;
- la conformité aux lois et aux règlements;
- la responsabilité de la direction d'établir un cadre de contrôle et de maintenir des politiques et des procédures appropriées pour atteindre, dans la mesure du possible, l'objectif de mener les activités de l'entité de manière ordonnée et efficace.

Directives d'audit

1. Évaluation des risques d'actes fautifs et de fraude

La réponse de l'auditeur aux risques de fraude identifiés dépend de leur nature et de leur importance ainsi que des programmes et des contrôles de l'entité visant à mitiger les risques identifiés. La présente section donne des directives aux équipes d'audit sur trois points :

- Les étapes à suivre pour acquérir une connaissance de l'entité et évaluer les risques de fraude
- Les discussions sur les actes fautifs et la fraude avec l'équipe de mission
- La réponse globale aux risques de fraude identifiés

Les étapes à suivre pour acquérir une connaissance de l'entité et évaluer les risques de fraude

- Consulter les sections sur la fraude dans le dossier d'audit annuel TeamMate (s'il y a lieu)
 - évaluation des risques effectuée lors de l'audit des états financiers;
 - évaluation des risques effectuée lors des audits précédents;
 - évaluation générale des risques effectuée par le BVG.
- Discuter des risques de fraude à l'étape de planification
 - prendre en considération de tenir des discussions franches avec les membres de l'équipe d'audit (de tous niveaux) au sujet des risques de fraude, de manière à échanger les connaissances et à identifier les risques de fraude.

- S'informer sur les moyens que l'entité a mis en place pour répondre aux risques de fraude, y compris la surveillance
 - prendre en considération les éléments suivants :
 - l'évaluation du risque de fraude de l'entité et sa réponse à cette évaluation
 - la présence d'un code de déontologie
 - la surveillance exercée en rapport avec la fraude
 - une politique de lutte contre la fraude
 - la présence d'un mécanisme de dénonciation
 - la communication aux employés de la structure de lutte contre la fraude
- Évaluer et documenter les connaissances et l'expérience de l'équipe en évaluation et en détection des risques de fraude et en ce qui a trait à la réponse à de tels risques (compétence de l'équipe) avant de déterminer l'étendue de la consultation auprès du spécialiste interne des actes fautifs et de la fraude.

Discussions sur les actes fautifs et la fraude avec l'équipe de mission

Les équipes sont encouragées à discuter des actes fautifs et de la fraude avec tous les membres assignés à l'équipe. Cette discussion pourrait être inscrite au programme de la réunion de lancement pour que :

- les membres de l'équipe les plus expérimentés puissent communiquer leurs idées sur comment et où les risques d'actes fautifs et de fraude susceptibles d'avoir une incidence sur l'audit peuvent se manifester;
- l'auditeur établisse une réponse appropriée à ces risques et discute de la nécessité ou non de mettre en œuvre des procédures supplémentaires;
- l'auditeur détermine de quelle manière le scepticisme professionnel s'exercera dans le processus d'évaluation des risques de fraude.

Les discussions devraient notamment porter sur :

- l'examen par l'équipe entière des conditions quant au risque de fraude qui ont été identifiées lors du processus d'évaluation des risques de fraude. Un échange d'idées entre les membres de l'équipe de mission à propos de l'évaluation des risques de fraude, y compris les conditions favorables recensées quant au risque de fraude;
- les facteurs de risque de fraude externes et internes à considérer dans l'évaluation du risque de fraude;
- les conditions qui, si elles se concrétisaient, pourraient indiquer une possibilité de fraude;
- les facteurs de fraude externes et internes connus affectant l'entité et les éléments considérés pouvant être à l'origine de motifs ou de pressions susceptibles d'inciter la direction ou d'autres personnes à commettre une fraude, pouvant créer un contexte propice à la perpétration d'une fraude et

qui sont révélateurs d'une culture ou d'un environnement permettant à la direction ou à d'autres personnes de rationaliser la perpétration d'une fraude;

- la manière dont des tiers pourraient commettre ou dissimuler une fraude;
- toute fraude alléguée qui a été portée à l'attention de l'auditeur;
- tout changement inhabituel ou inexplicable dans le comportement ou le train de vie de membres de la direction ou d'employés dont l'équipe de mission aurait eu connaissance;
- discussions sur les facteurs de risque de fraude manifestes à surveiller en tout temps en cours d'audit;
- réaffirmer la nécessité pour les auditeurs de garder l'esprit critique en tout temps et de surveiller les modifications des risques de fraude, à chaque étape de l'audit;
- l'importance du ton venant du sommet de l'organisation.

La réponse globale aux risques de fraude identifiés

Pour définir des réponses globales adaptées aux risques de fraude importants identifiés, les équipes devraient :

- a) déterminer s'il faut consulter le spécialiste interne des actes fautifs et de la fraude lors de la conception des procédures d'audit visant à couvrir les risques de fraude identifiés; (voir aussi la section sur les conditions justifiant la nécessité de consulter un spécialiste interne);
- b) concevoir des procédures d'audit en réponse aux risques de fraude identifiés.

L'élaboration de réponses globales aux risques de fraudes identifiés demande généralement que l'auditeur s'interroge sur la façon d'exercer un scepticisme professionnel plus aigu dans la démarche générale d'audit, par exemple :

- en concevant des procédures d'audit adaptées aux risques de fraude identifiés;
- en déterminant avec plus de circonspection la documentation à examiner à l'appui du secteur d'examen;
- en reconnaissant le besoin de corroborer davantage les informations de la direction qui ont été fournies;
- en tenant compte avec plus de circonspection des indices de fraude pouvant être décelés lors de l'audit.

En répondant aux risques de fraude identifiés, l'auditeur pourra consulter le spécialiste interne des actes fautifs et de la fraude, en fonction du niveau du risque évalué.

Pour réduire le risque de mission, l'équipe d'audit doit mettre au point des procédures d'audit adaptées aux risques d'actes fautifs et de fraude identifiés en

tenant compte des activités de l'entité et de l'incidence possible de ces risques sur le secteur d'examen.

En déterminant ce qui induit un risque de fraude identifié, l'auditeur peut mieux établir la nature du risque et peut préparer de meilleures réponses. L'équipe d'audit devra examiner l'impact du risque de fraude sur la mission dans son ensemble.

Un élément d'imprévisibilité devrait être introduit dans les procédures d'audit. Aucun niveau d'imprévisibilité particulier n'est requis; cependant l'équipe de mission doit consigner en dossier les procédures qui sont réputées être de nature imprévisible.

L'équipe de mission doit discuter de la manière d'inclure les procédures d'audit dans l'audit.

L'auditeur devrait consigner ce qui suit dans la documentation de l'audit portant sur ses réponses aux risques de fraude identifiés :

- a) les réponses globales aux risques de fraude identifiés et les procédures d'audit mises au point en réponse aux risques de fraude identifiés,
- b) les résultats de la mise en œuvre des procédures d'audit conçues en réponse à ces risques.

Exemples de réponses possibles aux risques de fraude identifiés

Si un risque de fraude important est identifié dans un élément, un sujet ou un secteur particulier, l'équipe devrait mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiques afin de réduire le risque de mission. Par l'analyse, l'équipe pourrait détecter les anomalies qui seraient la clé pour identifier les actes fautifs et de fraude. Les irrégularités doivent être considérées comme des indices de fraude. Les actes fautifs et les fraudes révèlent habituellement de tels indices. La connaissance de ces indices offre aux auditeurs une longueur d'avance dans la détection des actes fautifs potentiels liés aux risques identifiés.

Exemple n° 1 : Risques d'actes fautifs ou de fraude dans les contrats	L'analyse de l'information sur un contrat qui a subi des modifications ayant entraîné une hausse substantielle des coûts pourrait permettre de déceler une anomalie.
Exemple n° 2 : Risques d'actes fautifs et de fraude dans les subventions et les contributions	L'analyse d'un accord de contribution visant à relever des termes et des conditions irréguliers favorisant le bénéficiaire de manière indue et augmentant l'étendue des dépenses admissibles pourrait permettre de déceler une anomalie.

2. Détection d'incidents — Indices de risque d'actes fautifs et de fraude et signaux d'alarme

Indices courants de fraude

Une fraude peut être dissimulée en :

- retenant des éléments probants,
- donnant de fausses réponses aux questions,
- falsifiant des documents,
- orchestrant une collusion entre membres de la direction, employés ou tiers,
- contournant les contrôles de gestion qui peuvent par ailleurs sembler fonctionner efficacement.

La liste ci-après donne des exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraude :

Indice de risque	Exemples de signaux d'alarme pouvant indiquer la présence d'actes fautifs et de fraude
Éléments probants contradictoires ou manquants	<ul style="list-style-type: none">• documents manquants• documents qui semblent avoir été modifiés• documents qui ne sont disponibles que sous forme de photocopies ou de fichiers électroniques alors qu'on s'attendrait à trouver des originaux• réponses incohérentes, vagues ou peu plausibles obtenues de la direction ou du personnel à la suite de demandes d'informations ou de procédures analytiques• divergences inhabituelles entre les informations obtenues de diverses sources• éléments probants électroniques dont l'indisponibilité ou l'absence est contraire aux pratiques ou aux politiques de l'entité concernant la conservation des documents
Relations problématiques ou inhabituelles entre l'auditeur et la direction	<ul style="list-style-type: none">• refus de donner accès aux documents et aux installations ou interdiction de communiquer avec certains employés, clients ou fournisseurs, ou avec d'autres personnes auprès de qui il serait possible de recueillir des éléments probants• contraintes excessives de délai imposées par la direction pour la résolution de questions complexes ou litigieuses• plaintes de la direction au sujet de l'exécution de l'audit ou intimidation exercée par la direction à l'encontre des membres de l'équipe de mission, particulièrement en rapport avec l'appréciation critique des éléments probants par l'auditeur ou avec la résolution d'éventuelles divergences d'opinions entre ce dernier et la direction• délais inhabituels du côté de l'entité à fournir les informations demandées• absence de volonté de corriger en temps opportun les déficiences du contrôle interne qui ont été relevées

Indice de risque	Exemples de signaux d'alarme pouvant indiquer la présence d'actes fautifs et de fraude
Autres	<ul style="list-style-type: none">• réticence de la direction à permettre à l'auditeur de rencontrer à huis clos les responsables de la gouvernance• méthodes et pratiques qui semblent s'écarter de la norme observée dans le secteur• tolérance à l'égard du manquement au code de bonne conduite de l'entité

Indices d'actes fautifs et de fraude propres au secteur public

Des directives supplémentaires sur les indices de fraude particuliers sont fournies à l'[annexe B](#), Indicateurs d'actes fautifs et de fraude propres au secteur public, qui porte sur les indices relatifs à la fraude et aux actes fautifs dans les secteurs suivants :

- Passation de marchés (contrats)
- Subventions et contributions (ce qui comprend les autres accords de financement public tels que les modes optionnels de financement, les accords de collaboration, les projets conjoints, les partenariats et les fondations spéciales)
- Recettes non fiscales (c'est-à-dire les placements, y compris les sociétés d'État consolidées, les entreprises publiques, les opérations de change, l'aliénation des biens excédentaires et les droits d'utilisation)
- Actes fautifs et fraude dans d'autres domaines à risque :
 - les cartes d'achat et cartes de crédit
 - les allocations de dépenses
 - la fonction de paye et des ressources humaines
 - les actifs

Exploration de données pour y détecter les actes fautifs et la fraude

L'exploration de données peut contribuer grandement à reconnaître les indices de fraude dans les grandes bases de données. Cette méthode consiste à utiliser des programmes informatiques spéciaux conçus pour chercher des indices de fraude dans de grandes bases de données et repérer des indices (occurrences) d'irrégularités ou de fraude. L'auditeur peut utiliser ces logiciels pour relever des indices de fraude qui ne seraient probablement pas découverts autrement, dans de grandes bases de données ou entre différentes bases de données. L'auditeur analyse le rapport des occurrences afin de détecter des actes fautifs ou des fraudes.

Les programmes informatiques peuvent être conçus de manière à rechercher ou à explorer les données et pour signaler les divergences qui peuvent être des indicateurs d'actes fautifs ou de fraude. Le tableau suivant donne des exemples de recherches au moyen d'exploration de données.

Domaine	Recherche, par l'exploration de données, de divers éléments tels que :
Paye et personnel	<ul style="list-style-type: none"> • les paiements contractuels envoyés à la même adresse que celle d'employés; • les paiements importants faits aux employés; • les paiements faits à un employé différents d'un chèque de paye à l'autre; • les tendances des heures supplémentaires des employés (et les analyser); • les paiements de paye aux employés sans retenue d'impôts, d'assurance-emploi ou autre retenue normale; • les employés ayant la même adresse; • les employés ayant le même numéro d'assurance sociale; • les numéros d'assurance sociale invalides; • les employés ayant le même numéro de compte de dépôt bancaire; • les fichiers de paye actifs à rapprocher avec les fichiers d'assurance-invalidité, de rente de retraite ou d'indemnités d'accidents du travail.
Décaissements	<ul style="list-style-type: none"> • les paiements en double (d'après le même montant, le même fournisseur, les mêmes dates); • les paiements inhabituels aux employés effectués autrement que par la paye régulière; • les paiements faits à un fournisseur ayant la même adresse ou le même numéro de téléphone qu'un employé ou un autre fournisseur; • les paiements envoyés à une adresse comportant une boîte postale; • les fournisseurs dont un membre de la famille est un fonctionnaire; • les entrepreneurs qui étaient des soumissionnaires non retenus et qui sont maintenant des sous-traitants; • les paiements aux fournisseurs qui ont été enclenchés ou effectués en dehors du système habituel; • les décaissements où la TPS n'a pas été perçue; • les factures de fournisseurs numérotées suivant un ordre séquentiel et qui pourraient laisser penser à un fournisseur fictif; • les opérations dont les montants sont légèrement inférieurs au seuil approuvé.
Recettes et débiteurs	<ul style="list-style-type: none"> • les radiations, annulations, remboursements et autres ajustements de débiteurs (et analyser les tendances, les similitudes et les exceptions).
Autres	<ul style="list-style-type: none"> • L'exploration de données peut porter sur d'autres éléments tels que : • les adresses et numéros de téléphone en double dans différentes bases de données; • les opérations bizarres quant à la date, la fréquence, l'endroit ou les montants; • les soldes et les opérations négatifs; • la liste de tous les paiements manuels.

3. Quand consulter le spécialiste interne

La participation du spécialiste interne des actes fautifs et de la fraude est recommandée à l'étape de la planification pour recenser et évaluer les risques d'actes fautifs et de fraude propres à l'entité ou aux éléments considérés. À cette étape, l'aide du spécialiste interne peut consister à :

- examiner de manière préliminaire les risques d'actes fautifs et de fraude, en avisant les auditeurs sur les possibilités de fraude à surveiller dans le secteur ou les activités des entités ou le domaine audité;
- évaluer le niveau de risque si son examen préliminaire indique la présence possible de risques de fraude importants pour l'entité ou l'élément considéré;
- établir l'étendue de l'audit et élaborer la stratégie d'audit globale, si nécessaire.

Le spécialiste interne des actes fautifs et de la fraude doit participer :

- à tout moment pendant l'audit si :
 - des indices de fraude sont décelés
 - une fraude est découverte.
- Aux étapes de l'examen (exécution) et de la rédaction du rapport, lorsque des risques significatifs ont été recensés. À la suite d'une consultation en bonne et due forme auprès du spécialiste des actes fautifs et de la fraude en vue de préparer la réponse de l'équipe d'audit aux risques de fraude, cette dernière doit s'assurer que le spécialiste :
 - examine et approuve les programmes d'audit pertinents;
 - examine et approuve les conclusions d'audit pertinentes;
 - examine les ébauches du PX et du DM avant qu'elles soient publiées;
 - examine la réponse de l'entité aux recommandations du BVG.

Le spécialiste interne des actes fautifs et de la fraude peut assister l'équipe d'audit d'autres manières, par exemple en

- participant aux réunions d'équipe (ou même en les animant) au cours desquelles le risque de fraude est discuté;
- préparant des questions ou en aidant l'équipe à interroger la direction ou des employés clés de l'entité sur des sujets d'intérêt au regard du risque de fraude;
- définissant le risque d'entreprise et le risque d'audit liés à la fraude à n'importe quelle étape de la mission;
- évaluant les contrôles conçus pour contrer le risque de fraude, à des fins réglementaires ou simplement en réponse aux attentes élevées de l'entité à cet égard;

- évaluant la qualité ou la fiabilité des éléments probants sous l'angle de la fraude à n'importe quelle étape;
- évaluant les résultats de l'audit intermédiaire ou de n'importe quels travaux préalables par rapport aux constatations liées au risque de fraude;
- évaluant les résultats des procédures d'audit exécutées par les autres membres de l'équipe d'audit;
- évaluant globalement les résultats des tests d'audit dans leur ensemble ou liés à un secteur et en évaluant le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus en ce qui a trait au risque de fraude;
- évaluant les enquêtes effectuées, la validité et l'exhaustivité des conclusions et de leur incidence sur l'étendue ou les conclusions de l'audit lorsque des cas graves de fraude survenus au cours de l'exercice ont fait l'objet d'une enquête à l'interne ou de la part d'une autre firme;
- planifiant les étapes appropriées à suivre pour établir l'étendue de la fraude et son incidence sur l'audit si des procédures d'audit font ressortir des éléments probants quant à la possibilité d'une fraude;
- en expliquant les risques et l'approche retenue, en expliquant les tests et les demandes de renseignements et en communiquant les sujets délicats, quand vient le temps de communiquer avec les entités au sujet des problèmes liés aux risques de fraude, à n'importe quelle étape de l'audit.

Annexe A : Normes de certification de CPA Canada portant sur les responsabilités de l'auditeur, notamment celles liées aux actes fautifs et à la fraude.

5025.30 Le praticien et les autres personnes qui participent à la mission de certification doivent posséder collectivement une connaissance adéquate des éléments considérés.

5025.48 Le praticien doit tenir compte de la notion de caractère significatif et des composantes pertinentes du risque de mission lors de la planification et de l'exécution de la mission de certification.

5025.51 Le risque de mission est le risque que le praticien exprime une conclusion inappropriée dans son rapport. Les composantes de ce risque sont :

- a) les risques sur lesquels la direction et le praticien n'ont aucune prise (le risque inhérent).
- b) les risques sur lesquels la direction peut avoir prise (le risque lié au contrôle).
- c) les risques sur lesquels le praticien peut avoir prise (le risque de non-détection). Le praticien planifie et réalise la mission de manière que, selon son jugement professionnel, le risque de mission soit ramené à un niveau approprié au type de mission.

5025.52 La nature des éléments considérés et le niveau d'assurance à fournir ont une incidence sur la mesure dans laquelle le praticien prend en considération les composantes pertinentes du risque de mission.

5030.23 Le praticien doit s'assurer que l'équipe de certification dispose collectivement des compétences, des ressources et du temps nécessaires pour réaliser la mission de certification conformément aux normes professionnelles et aux dispositions réglementaires et légales, et pour permettre la délivrance d'un rapport du praticien approprié dans les circonstances.

5030.28 La planification implique également l'information des membres de l'équipe de certification à propos de leurs responsabilités et des questions importantes rattachées à la mission de certification, par exemple la nature des activités de l'entité, les dispositions légales et réglementaires importantes, les questions comptables et celles ayant trait au risque, et les autres questions qui peuvent influencer sur l'appréciation du risque ou sur la réalisation de la mission.

La présente section s'inspire aussi exigences des normes SP 5400, SP 6410 et SP 6420, ainsi que de NCA 240, NCA 315 et NCA 330. Cette dernière traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir des réponses globales à l'évaluation des risques ainsi que d'établir et de mettre en œuvre des procédures d'audit pour répondre à ces risques.

Annexe B : Indicateurs d'actes fautifs et de fraude dans le secteur public

Cette annexe explique :

- la façon dont les actes fautifs et la fraude, dans le cas des contrats, des subventions et des contributions, des recettes non fiscales et dans d'autres domaines à risque, peuvent se produire dans le secteur public;
- des exemples d'éléments à rechercher (indices de fraude) du côté des contrats, des subventions et des contributions, des recettes non fiscales et d'autres domaines à risque lorsqu'un risque de fraude a été identifié;
- les types de documents à revoir lorsque l'auditeur a identifié un risque important lié à la fraude.

Actes fautifs et fraude dans les contrats

Lorsqu'ils effectuent leur travail, les auditeurs doivent toujours être conscients de la possibilité d'actes fautifs et de fraudes dans l'octroi des contrats. Ils doivent connaître les différents types d'actes fautifs et de fraudes et les indices d'activités du genre dans la passation des contrats.

Comment se produisent les actes fautifs et les fraudes dans les contrats

Les facteurs suivants constituent les méthodes habituelles pour commettre des actes fautifs et des fraudes dans la passation des contrats :

- **Subornation et pots-de-vin** — Un entrepreneur donne de l'argent, des cadeaux ou accorde d'autres faveurs à un fonctionnaire afin de conclure des contrats ou d'obtenir un traitement de faveur.
- **Abus des autorisations de modification** — Des modifications sont apportées au contrat originel afin d'obtenir plus de fonds que ce qui avait été prévu à l'origine au contrat. Ces autorisations de modification peuvent être émises pendant la durée du contrat afin de compenser l'entrepreneur qui avait présenté une soumission basse au départ. Par exemple, des étapes supplémentaires de travail, qui n'avaient pas été précisées dans le contrat original, sont accordées à l'entrepreneur.
- **Offre collusoire de contrats, fixation de prix ou truquage des offres** — Il se pourrait qu'un groupe d'entrepreneurs concluent une entente afin d'éliminer ou de restreindre la concurrence. Ainsi, ils peuvent s'entendre pour que l'un d'entre eux présente une soumission plus basse que les autres. La partie IV de la *Loi sur la concurrence*, où sont définies plusieurs infractions, notamment le complot et le truquage des offres pour limiter la concurrence, pourrait s'appliquer dans de telles situations.
- **Mélange dans les contrats** — Un entrepreneur facture le même travail en vertu de plus d'un contrat. Par exemple, les coûts de démolition sont facturés

plusieurs fois en vertu de contrats distincts (exemple : les coûts de démolition seraient facturés quatre fois en vertu de contrats distincts pour la construction des fondations, des murs, des plafonds et des planchers).

- **Conflit d'intérêts** — Les contrats sont attribués à des entreprises qui emploient des fonctionnaires ou des membres de leur famille, ou à des sociétés dans lesquelles les fonctionnaires ou des membres de leur famille ont des intérêts financiers non déclarés, par exemple des contrats d'impression attribués au beau-frère d'un fonctionnaire.
- **Prix établi erroné** — Un entrepreneur présente des factures gonflées qui ne sont pas conformes aux coûts ou aux prix prévus au contrat.
- **Double facturation** — Un entrepreneur présente deux copies de la même facture séparément pour le paiement et se voit par la suite payé deux fois.
- **Fausses factures** — Un entrepreneur présente des factures pour des biens qui n'ont pas été livrés ou une facture qui n'est pas conforme aux termes et conditions du contrat. Le contrat prévoit par exemple un prix fixe, mais l'entrepreneur établit une facture à prix coûtant majoré.
- **Fausses déclarations quant à la qualité et au rendement** — Un entrepreneur fait une fausse déclaration à propos de la qualité des produits qu'il fournira ou de sa capacité à rendre les services demandés.
- **Abus de commandes d'achat local ou des achats fractionnés** — Le coût total de l'achat de biens et de services dépasse la limite d'autorisation locale où il faut avoir recours au régime concurrentiel pour fournir de tels biens et services. Pour contourner ces règles, les achats sont fractionnés en plusieurs segments.
- **Entrepreneur fictif** — Un entrepreneur présente une facture d'une société fictive à l'appui de coûts fictifs réclamés dans le cadre d'un contrat gouvernemental à prix coûtant majoré.
- **Substitution de produits** — Un entrepreneur ne livre pas les biens ou services prévus au contrat. L'entrepreneur livre un produit de qualité inférieure sans en informer le gouvernement. Parmi les exemples typiques, mentionnons la livraison de produits qui sont fabriqués par des fournisseurs étrangers, tandis qu'ils sont censés être produits au Canada, ou le fait de ne pas mener d'essais qui garantiraient la qualité du produit, alors que le contrat l'exige.
- **Abus des paiements à l'avancement : facturation dégressive ou paiement anticipé** — En vertu des contrats gouvernementaux, les avances sont faites au fur et à mesure que progresse le travail. Les paiements se fondent sur les frais engagés, le pourcentage du travail terminé ou la réalisation d'étapes précises du travail. La fraude relative aux paiements à l'avancement comprend habituellement une fausse attestation de l'étape de travail terminée, laquelle permet de recevoir les paiements avant que le travail ne soit effectué. L'entrepreneur peut exagérer les coûts du travail initial afin de recevoir, lorsque la méthode de facturation basée sur le pourcentage des travaux complétés est appliquée, une rentrée de fonds correspondant à un montant supérieur aux travaux réellement effectués. Le

coût du travail subséquent prévu au contrat serait sous-évalué en prévision des autorisations de modification moyennant une rétribution supplémentaire.

- **Achat à des fins personnelles** — Un fonctionnaire achète des articles à des fins personnelles, fait des achats supplémentaires, dont certains, pour utilisation personnelle. Il pourrait s'agir par exemple d'un fonctionnaire qui exploite une agence de publicité familiale et achète des articles par l'entremise du gouvernement pour ensuite les utiliser dans son entreprise.
- **Courts délais pour le dépôt des soumissions** — Le délai pour répondre à une proposition est anormalement court si bien que seuls les soumissionnaires qui possèdent déjà des connaissances du fonctionnement interne de l'entité sont en mesure de préparer une proposition à temps. Il n'existe pas de motifs impérieux qui justifient une réduction de façon marquée du temps de réponse.
- **Spécifications sur mesure** — Le fonctionnaire établit des spécifications inutiles ou très restrictives pour un produit auxquelles un seul entrepreneur peut se conformer. Le contrat peut préciser par exemple un type d'équipement qu'un seul entrepreneur peut fournir.
- **Divulgarion non autorisée d'information** — Un fonctionnaire divulgue à un entrepreneur de l'information non autorisée pour l'aider à obtenir le contrat.
- **Achats inutiles** — Des achats sont faits pour des biens ou des services qui ont déjà été achetés et pour lesquels il n'existe aucun besoin.

Examen des contrats gouvernementaux

L'une des clés de la détection des actes fautifs et des fraudes consiste en la capacité de repérer les exceptions. Ces irrégularités doivent être considérées comme des indices de fraude. Les actes fautifs et les fraudes révèlent habituellement de tels indices. La connaissance de ces indices de fraude offre aux auditeurs une bonne longueur d'avance dans la détection des actes fautifs potentiels. Les auditeurs doivent connaître les indices de fraude, savoir quand s'en servir et en comprendre les forces et les limites.

Lors de l'examen des contrats, l'auditeur doit rechercher certains éléments à chacune des trois étapes de l'octroi d'un contrat :

- Étape 1 — Définition des besoins;
- Étape 2 — Acquisition, appel d'offres et sélection de l'entrepreneur (englobe les pratiques anticoncurrentielles et le contrat à fournisseur unique);
- Étape 3 — Administration, exécution et évaluation du contrat (comprend les contrats à prix fixes, les contrats à prix coûtant majoré et les contrats à coûts par contrat).

Lors de leur examen des contrats pour y détecter des actes fautifs ou des fraudes, les auditeurs doivent analyser les documents suivants, qui sont habituellement associés à l'octroi des contrats :

- les plans et les rapports qui définissent les exigences et les besoins,
- les spécifications du travail,
- les comptes rendus des conversations entre l'organisme responsable de l'appel d'offres et les soumissionnaires,
- les demandes de propositions ou autres dossiers d'invitation à soumissionner,
- les copies des appels d'offres,
- les copies de l'évaluation des soumissionnaires,
- les dossiers d'acceptation des contrats,
- le contrat approuvé,
- les rapports d'étape,
- les reçus et les factures,
- les calendriers et les registres des paiements,
- les modifications au contrat et les autorisations de modifications ultérieures,
- les rapports d'assurance de la qualité et du rendement de l'entrepreneur,
- toutes les signatures d'approbation exigées par la *Loi sur la gestion des finances publiques*.

Étape 1 — Définition des besoins

Cette étape comprend l'évaluation des besoins de l'entité et les justifications qu'elle fait valoir pour acheter certains biens et services. Les stratagèmes frauduleux supposent habituellement un usage abusif du pouvoir discrétionnaire de la direction où les exigences contractuelles sont définies de sorte que le contrat peut être attribué à un entrepreneur en particulier. Une analyse insuffisante des besoins indique généralement une lacune administrative; mais, dans certains cas, il s'agit d'un indice d'actes fautifs et de fraude. Voici certains des indices de fraude liés à la définition des besoins précisés dans les contrats :

- **Des spécifications restrictives des besoins.** La définition des besoins est si restrictive que seul un entrepreneur précis peut exécuter les travaux.
- **On n'a pas consulté d'experts techniques pour l'ébauche des spécifications des contrats techniques ou des achats.** Les besoins doivent être décrits de manière à faciliter l'évaluation de solutions de rechange. Sans avis techniques adéquats, les spécifications sont rédigées de manière imprécise, ce qui donne plus de latitude à l'autorité contractante.
- **Participation inhabituelle de la haute direction.** Un haut fonctionnaire, qui ne participe pas habituellement au processus d'attribution de contrat, intervient directement dans la préparation de l'analyse des besoins.

- **Examen superficiel, visant à déterminer si les biens, les services ou les renseignements à se procurer ont déjà été obtenus.** Pour les contrats comportant l'achat de renseignements exclusifs, de secrets commerciaux ou d'autres renseignements techniques, les dossiers n'indiquent pas si on a cherché à savoir si le gouvernement possédait déjà ces renseignements. Pour les contrats prévoyant l'achat de marchandises ou de services, le service des contrats n'a pas cherché à savoir si les marchandises ou services commandés avaient déjà été achetés.
- **Renseignements limités sur les ressources susceptibles de fournir les produits ou les services.** Le fonctionnaire choisit le premier fournisseur de biens ou de services disponible et n'essaie pas d'en trouver d'autres.
- **Analyse de besoins précipitée.** Le temps alloué à l'étape de la définition des besoins est minimal en comparaison de l'estimation des coûts et de la complexité que représente sur le plan technique l'obtention des marchandises et des services. La précipitation est peut-être un signe que quelqu'un cherche à contourner le processus normal d'attribution des contrats.
- **Analyse des besoins axée sur un produit plutôt que sur le rendement.** L'évaluation des besoins décrit le produit à acquérir au lieu de justifier les besoins et les spécifications en matière de rendement. Le contrat définit une solution au lieu de définir un besoin et le choix du matériel est déjà fait.
- **Achat excessif de marchandises.** Les renseignements sur l'utilisation sont insuffisants ou les stocks excèdent de loin les besoins projetés. Une grande quantité des mêmes biens sont régulièrement achetés aux mêmes fournisseurs.
- **Les renseignements sur les sources potentielles de matériel ne sont fournis qu'à un seul soumissionnaire.** Cela peut être un signe que l'analyse des besoins a été préparée de sorte que le contrat est offert à un soumissionnaire particulier.
- **Période de remplacement des biens écourtée.** Les marchandises sont remplacées dans un délai nettement plus court que celui précisé dans les normes du fabricant ou de l'entité.
- **Remplacement de matériel excédentaire en bon état.** Les marchandises encore en bon état de fonctionnement sont déclarées comme étant excédentaires, mais sont remplacées par la suite.
- **Consultant qui a participé à la préparation des spécifications des besoins autorisé à soumissionner.** Les énoncés des travaux ou les spécifications sont préparés par un entrepreneur, ou avec sa collaboration, de sorte qu'il peut adapter les besoins à ses produits ou à ses capacités.

Étape 2 — Acquisition, appel d'offres et sélection de l'entrepreneur

Cette étape comprend le processus qui consiste à lancer ou non un appel d'offres pour des contrats futurs. Le *Règlement sur les marchés de l'État* établit les conditions à remplir pour octroyer un contrat sans avoir recours au processus concurrentiel. De plus, le processus de sélection peut varier substantiellement en fonction de la complexité du contrat. À cette étape, les actes fautifs ou les fraudes

peuvent comprendre la collusion entre un fonctionnaire et un entrepreneur ou la collusion entre des entrepreneurs qui soumissionnent pour les contrats. Les indices de fraude dans le cas d'acquisition, d'appel d'offres et de la sélection de l'entrepreneur sont les suivants :

- **Non-conformité aux autorisations.** Avant de conclure un contrat, les fonctionnaires doivent lancer un appel d'offres conforme au *Règlement sur les marchés de l'État*.
- **Les spécifications de la soumission ne sont pas claires.** Lorsque les spécifications de l'appel d'offres sont vagues, le fonctionnaire a un grand pouvoir discrétionnaire dans le choix de l'entrepreneur. Cette situation peut également permettre à l'entrepreneur d'essayer de compenser les pertes qu'il n'aurait pas pu compenser autrement en les attribuant faussement à une augmentation des coûts résultant de spécifications inadéquates.
- **Participation inhabituelle d'un dirigeant.** Des hauts fonctionnaires du gouvernement montrent un intérêt inhabituel pour un contrat et veulent savoir s'il a été attribué ou non à un certain entrepreneur. Ils peuvent par exemple poser des questions sur certains détails du contrat, ou intervenir directement dans le processus d'appel d'offres et de sélection.
- **Relation douteuse entre l'entrepreneur et les représentants du gouvernement qui choisissent l'entrepreneur.** En voici quelques exemples :
 - Un employé entretient des relations professionnelles ou personnelles étroites avec l'entreprise ou ses dirigeants. Une telle situation influe sur le choix d'un entrepreneur.
 - Le fonctionnaire qui a choisi l'entrepreneur se joint à l'entreprise de ce dernier peu de temps après l'attribution du contrat.
 - Un cabinet de consultants ou ses employés, engagés par l'entité gouvernementale pour participer à la définition des besoins du contrat, acceptent de travailler pour un soumissionnaire éventuel et discutent de la définition des besoins qu'ils ont aidé à établir.
- **Divulgarion de renseignements confidentiels.** Des renseignements confidentiels sur le contrat ont été divulgués à l'avance, ou de façon sélective, à certains entrepreneurs. Ou encore, des consultants ou des entreprises engagés par le gouvernement ont divulgué des renseignements à des entrepreneurs concurrents avant le lancement du processus d'appel d'offres.
- **Pratiques inhabituelles concernant l'appel d'offres.** En observant le comportement des entrepreneurs éventuels, on peut déceler les faits suivants :
 - certains entrepreneurs soumissionnent toujours l'un contre l'autre ou certains entrepreneurs ne soumissionnent jamais l'un contre l'autre;
 - les prix offerts chutent lorsqu'il y a un nouveau soumissionnaire ou un soumissionnaire qui présente rarement une soumission;

- un entrepreneur fait une offre beaucoup plus élevée pour certains contrats alors qu'aucune différence évidente des coûts ne le justifie;
 - certains entrepreneurs qualifiés ne soumissionnent jamais ou soumissionnent rarement pour les contrats du gouvernement fédéral;
 - on accepte une soumission d'un entrepreneur qui n'a pas les compétences ni l'expérience correspondant aux critères des spécifications;
 - un entrepreneur dont le rendement laisse à désirer obtient un contrat;
 - certains entrepreneurs gagnent systématiquement dans un territoire particulier;
 - le même entrepreneur obtient toujours le contrat d'une entité particulière alors qu'il n'a pas toujours le même succès avec d'autres organismes.
- **Peu de soumissions.** Le contrat n'attire pas beaucoup de soumissionnaires. Cela peut vouloir dire que les spécifications ont été établies de manière à favoriser certains entrepreneurs.
 - **L'évaluation des entrepreneurs contredit le rendement précédent.** Les capacités de l'entrepreneur sont surestimées ou sous-estimées en comparaison avec les défaillances signalées dans les évaluations de rendement des contrats précédents.
 - **Analyse des soumissions précipitée.** La durée de l'appel d'offres est inhabituellement courte sans explication logique. Cela peut indiquer que certains fonctionnaires ont exercé leur pouvoir discrétionnaire afin d'écourter le délai accordé pour la préparation et la soumission des propositions. Seuls les entrepreneurs qui ont reçu l'information à l'avance disposent d'assez de temps pour préparer leurs soumissions ou leurs propositions.
 - **Les soumissions ont été évaluées par une personne au lieu d'un comité.** Cela peut vouloir dire que l'entrepreneur a été choisi en raison de ses liens avec la personne qui a fait l'évaluation plutôt que pour les mérites de sa soumission.
 - **Avantages procurés par un entrepreneur à des représentants du gouvernement.** L'information indique que le soumissionnaire retenu a donné des cadeaux, des fêtes, des repas ou d'autres avantages au fonctionnaire responsable du contrat.
 - **Plusieurs petits contrats sont attribués successivement au même fournisseur.** Cela peut signifier que des contrats ont été scindés pour en rabaisser la valeur et éviter ainsi un processus concurrentiel. Les fonctionnaires ont plus de latitude dans l'octroi de petits contrats. En divisant un gros contrat en plusieurs petits, les fonctionnaires peuvent accorder le contrat à un fournisseur en particulier.
 - **Non-respect des délais fixés pour la présentation de soumissions.** Les soumissions sont ouvertes avant l'expiration du délai. Les soumissions reçues après la date limite ne sont pas rejetées.

- **Les soumissions sont modifiées après leur dépôt.** L'information recueillie indique que des modifications ont été apportées à des dossiers de soumission après leur dépôt.
- **Des changements ont été apportés aux spécifications après l'octroi du contrat, mais avant sa signature.** Après avoir consulté le soumissionnaire retenu, on élabore de nouvelles spécifications et on les insère ensuite dans le contrat final. Ces spécifications donnent lieu à des frais supplémentaires qui s'ajoutent à ceux précisés initialement dans les documents de l'appel d'offres.
- **La demande de proposition contient une erreur qui annule l'appel d'offres ou la demande elle-même.** Si on trouve une erreur dans le document de spécifications de l'appel d'offres après l'évaluation des offres, cela peut vouloir dire qu'un fonctionnaire veut annuler l'appel d'offres parce que le mauvais entrepreneur aurait obtenu le contrat.
- **Le soumissionnaire le moins disant n'a pas été choisi.** On ne donne pas suffisamment d'explications sur le rejet du moins-disant alors que sa soumission satisfait à toutes les autres exigences relatives au contrat.

Pratiques anticoncurrentielles concernant le processus d'appel d'offres

Dans le cas d'un processus concurrentiel, les spécifications de l'invitation à soumissionner sont préparées afin d'offrir aux soumissionnaires éventuels et aux représentants du gouvernement, chargés de la sélection, des modalités communes pour la préparation et l'acceptation des soumissions. Ces spécifications précisent :

- les critères d'admissibilité des entrepreneurs,
- une description du travail à exécuter ou du type de biens à livrer
- un guide complet sur la façon de préparer et de présenter les soumissions.

Au cours du processus d'appel d'offres, les actes fautifs et la fraude peuvent consister en une collusion entre entrepreneurs comprenant des pratiques anticoncurrentielles, tel le truquage des offres et la fixation des prix. Ces activités comprennent des arrangements ou des accords officieux dans le but de limiter la concurrence.

La collusion entre soumissionnaires est plus probable lorsque certaines caractéristiques du marché sont présentes : industries offrant des produits ou des services homogènes, dont les vendeurs sont peu nombreux, ou lorsque la concurrence est principalement axée sur le prix. Voici des exemples de secteurs où il peut y avoir des pratiques anticoncurrentielles :

- dragage;
- construction immobilière;
- asphaltage;
- toiture;
- expédition de biens ménagers;

- élimination de déchets;
- fournisseurs de matériel électrique, de bois d'œuvre et de carburant.

Voici des exemples de pratiques anticoncurrentielles courantes :

- **Élimination de soumissions** — Un ou plusieurs entrepreneurs acceptent de s'abstenir de soumissionner pour un contrat ou de retirer une soumission déjà présentée afin que la soumission d'un autre entrepreneur soit acceptée.
- **Appel d'offres complémentaire** — Les entrepreneurs présentent des soumissions symboliques qui sont trop élevées pour être acceptées ou qui comportent des termes et conditions qui sont inacceptables. De telles soumissions sont présentées pour donner l'apparence d'appel d'offres concurrentiel.
- **Rotation des soumissions** — Les entrepreneurs s'entendent pour présenter à tour de rôle la soumission du moins-disant. Ces soumissions présentent souvent une tendance cyclique ou ont un lien avec l'ampleur du contrat.
- **Partage du marché** — Un groupe d'entrepreneurs acceptent de se partager un marché particulier et de restreindre la concurrence. Les marchés peuvent être partagés en fonction des entités du gouvernement, des clients ou des zones géographiques. Par la suite, les entrepreneurs soumissionneront seulement dans le marché qui leur est attribué et ne soumissionneront pas ou ne présenteront que des soumissions complémentaires dans un marché qui ne leur est pas attribué.

Voici des indices de fraude pouvant laisser penser à des pratiques anticoncurrentielles :

- **Une analyse des soumissionnaires et de l'attribution des contrats indique des points communs dans le processus.** Les soumissionnaires sont toujours les mêmes. Aucun soumissionnaire ne gagne de contrats consécutifs. Certains soumissionnaires gagnent toujours dans certaines régions du pays.
- **La concurrence est limitée.** La demande de propositions n'a pas été publiée dans les journaux. Elle a plutôt été soit communiquée oralement à quelques fournisseurs, soit annoncée dans des publications peu connues, soit annoncée en période de congé ou de fin de semaine.
- **Les soumissions renvoient aux pratiques de fixation des prix de l'industrie.** Les soumissionnaires peuvent s'entendre pour fixer les prix. Voici des indices : mention dans la soumission d'une liste de prix ou d'accords de prix dans l'industrie ou mention de barèmes de prix d'une association, de barèmes de prix de l'industrie, de prix proposés par l'industrie, de prix dans l'industrie, de prix de la valeur marchande ou de la part du marché.
- **Correspondance avec les entrepreneurs suggérant une collusion possible.** Les lettres, les notes et les notes de service des fonctionnaires, des anciens employés ou des concurrents indiquent qu'une seule entreprise vend

dans un secteur particulier ou que ce n'est pas au tour de cette entreprise d'obtenir le contrat.

- **Retraits inhabituels de soumissions.** Le soumissionnaire le moins disant retire sa soumission après l'avoir déposée ou un soumissionnaire se retire du processus d'appels d'offres invoquant une justification vague.
- **Détails étranges concernant la soumission ou différentes soumissions présentant des similitudes.** Un examen des soumissions révèle certaines anomalies. Ou alors des montants, des calculs ou des fautes d'orthographe sont identiques dans deux ou plusieurs soumissions concurrentes.
- **L'entrepreneur retenu engage des concurrents comme sous-traitants.** Si l'entrepreneur retenu engage des soumissionnaires concurrents comme sous-traitants, cela peut indiquer une collusion. L'auditeur doit porter une attention particulière aux situations où :
 - un soumissionnaire moins disant se retire du processus, mais devient par la suite sous-traitant du soumissionnaire le mieux disant,
 - le soumissionnaire retenu pratique à plusieurs reprises la sous-traitance avec des entreprises qui ont fait des soumissions plus élevées ou avec des entreprises qualifiées pour agir comme entrepreneur principal, mais qui n'ont pas présenté de soumission,
 - le dossier de soumission d'un entrepreneur comprend les soumissions des sous-traitants qui en réalité lui font concurrence pour l'obtention du contrat principal
 - l'entrepreneur retenu engage des soumissionnaires non retenus comme sous-traitants pour le même projet.
- **Les soumissions sont plus élevées ou plus basses que ce qui avait été prévu.** Les soumissions finales sont plus élevées ou moins élevées que les estimations de prix initiales, que les soumissions précédentes des mêmes entreprises, que les listes de prix publiées ou que les soumissions comparables d'autres acheteurs pour le même contrat ou des contrats analogues.
- **Des entreprises liées présentent des soumissions séparément.** Des entreprises liées déposent séparément des soumissions pour le même contrat en omettant de révéler leur lien.
- **Le dépôt de soumissions fictives fait qu'il y a peu de soumissionnaires et un seul fournisseur qualifié.** Une seule soumission correspond aux spécifications et aux besoins. Aucune des autres soumissions déposées ne répond aux exigences du contrat.
- **Coûts de main-d'œuvre trop élevés ou trop bas.** Des soumissionnaires de connivence peuvent truquer les offres en manipulant les coûts de main-d'œuvre.

Actes fautifs et fraude dans des contrats à fournisseurs unique

Le Règlement sur les marchés de l'État est fondé sur le principe que les contrats accordés dans un marché concurrentiel offriront la meilleure qualité et le meilleur

prix. Un conflit peut exister entre la compétitivité et l'économie et l'efficacité. Par conséquent, le *Règlement* établit les conditions à remplir pour qu'un contrat puisse être octroyé à un fournisseur unique sans processus d'appel d'offres officiel.

D'autres mécanismes comme les offres à commande et les commandes d'achat local peuvent réduire le temps et l'effort requis pour l'acquisition de biens et services. Les offres à commande sont des ententes conclues avec des fournisseurs en vue d'obtenir des biens et des services sur demande selon certains termes et certaines conditions; une commande subséquente à une offre de la part d'un ministère ou d'un organisme tient lieu de contrat. Grâce aux commandes d'achat local, les ministères et organismes achètent des biens et services jusqu'à concurrence d'une certaine valeur, directement des fournisseurs plutôt que d'utiliser les services d'achat de Travaux publics et Services gouvernementaux Canada.

Ces mécanismes sont sujets à des abus tels que :

- la subornation et les pots-de-vin,
- les conflits d'intérêts,
- le recours abusif aux commandes d'achat local,
- les achats à des fins personnelles
- les achats inutiles.

Voici les indices de fraude dans le cas des contrats à fournisseur unique :

- **Un contrat concurrentiel est transformé en contrat à fournisseur unique.** Un contrat qui au départ devait être attribué selon un processus concurrentiel est par la suite transformé en contrat négocié.
- **Documentation justifiant l'attribution d'un contrat à fournisseur unique inadéquate.** Les documents figurant au dossier pour appuyer le choix d'un marché non concurrentiel ne justifient pas l'attribution d'un contrat à fournisseur unique. Ces situations peuvent indiquer l'intervention de fonctionnaires qui normalement ne sont pas mêlés à ce type de contrat.
- **Les contrats sont attribués au même fournisseur à maintes reprises.** On ne cherche pas d'autre source d'approvisionnement pour les biens et services; on achète sans cesse du même fournisseur. Ou encore, on achète des marchandises ou des services du même fournisseur pendant une longue période sans vérifier si les prix courants ont changé ou s'il y a d'autres fournisseurs pour ces produits ou services.
- **Plusieurs petits contrats prévoyant l'acquisition de biens ou de services sont attribués successivement au même fournisseur.** Des contrats ont été divisés pour contourner les autorisations financières du gouvernement et pour éviter plusieurs niveaux de révision.
- **Les offres à commandes sont inhabituelles.** L'utilisation inhabituelle d'offres à commande peut indiquer qu'un fournisseur est favorisé outre mesure, par exemple pour des achats importants qui auraient pu justifier de faire appel à un processus concurrentiel.

- **Les commandes d'achat local dépassent le plafond autorisé.**
L'utilisation des commandes d'achat local pour faire de petits achats auprès du même fournisseur peut indiquer que celui-ci est indûment favorisé. D'habitude, les auditeurs n'auditent pas les commandes d'achat local en raison de leur faible caractère significatif. Toutefois, ils devraient songer à le faire, car en principe elles ne sont pas bien contrôlées.

Étape 3 – Administration, exécution et évaluation des contrats

Cette étape fait référence à la façon dont les contrats sont administrés et gérés afin d'en garantir la bonne exécution. Les actes fautifs et les fraudes à cette étape ont trait pour la plupart à la méthode d'établissement des prix du contrat. Il y a trois méthodes communes d'établissement des prix : les contrats à prix fixe, à prix coûtant majoré et à coûts par contrat.

Les contrats à prix fixe

Les contrats à prix fixe désignent les contrats dans lesquels le prix total payable est fixé et dont les travaux doivent être exécutés par l'entrepreneur au prix convenu. Les stratagèmes frauduleux dans le cas des contrats à prix fixe ont trait habituellement à des situations où l'entrepreneur tente de modifier le prix fixe du contrat. Les contrats à prix fixe sont exposés :

- à l'abus des autorisations de modification,
- aux paiements en double,
- aux fausses déclarations.
- à la substitution de produits.

Voici les indices de fraude dans le cas des contrats à prix fixe :

- **Des modifications sont apportées à un contrat qui a déjà été accordé, causant ainsi une importante hausse de coûts.** L'entité gouvernementale modifie la définition des services requis après l'octroi du contrat. Cela permet à l'entrepreneur de facturer les pertes qu'il met sur le compte des modifications autorisées par le gouvernement.
- **Une autorisation de modification est émise sans explication valable ou résulte de circonstances qui auraient dû être prévues.** Des autorisations de modification sont émises sans être justifiées adéquatement ou peuvent résulter de problèmes que l'entrepreneur aurait dû connaître. Ainsi, pendant l'exécution d'un contrat de démolition, des matières dangereuses sont découvertes, ce qui contribue à faire augmenter le coût de la démolition de l'immeuble. L'entrepreneur facture des coûts supplémentaires qui auraient dû être prévus avant l'attribution du contrat.
- **Le contrat est prolongé à l'improviste.** Une prolongation de contrat est accordée de manière inattendue, ce qui permet à l'entrepreneur de terminer le projet après la date d'achèvement précisée dans le contrat ou dans la définition des besoins.

- **Dépassement de coûts important.** L'entrepreneur facture un montant beaucoup plus élevé que ce qui est prévu au contrat et la justification n'est pas très crédible. Cette situation peut dépendre de spécifications mal définies qui permettent à l'entrepreneur de récupérer les pertes ne pouvant être compensées autrement.
- **Les factures de l'entrepreneur ne sont pas vérifiées.** Les factures de l'entrepreneur ne sont pas comparées aux factures soumises précédemment ou au calendrier du projet pour déterminer si elles ont déjà été payées par le gouvernement. Ou encore, les factures ne sont pas examinées pour s'assurer qu'elles sont conformes aux spécifications du projet.
- **Les documents relatifs aux tests d'essai manquent ou sont inadéquats.** Le dossier du contrat ne contient pas de résultats ni de rapports d'essai originaux alors qu'ils sont exigés dans les spécifications. Ou encore, il manque une attestation d'essai d'une agence indépendante, alors qu'elle est exigée.
- **Les rapports d'inspection sont insuffisants ou il n'y en a pas.** Les inspections de Travaux publics et Services gouvernementaux Canada ou les autres inspections gouvernementales semblent inadéquates, ou encore les rapports sont inadéquats ou il n'y en a pas.
- **Des plaintes et des révélations sont formulées à propos de la qualité inférieure des biens et des services fournis.** La documentation ou les entretiens révèlent des inquiétudes à propos de la qualité médiocre des marchandises ou des services fournis.
- **L'attestation en vertu de l'article 34 de la Loi sur la gestion des finances publiques n'est pas fournie ou elle est incorrecte.** L'article 34 requiert qu'une personne compétente atteste que les travaux ont été exécutés, que les biens ont été reçus et que les services ont été rendus tel qu'il est stipulé dans le contrat. Le dossier ne contient pas l'attestation requise en vertu de l'article 34 ou la personne l'ayant approuvée n'a pas le pouvoir de signature.

Les contrats à prix coûtant majoré et à coûts par contrat

Les contrats à prix coûtant majoré peuvent être nécessaires lorsque la définition des besoins est complexe. Les contrats à coûts par contrat sont établis selon le coût unitaire de la main-d'œuvre, des matériaux ou une autre unité mesurable. Dans ces cas, les actes fautifs et la fraude sont associés à des situations où l'entrepreneur tire avantage de la nature variable du prix du contrat. Par exemple, l'entrepreneur peut :

- facturer au gouvernement des coûts qui ne sont pas admissibles en vertu du contrat,
- facturer au gouvernement des coûts qui sont déraisonnables
- facturer au gouvernement des coûts qui ne peuvent pas être directement ou indirectement affectés au contrat.

Les actes fautifs ou les fraudes de ce type sont perpétrés en dissimulant des coûts ou en les présentant faussement comme des coûts admissibles, ou encore en les cachant dans certains comptes qui ne sont pas audités de près.

Les types d'actes fautifs et de fraudes qui sont les plus susceptibles de se produire dans les contrats à prix coûtant majoré ou à coûts par contrat comprennent :

- l'établissement de prix erronés,
- la fausse facturation,
- la facturation dégressive,
- les contrats fictifs,
- les avances non justifiées.

Voici les indices de fraude dans le cas des contrats à prix coûtant majoré ou à coûts par contrat :

- **Le processus d'inspection est inadéquat à chaque étape du contrat.** Il n'y a aucun inspecteur du gouvernement qualifié sur le terrain pour confirmer que les travaux facturés aux différentes étapes prévues au contrat ont été exécutés.
- **Les tarifs sont supérieurs à ceux prévus au contrat.** L'entrepreneur facture à des tarifs plus élevés que ceux précisés dans le contrat ou soumet des factures pour des services ne faisant pas partie du contrat ou qui ne figurent pas dans les spécifications.
- **Des photocopies de factures de sous-traitants sont présentées à l'appui du prix demandé.** L'entrepreneur soumet au gouvernement des photocopies de factures pour un contrat à prix coûtant majoré.
- **La double facturation est évidente.** Des factures pour les mêmes marchandises et les mêmes services sont présentées plus d'une fois.
- **Identification incorrecte de l'entrepreneur sur la facture.** La facture de l'entrepreneur ou du sous-traitant ne contient pas de numéro de téléphone ou ne fournit qu'une adresse avec boîte postale.
- **Factures douteuses.** On a rayé de l'information ou utilisé un liquide correcteur sur le document original. Les produits énumérés sur la facture ne sont représentés que par un numéro.
- **Aucune indication de factures payées.** L'entrepreneur n'atteste pas que les factures d'un tiers présentées au gouvernement sont déjà payées.
- **Les employés de l'entrepreneur ou les sous-traitants n'ont pas les compétences requises.** L'entrepreneur engage des employés sans formation pour des travaux exigeant du personnel qualifié.
- **Coûts de main-d'œuvre qui semblent élevés.** La facturation des coûts de main-d'œuvre présente un risque élevé de fausse déclaration parce que les données sur le travail des employés peuvent facilement être changées en

- falsifiant les fiches de présence. L'entrepreneur peut facturer des heures travaillées à d'autres projets.
- **Abus des heures supplémentaires.** On facture des heures supplémentaires inexistantes ou à des tarifs énormément plus élevés que ceux stipulés dans le contrat.
 - **Faible contrôle de la qualité ou absence de contrôle.** Voici des exemples de faible contrôle de la qualité :
 - l'entité a peu de programmes d'inspection et d'assurance de la qualité ou n'en a pas;
 - les marchandises et le matériel n'ont pas été testés conformément aux spécifications du contrat;
 - des produits étrangers ont été fournis à la place de produits nationaux;
 - l'entité contractante se fie entièrement à l'entrepreneur pour ce qui est d'assurer la conformité des biens et des services aux spécifications du gouvernement; or
 - les fonctionnaires se fient entièrement à l'entrepreneur pour ce qui est d'assurer la tenue de tests ou de vérifier s'ils satisfont aux exigences du gouvernement.
 - **Des photocopies de chèques incomplets sont présentées comme preuve de paiement.** L'entrepreneur soumet seulement des photocopies du recto d'un chèque en guise de preuve de paiement de factures représentant les frais d'un contrat à prix coûtant majoré.
 - **Les dates des paiements à l'avancement des frais ne concordent pas avec celles des plans.** Les paiements à l'avancement des travaux ne semblent pas coïncider avec les plans de l'entrepreneur.
 - **Des réclamations sont faites pour des matériaux qui n'ont pas été achetés.** L'entrepreneur demande un paiement à l'avancement pour l'achat de matériel pour lequel il ne soumet pas de preuve de paiement.

Actes fautifs et fraude dans les subventions et les contributions

Même si la présente partie est axée sur les subventions et les contributions, les auditeurs doivent appliquer ces principes d'audit à d'autres mécanismes de financement du gouvernement qui sont conçus pour transférer des fonds à diverses entités dans le cadre d'accords redditionnels ou d'autres autorisations spécifiées. On peut citer, à titre d'exemple :

- les modes optionnels de financement,
- les accords de collaboration,
- les projets conjoints,

- les partenariats,
- les fondations spéciales.

Comment se produisent les actes fautifs et les fraudes dans le cas des subventions et contributions?

Les types courants d'actes fautifs et de fraudes dans les subventions et contributions sont les suivants :

- **la subornation et la corruption** — Donner de l'argent, des cadeaux ou d'autres avantages à un décideur dans le but de l'influencer. Dans le contexte des subventions et contributions, une société donne une carte d'abonnement de hockey à un fonctionnaire afin que sa demande de financement soit accueillie favorablement.
- **le conflit d'intérêts** — Le fait de détenir des intérêts privés non déclarés pourrait avoir un effet sur l'indépendance ou l'objectivité d'une personne dans l'exercice de ses fonctions, ou être perçu comme tel. Un fonctionnaire pourrait par exemple recommander qu'une contribution soit accordée à une entreprise qui emploie son épouse sans déclarer le conflit d'intérêts potentiel.
- **la malversation** — Utiliser des fonds obtenus légalement à d'autres fins, sans que l'organisme qui les a octroyés le sache ou donne son consentement. Par exemple, une personne utilise une subvention qui est accordée pour un projet donné pour payer ses dettes de jeu.
- **la fausse représentation** — Faire sciemment des représentations fausses ou trompeuses pour recevoir un avantage indu. Dans le contexte des subventions et contributions, ceci pourrait se traduire par de fausses déclarations pour persuader le gouvernement d'octroyer du financement à une organisation. Par exemple, un requérant présente les antécédents de l'organisation, sa situation financière ou la viabilité du programme proposé sous un faux jour. Ou bien, un organisme étranger, qui prétend être constitué en société au Canada et appartenir à des intérêts canadiens, présente une demande de subvention ou de contribution pour laquelle la propriété canadienne constitue une exigence.
- **les fausses réclamations** — Présenter de faux documents afin de continuer à recevoir des paiements de contribution périodiques. Par exemple, un bénéficiaire présente les contributions en nature ou l'aide financière de tiers de façon à pouvoir satisfaire aux conditions de l'accord de financement.
- **la dissimulation frauduleuse** — Cacher sciemment certains renseignements qui sont nécessaires et importants lorsqu'il s'agit de prendre une décision concernant l'octroi des fonds. Par exemple, un requérant qui fait une demande de financement au gouvernement afin d'effectuer de la recherche omet de divulguer qu'il a déjà reçu une aide financière du gouvernement sous un nom commercial différent afin d'effectuer une recherche identique.
- **des pouvoirs d'approbation inhabituels ou inadéquats** — Les personnes qui approuvent les demandes de financement n'ont pas la délégation de pouvoir nécessaire. Ou bien, des cadres supérieurs, qui ne devraient

normalement pas intervenir dans le processus d'approbation, s'intéressent particulièrement à l'approbation d'une demande de financement.

- **un mauvais usage des fonds ou des actifs** — Une personne utilise des fonds ou des actifs du gouvernement à des fins non prévues. Par exemple, le bénéficiaire d'une subvention du gouvernement utilise les fonds à des fins personnelles ou pour un projet autre que celui spécifié dans l'accord.
- **une substitution de la qualité** — Le gouvernement reçoit un produit ou un service de remplacement dont la qualité est inférieure à celle du produit ou du service qui est précisé dans l'accord. On cache cette substitution au gouvernement.
- **une information sur le rendement suspecte ou frauduleuse** — Cet acte fautif se produit lorsqu'un bénéficiaire ne satisfait pas pleinement aux exigences en matière d'information sur le rendement de l'accord de financement. Ou bien, l'information sur le rendement est tellement insatisfaisante qu'elle laisse planer des doutes sur la manière dont les fonds ont été utilisés. Une information minimale ou l'absence d'information sur le rendement peut indiquer que les fonds du gouvernement ont été réaffectés à d'autres projets non autorisés ou utilisés à des fins personnelles.

Examen des subventions et des contributions

L'une des clés de la détection des actes fautifs et des fraudes consiste en la capacité de repérer les exceptions. Ces exceptions doivent être considérées comme des indices de fraude. Les actes fautifs et les fraudes révèlent habituellement de tels indices. La connaissance de ces indices de fraude offre aux auditeurs une bonne longueur d'avance dans la détection des actes fautifs potentiels. Les auditeurs doivent reconnaître les indices de fraude et les indicateurs, savoir quand s'en servir et en comprendre les forces et les limites.

Il est important que les auditeurs comprennent le processus normal d'octroi de subventions et de contributions de façon à être en mesure de détecter les indices d'actes fautifs et de fraude. Le processus d'octroi des subventions et des contributions comporte les quatre étapes suivantes :

- Étape 1 — Proposition, demande et sélection;
- Étape 2 — Établissement de l'accord et du financement initial;
- Étape 3 — Compte rendu et surveillance de la conformité aux termes et conditions;
- Étape 4 — Examen après ratification et événements subséquents.

En tout premier lieu, les auditeurs doivent se poser les deux questions suivantes lorsqu'ils examinent des subventions et des contributions :

1. Est-ce que le ministère ou l'organisme a agi adéquatement lorsqu'il a demandé les approbations nécessaires et, le cas échéant, l'approbation du Conseil du Trésor?

2. Est-ce que le ministère ou l'organisme et le bénéficiaire ont exercé adéquatement leurs pouvoirs et leurs responsabilités en ce qui a trait à l'exécution des termes et conditions de l'accord?

Les réponses à ces questions pourraient permettre de relever des indices de fraude pouvant nécessiter une enquête plus approfondie.

Évaluation des risques d'actes fautifs et de fraudes

Étant donné que les subventions ne font pas l'objet d'obligation redditionnelle, un organisme ayant l'intention d'obtenir frauduleusement une subvention n'a qu'à falsifier des documents à l'étape de la demande. Il est difficile de détecter les actes fautifs et les fraudes dans le cas de subventions après que l'accord a été signé, car les activités du bénéficiaire ne sont soumises qu'à un examen limité.

Par contre, la probabilité de détecter des actes fautifs et des fraudes dans le cas de contributions est plus grande, car :

- les accords de contribution comportent plus de mécanismes redditionnels,
- le paiement des contributions est effectué selon un calendrier
- le suivi et l'audit font partie de l'accord.

Lors de l'audit des accords de subvention et de contribution, les auditeurs doivent s'assurer que toutes les approbations ont été obtenues, c'est-à-dire :

- le Parlement a autorisé le financement du programme dans le Budget des dépenses ou la loi,
- le Conseil du Trésor a approuvé les termes et conditions du programme, selon le cas,
- les représentants compétents des ministères ou organismes ont dûment approuvé les accords
- les représentants compétents des ministères ou organismes et, au besoin, le Conseil du Trésor ont autorisé les modifications.

Les auditeurs doivent aussi déterminer si le bénéficiaire du financement a respecté les termes et conditions établies par le Conseil du Trésor et le ministère ou organisme, en ce qui concerne le programme et l'information financière.

Conflit d'intérêts

Les auditeurs doivent prêter une attention particulière aux conflits d'intérêts. Les fonctionnaires doivent se conformer au Code régissant les conflits d'intérêts et l'après-mandat du Conseil du Trésor qui s'applique à la fonction publique, lequel exige notamment d'être impartiale et objectif. Ce code ne s'applique pas aux bénéficiaires de subventions et de contributions gouvernementales. Lorsque des situations de conflit d'intérêts surviennent dans le cas de subventions ou de contributions accordées à un tiers, les auditeurs doivent déterminer l'importance du conflit et si le BVG a le mandat pour intervenir. Si le BVG n'a pas ce mandat,

l'auditeur doit déterminer si l'auditeur interne du ministère ou de l'organisme est habilité à auditer les activités du bénéficiaire. Dans l'affirmative, il peut alors lui demander d'examiner la question et de prendre les mesures appropriées.

Examen de la documentation liée aux subventions et contributions

Afin d'examiner comme il se doit les accords de subvention et de contribution pour y détecter des actes fautifs et des fraudes, l'auditeur doit passer en revue les documents suivants :

- les demandes de financement, y compris l'information complémentaire, tels les états financiers annuels audités et les rapports annuels de l'organisme;
- les études de faisabilité, les plans d'affaires ou les autres rapports connexes;
- les dossiers ou les documents qui décrivent le processus décisionnel pour l'attribution des subventions et des contributions;
- l'accord de financement signé et tout document justificatif exigé par l'accord, par exemple la structure organisationnelle de l'entité, les rapports financiers et budgétaires ainsi que les conditions et le calendrier des paiements;
- les modifications apportées à l'accord;
- les approbations exigées par la *Loi sur la gestion des finances publiques*;
- les documents relatifs à la demande de chèque à l'appui du paiement initial;
- les rapports d'étape du bénéficiaire afin de justifier les paiements subséquents;
- les documents où figure la comptabilité finale des fonds reçus et utilisés, et les pièces justificatives.

Étape 1 — Proposition, demande et sélection

L'objectif de la première étape est de s'assurer que les bénéficiaires des subventions ou des contributions répondent aux critères d'admissibilité du programme et aux autres critères d'évaluation. La détection des actes fautifs et des fraudes à cette étape est plus facile, car les requérants soumettent habituellement de nombreux documents afin d'établir leur admissibilité. L'auditeur peut alors examiner cette information pour vérifier si les bénéficiaires répondent aux critères d'évaluation. Il doit aussi examiner l'évaluation des demandes des requérants à qui le financement a été refusé pour confirmer que le processus de sélection a été mené avec diligence. Voici les indices de fraude pour la proposition, la demande et la sélection :

- **Aucune demande de financement au dossier.** Il n'y a aucune preuve au dossier de la demande du bénéficiaire et de la justification du financement. Il n'y a aucune preuve que le processus de sélection a été suivi, ou bien la sélection a été faite après l'attribution des fonds.
- **Propositions ou plans d'affaires imprécis.** Lorsque les détails nécessaires ne figurent pas dans la proposition, plus la surveillance exercée sur les dépenses de programme risque d'être minime.

- **Conflit d'intérêts possible entre le fonctionnaire et le demandeur.** Il est habituellement difficile de fournir la preuve d'un conflit d'intérêts. Si l'admissibilité du demandeur peut être remise en question ou si on a des doutes quant au processus de sélection, l'éventualité d'une relation entre le demandeur et le fonctionnaire doit être examinée.
- **L'organisme n'a pas d'antécédents financiers ou a des antécédents de réussite limitée.** Lorsque les antécédents d'un organisme sont mal connus, celui-ci peut cacher des renseignements ayant une incidence sur sa demande de fonds.
- **Information financière auditée de l'organisme non disponible ou limitée.** Les termes et conditions de l'accord de contribution peuvent exiger que le bénéficiaire paie certaines dépenses à même ses propres fonds. Le peu d'information financière communiquée peut indiquer que l'organisme dispose de liquidités limitées pour ses opérations. Si l'évaluation des propositions est bien effectuée, le manque d'information financière doit être examiné.
- **Un organisme bénéficiaire reçoit régulièrement des fonds dans le cadre du programme.** Il est possible que les demandes de financement et les propositions soumises régulièrement par un organisme ne soient pas toujours examinées minutieusement par les fonctionnaires. De même, plus les parties se connaissent et se font confiance, plus on doit exiger des documents détaillés et plus l'examen doit être rigoureux.
- **L'organisme satisfait à peine aux critères d'admissibilité ou a peu d'expérience dans le domaine.** Il est possible qu'un organisme satisfasse à peine ou même pas du tout aux critères d'admissibilité. Ou alors le projet sera exécuté par des parties qui ne possèdent pas l'expertise voulue. La présence de parties inhabituelles ou inappropriées, sans justification suffisante, doit susciter une enquête plus approfondie.
- **Le financement de contrepartie est trompeur ou incorrect.** Un organisme peut avoir besoin de fonds de contrepartie provenant d'une autre source que le gouvernement. Il peut être tenté de surévaluer le montant de ces fonds. Les indices de fraude qui peuvent indiquer des fonds de contrepartie surévalués ou inexistants, sont notamment :
 - un financement en nature fréquent;
 - des états financiers non conformes à la norme ou mal présentés;
 - l'utilisation de sommes à recevoir d'un organisme lié comme source principale de fonds de contrepartie;
 - un financement de contrepartie faussé pour une courte période par un organisme lié au demandeur et qui est retiré lorsque le demandeur reçoit les fonds du gouvernement.
- **La viabilité de la proposition est suspecte en raison d'affirmations qui ne peuvent être confirmées.** Les demandes du bénéficiaire qui sont faites sans documents justificatifs doivent être traitées avec circonspection.

Étape 2 — Établissement de l'accord et du financement initial

Une fois les demandes examinées et les fonds accordés, l'accord entre le gouvernement et le bénéficiaire est préparé. Même si à cette étape le risque d'actes fautifs est minime, il peut y avoir des indications que le bénéficiaire n'a pas l'intention de se conformer aux objectifs de l'accord. Voici les indices de fraude à vérifier à l'étape de l'établissement de l'accord et du financement initial :

- **L'accord est imprécis.** Un accord imprécis ouvre la voie à des actes fautifs et à la fraude. Le rendement du bénéficiaire sera difficile à mesurer et la probabilité qu'il réclame des dépenses inadmissibles augmentera.
- **Certains termes et conditions favorisent de manière déraisonnable le bénéficiaire et augmentent l'étendue des dépenses admissibles.** Les termes et conditions irréguliers, spécialement des dispositions généreuses visant les dépenses admissibles, doivent faire l'objet d'une enquête. De même, des termes et conditions favorables pourraient être un indice de subornation ou de pots-de-vin.
- **Le nom et l'adresse figurant sur l'accord de financement diffèrent de ceux figurant sur la demande de financement initiale.** Cela pourrait indiquer que le bénéficiaire n'est pas l'organisme dont le nom figure sur la demande de financement. Cela pourrait aussi indiquer que le nom initial était fictif ou que le requérant a fait une déclaration trompeuse sur des points importants. Il peut s'avérer nécessaire de faire des recherches dans le registre des sociétés afin d'obtenir les documents de constitution en société ou des renseignements généraux sur ces entreprises.

Étape 3 — Compte rendu et surveillance de la conformité aux termes et conditions

L'objectif de la troisième étape est de s'assurer que les fonds sont utilisés en conformité avec les termes et conditions de l'entente. Les bénéficiaires de financement présentent, en vertu d'un accord de contribution, des rapports aux ministères et organismes du gouvernement qui les utilisent afin de prendre des décisions à propos de la poursuite du financement.

C'est au cours de cette troisième étape que les risques d'actes fautifs et de rapports frauduleux sont élevés, car les bénéficiaires peuvent être amenés à modifier les documents pour cacher leurs actes répréhensibles, et ainsi continuer de recevoir des fonds. Les chances de détecter des actes fautifs et des fraudes augmentent également au cours de la troisième étape, parce qu'à ce stade le rendement fait l'objet d'une plus grande surveillance.

Les faiblesses des activités de surveillance des ministères et organismes peuvent augmenter les risques d'actes fautifs et de fraude. Les auditeurs doivent examiner si les activités de surveillance sont suffisantes, afin de détecter des déficiences importantes. À tout le moins, les ministères et organismes doivent surveiller les activités précisées dans les termes et conditions de l'accord. Voici les indices de fraude à examiner au cours de l'étape du compte rendu et de la surveillance de la conformité aux termes et conditions :

- **Des plaintes sont formulées par les utilisateurs des services du bénéficiaire.** Des plaintes répétées à propos de la qualité du service offert par le bénéficiaire peuvent être un indice que ce dernier utilise les fonds à d'autres fins. Il est possible que l'information financière ne fournisse aucun indice à ce sujet. Un audit indépendant par un tiers pourrait être nécessaire pour confirmer un tel abus.
- **Les sous-traitants ou les fournisseurs ne sont pas payés.** Les sous-traitants ou les fournisseurs se plaignent au ministère ou à l'organisme de ne pas avoir été payés ou ceux-ci apprennent que le bénéficiaire est poursuivi par des sous-traitants concernant des travaux effectués dans le cadre du projet.
- **Le ministère ou l'organisme ne surveille pas adéquatement les accords de contribution.** L'accord de financement donne le droit au ministère ou à l'organisme d'auditer le bénéficiaire, mais ils n'exercent jamais ce droit. Les états financiers soumis par les bénéficiaires ne sont pas audités par des tiers bien que l'accord l'exige.
- **Le rendement et les rapports financiers du bénéficiaire semblent exagérés et incohérents.** Pour que les niveaux de financement soient maintenus, les rapports d'étape et les rapports financiers doivent démontrer que le travail a été fait. Lorsqu'un bénéficiaire éprouve des difficultés, il est fort possible qu'il falsifie ses rapports de rendement afin de continuer à recevoir des fonds. Lorsqu'un bénéficiaire réclame des dépenses inadmissibles, on peut s'attendre à ce que ses rapports financiers présentent des montants surévalués et que ses rapports de rendement présentent une information exagérée qui vise à justifier les dépenses. Des résultats incohérents peuvent aussi indiquer que les travaux ne se déroulent pas comme prévu et que les rapports ont été falsifiés.
- **Le bénéficiaire devient insolvable ou déclare faillite peu après avoir reçu des fonds du gouvernement.** Peu après avoir reçu des fonds du gouvernement, l'organisation déclare faillite et utilise les fonds pour payer les créanciers. Cela peut indiquer que le bénéficiaire n'a jamais eu l'intention de remplir les exigences prévues dans l'accord de financement, mais plutôt qu'il a détourné les fonds pour payer ses créanciers.
- **Presque tous les fonds ont été dépensés, mais les objectifs de l'accord sont loin d'être réalisés.** Lorsque le bénéficiaire a presque entièrement dépensé les fonds et que les objectifs de l'entente sont loin d'être réalisés, il se peut que les fonds aient été détournés. Le détournement de fonds à des fins personnelles est tentant lorsque des sommes importantes sont en jeu. Prendre de petites sommes d'argent à intervalles réguliers ou canaliser des fonds vers des organisations liées peut empêcher la détection.
- **L'évaluation des contributions en nature semble déraisonnable.** Parfois, lorsque les bénéficiaires doivent jumeler les fonds reçus du fédéral avec un financement reçu d'autres parties, ces contributions peuvent prendre la forme de biens ou services. L'organisme accorde une valeur déraisonnable à ces biens ou services afin de justifier son financement jumelé au financement fédéral. L'évaluation de la contribution en nature ne peut être auditée facilement.

- **Information fausse concernant le financement fourni par un tiers.** Un organisme bénéficiaire peut exagérer les fonds jumelés provenant d'un tiers ou présenter un jumelage de fonds qui n'a pas été fait.
- **Des paiements sont effectués sans qu'on vérifie bien si le travail a été fait.** Habituellement, après que le paiement initial stipulé dans l'accord a été effectué, les paiements ultérieurs sont effectués en remboursement des coûts ou des dépenses engagés par le bénéficiaire. Des paiements sans preuve que le bénéficiaire a engagé la dépense devraient être examinés attentivement. Des paiements à la fin de l'exercice sans pièces justificatives sont fréquents.
- **Un incident remet soudainement en question la réussite du projet.** Le bénéficiaire peut avoir présenté une information fausse au gouvernement dans le but de continuer à recevoir du financement pour le projet.

Étape 4 — Examen après ratification et événements subséquents

Les auditeurs examinent généralement les subventions et contributions se rattachant à des projets terminés. À cette étape, l'auditeur peut évaluer le rendement global du bénéficiaire et la conformité du ministère ou de l'organisme aux autorisations. Voici les indices de fraude pouvant être détectés à l'étape de l'examen après ratification et les événements subséquents :

- **Le projet tel que décrit dans le rapport final ressemble peu à celui décrit dans l'accord initial.** Les auditeurs doivent examiner l'accord initial afin de déterminer si des changements ont été apportés et, dans l'affirmative, pourquoi; ils doivent aussi s'assurer que les autorisations adéquates ont été obtenues. Un projet peut sembler raisonnable, mais tout écart important par rapport aux termes et conditions de l'accord initial peut être un l'indice d'un mauvais usage des fonds.
- **Des exigences précises de l'accord de contribution n'ont pas été satisfaites.** Par exemple, toutes les sources de financement n'ont pas été divulguées au ministère ou à l'organisme, ou les états financiers du bénéficiaire n'ont pas été audités, alors que l'accord le prescrit.
- **Les dépenses n'ont pas été approuvées par la personne compétente.** Les auditeurs doivent examiner toute opération qui n'a pas été adéquatement autorisée. Même si les dépenses sont dans les limites du budget et semblent raisonnables, cela n'empêche pas qu'il faille les faire autoriser.
- **Des modifications à l'accord initial n'ont pas été autorisées par la personne compétente.** Généralement, les modifications doivent être approuvées par les parties à l'accord. Les auditeurs doivent faire le suivi de toute modification apportée à un accord qui n'a pas été dûment autorisée.
- **L'approbation du Conseil du Trésor pour les modifications ou les dépenses n'a pas été obtenue, lorsque cela était nécessaire.** Les opérations qui dépassent les seuils prédéterminés exigent l'approbation du Conseil du Trésor. Lorsque ces opérations ne sont pas soumises au Conseil du Trésor, cela peut indiquer qu'on ne veut pas qu'elles soient examinées.

- **Les coûts réels totaux sont de beaucoup supérieurs ou de beaucoup inférieurs ou sont assez près de ceux du budget initial.** On peut s'attendre à certains dépassements de coûts ou à des coûts nettement inférieurs, mais les écarts importants par rapport au budget peuvent indiquer des activités irrégulières. Des dépassements de coûts peuvent indiquer que des dépenses inadmissibles ont été réclamées. Des coûts inférieurs au budget peuvent indiquer que des biens ou des services de qualité inférieure ou en quantité insuffisante ont été fournis. Un projet qui se rapproche du budget imparti peut aussi éveiller des soupçons. Il se peut qu'un projet ait été réalisé en deçà du budget, mais que des dépenses non admissibles ou pour des fins personnelles aient été facturées afin d'épuiser les fonds. Pour déterminer la vraisemblance des dépenses, les auditeurs peuvent avoir besoin d'obtenir l'opinion de spécialistes.
- **Un rapport final est retardé de manière significative ou il y manque des renseignements essentiels.** Comme le paiement final dépend de la réception d'un rapport final, les bénéficiaires s'assurent normalement que ce document est présenté le plus rapidement possible. Une présentation tardive peut indiquer que le rapport a dû être remanié pour être acceptable. Les auditeurs doivent examiner le rapport final afin de s'assurer qu'il est complet et que les termes et conditions de l'accord ont été respectés.
- **Les parties remboursables des contributions ne sont pas recouvrées.** Lorsque l'accord précise qu'une partie de la contribution doit être remboursée (par exemple lorsque l'objectif visé est le développement économique), l'auditeur doit s'assurer que ces fonds sont remboursés.
- **Le paiement final a été fait avant d'obtenir l'assurance que tous les termes et conditions de l'accord ont été satisfaits.** Le paiement final pour les subventions et les contributions ne devrait être fait que lorsque tous les renseignements exigés ont été reçus et que les autorisations ont été données.

Actes fautifs et fraude dans le cas des recettes non fiscales

En plus de percevoir des impôts, le gouvernement tire des recettes de ses investissements, notamment des sociétés d'État consolidées et d'autres entreprises d'État, des transactions en monnaies étrangères, de la cession d'actifs excédentaires et des droits imposés pour un éventail de produits et services ou des redevances donnant accès aux ressources. Ainsi, le gouvernement tire des recettes des droits et services suivants :

- les services d'inspection,
- les droits d'utilisation des installations d'essai du gouvernement,
- l'évaluation des drogues,
- les passeports,
- les services consulaires,

- les licences d'importation et d'exportation,
- l'utilisation du spectre de fréquences radio,
- les permis de pêche commerciale,
- les droits miniers,
- les droits de brevet,
- les redevances de droits d'auteur.

Les actes fautifs et la fraude dans le cas des recettes non fiscales peuvent facilement passer inaperçus dans les entités gouvernementales, parce que tant les auditeurs que les entités se concentrent sur les dépenses. Ils ont tendance à surveiller et à contrôler les dépenses plutôt que les recettes non fiscales.

Comment se produisent les actes fautifs et les fraudes dans les recettes non fiscales?

- **Radiations de comptes clients** — Un employé radie des comptes clients sous le prétexte qu'ils ne sont pas recouvrables, alors qu'il n'y a pas d'arriéré ou que les sommes dues pourront vraisemblablement être recouvrées. Cela se fait afin de dissimuler le vol de paiements à un compte client ou le vol futur de paiements. Un tiers peut aussi comploter avec des fonctionnaires afin de faire radier ses comptes clients impayés en échange d'un pourcentage du montant radié.
- **Sources inhabituelles de recettes** — Des fabricants ou des grossistes offrent parfois des remises ou rabais pour les gros achats ou les achats sur volume. Ces remises ou rabais sont habituellement accordés annuellement sous la forme d'un chèque distinct. À titre de gros acheteur, le gouvernement pourrait se qualifier pour recevoir une remise ou un rabais. Un fonctionnaire n'entre pas les montants des chèques reçus dans le système comptable et vole les chèques. Ils peuvent être facilement volés et difficilement détectés étant donné qu'ils n'ont jamais été inscrits dans les comptes clients.
- **Subornation ou pots-de-vin** — Une personne donne à un fonctionnaire de l'argent ou des cadeaux afin d'obtenir un traitement de faveur. Par exemple, une personne offre de l'argent à un fonctionnaire afin d'obtenir à bas prix des biens excédentaires de l'État.
- **Soumission collusoire, fixation des prix** — Des acheteurs éventuels de biens du gouvernement ou de droits d'exploitation de ressources appartenant au gouvernement concluent un accord dont l'effet est d'éliminer ou de limiter la concurrence.
- **Conflit d'intérêts.** Un fonctionnaire cache des intérêts personnels qui pourraient avoir un effet sur son indépendance ou son objectivité dans le cadre de ses fonctions ou être perçus comme tels. Dans le contexte des recettes non fiscales, un représentant du gouvernement vend des biens ou des services à une entreprise qui emploie son époux ou épouse à un prix bien inférieur ou à des conditions beaucoup plus favorables que s'il avait fait affaire avec une autre entreprise.

- **Cession d'actifs pour un profit personnel** — Un fonctionnaire qui s'intéresse à des actifs du gouvernement pourrait déclarer ces actifs excédentaires même s'ils sont encore utiles au gouvernement. L'employé déclare ces actifs excédentaires uniquement afin de pouvoir les acheter pour en tirer un profit personnel.
- **Divulgarion d'information fautive** — Un organisme divulgue de l'information fautive au gouvernement afin de maximiser ses profits. Ainsi, un organisme pourrait obtenir le droit d'utiliser les terres publiques en échange du paiement de frais établis pour du bois débité ou des minéraux extraits. L'organisme donne de faux renseignements sur la quantité et la qualité des ressources afin de réduire ses redevances. Ou bien, un organisme obtient les droits d'utilisation de la propriété intellectuelle de l'État moyennant le paiement d'un pourcentage des profits qui seront générés par l'application commerciale de la propriété intellectuelle. L'organisme donne de faux renseignements sur les recettes réalisées grâce à l'application commerciale de la propriété intellectuelle, ce qui cause une perte de recettes pour le gouvernement.
- **Vol d'information.** Un employé du gouvernement communique sans frais de l'information qui aurait dû être vendue.
- **Fraude par reports différés des comptes clients** — Un employé s'approprie un paiement reçu. Ou un employé n'enregistre qu'une partie du paiement reçu et empêche la différence. Pour éviter la détection, l'employé inscrit le paiement de B dans le compte de A, le paiement de C dans le compte de B et ainsi de suite. Ce processus, appelé fraude par reports différés, exige la manipulation et le contrôle de plusieurs comptes et opérations.
- **Ventes non enregistrées ou montants inférieurs enregistrés** — Un fonctionnaire vend des biens et des services du gouvernement à un tiers et vole immédiatement le paiement sans avoir enregistré la vente. Ou bien, un fonctionnaire vend des actifs du gouvernement qui sont ensuite oubliés ou enregistrés comme articles volés. Un fonctionnaire peut aussi n'enregistrer que partiellement les paiements en inscrivant sur la copie de la facture du gouvernement un montant moindre que celui figurant sur la facture du tiers. Lorsque le paiement est reçu par la suite, l'employé empêche la différence.

Examen des recettes non fiscales

L'un des éléments clés de la détection des actes fautifs et de la fraude consiste en la capacité de repérer les exceptions. Ces exceptions doivent être considérées comme des indices de fraude. Les actes fautifs et les fraudes révèlent habituellement de tels indices. La connaissance de ces indices de fraude offre aux auditeurs une bonne longueur d'avance dans la détection des actes fautifs potentiels. Les auditeurs doivent reconnaître les indices de fraude et les indicateurs, savoir quand s'en servir et en comprendre les forces et les limites.

L'examen des recettes non fiscales pour détecter les indices d'actes fautifs et de fraude doit être effectué dans le cours normal d'un travail d'audit. Les auditeurs doivent connaître les facteurs de risque qui s'y rattachent. Un examen et des tests

plus poussés des recettes non fiscales doivent être entrepris lorsque les risques d'actes fautifs et de fraude sont élevés.

Lors de l'examen des recettes non fiscales en vue de détecter des actes fautifs et des fraudes, les auditeurs doivent examiner les éléments suivants :

- les factures relatives à la vente de biens ou de services,
- les contrats à fin de bail de terres publiques,
- les accords pour l'octroi de droits et privilèges,
- les accords pour l'utilisation de la propriété intellectuelle de l'État,
- les contrats pour la cession d'actifs excédentaires de l'État,
- le classement chronologique des comptes débiteurs,
- la radiation des comptes débiteurs et les notes de crédit
- les rapprochements bancaires pour tous les comptes à fins déterminées.

Voici les indices de fraude dans les recettes non fiscales :

- **Approbations nécessaires non obtenues.** Les opérations sont approuvées par un fonctionnaire n'ayant pas le pouvoir d'approbation nécessaire.
- **Participation inhabituelle de cadres supérieurs.** On doit porter une attention spéciale aux opérations auxquelles des cadres supérieurs ont pris une part active alors que ce n'est pas le cas habituellement.
- **Relation sans lien de dépendance suspecte.** Des indices qui font état d'une relation entre un fonctionnaire et un organisme qui fait affaire avec le gouvernement devraient être examinés plus à fond. Par exemple, un consultant qui a identifié des biens excédentaires de l'État soumet aussi des propositions pour acheter certains de ces biens.
- **Tendances inhabituelles dans les recettes.** Les recettes générées par une entité gouvernementale sont stables ou ne reflètent pas la performance économique sans qu'il y ait d'explication valable. Les recettes provenant des droits de licence en matière de propriété intellectuelle appartenant à l'État, qui ont trait à une application commerciale, baissent sans raison.
- **Les recettes ne se comparent pas à ceux des provinces.** Les recettes générées par les droits pour l'enlèvement du bois débité ou l'extraction des minéraux sur des terres fédérales ne correspondent pas aux droits exigés par les provinces pour de telles activités sur des terres semblables des environs.
- **Peu de soumissions sont reçues pour les droits d'utilisation des terres publiques.** Les compagnies peuvent être de collusion pour répartir le pays en régions. Les sociétés ne présentent des soumissions que dans leur région afin que les prix restent bas.
- **Des biens de l'État déclarés excédentaires sont vendus et, peu après, sont remplacés par de nouveaux biens semblables.** Un fonctionnaire peut avoir déclaré certains biens de l'État excédentaires pour pouvoir les

acheter, dans un but de bénéfices personnels ou pour aider un tiers à acquérir ces biens à bas prix.

- **Court délai pour la cession des biens excédentaires de l'État.** Le délai fixé pour le dépôt des soumissions concernant des biens excédentaires de l'État est très court sans justification apparente. Cela peut indiquer que seuls les soumissionnaires disposant de renseignements confidentiels pourront présenter une soumission.
- **Aucune publicité ou publicité restreinte pour la cession des biens de l'État.** On ne fait qu'une publicité restreinte pour la cession de biens excédentaires de l'État importants ou uniques, par exemple des terres ou des immeubles ou de grosses pièces d'équipement.
- **Des biens excédentaires de l'État sont revendus par l'acheteur peu après avec un gros profit.** Si un acheteur peut revendre les biens à un prix beaucoup plus élevé, le gouvernement n'a pas reçu la juste valeur marchande.
- **Les frais sont inférieurs à la juste valeur marchande.** Les prix des biens et services du gouvernement sont sensiblement inférieurs à la juste valeur marchande, ou bien sont inférieurs au prix affiché par le gouvernement ailleurs au pays.
- **Les reports des sommes à recevoir ne correspondent pas aux dépôts.** Si les crédits portés aux comptes clients ne correspondent pas aux dépôts, cela pourrait indiquer un vol des paiements.
- **La séparation des tâches n'est pas bien appliquée pour les comptes clients.** L'inscription des paiements reçus et l'enregistrement des paiements dans le grand livre des comptes clients doivent être faits par des personnes différentes. Si ces deux fonctions sont exécutées par la même personne, une surveillance supplémentaire de l'employé responsable pourrait s'avérer nécessaire.
- **Des comptes à jour sont confiés à une agence de recouvrement.** Cela peut indiquer qu'il y a collusion entre un employé du gouvernement et une agence de recouvrement. Par exemple, le fonctionnaire confie un compte qui n'a pas d'arriéré important à une agence de recouvrement en échange d'un pot-de-vin de l'agence.
- **Le grand livre de comptes clients ne concorde pas avec le compte de contrôle.** Lorsque les comptes du grand livre ne concordent pas avec d'autres contrôles, cela peut indiquer que des entrées n'ont pas été enregistrées ou que des fonds ont été détournés.
- **Recouvrement des comptes clients peu efficace.** Les antécédents de l'organisme en matière de recouvrement des comptes clients sont lamentables. Un employé peut avoir volé des paiements de comptes clients et les avoir radiés par la suite.
- **Changements inattendus dans les comptes clients.** De bons comptes ont maintenant des arriérés ou le montant total des arriérés des comptes clients est exceptionnellement élevé. Un employé peut avoir détourné les paiements relatifs à ces comptes.

- **Les radiations de comptes clients ne sont pas dûment approuvées.** Un employé radie des comptes clients sans avoir le pouvoir de le faire, ou bien les deux autorisations requises pour les radiations n'ont pas été obtenues. La radiation de comptes clients est une façon de cacher le vol de paiements.
- **Radiations inhabituelles de comptes clients.** Les comptes qui semblent être de bons comptes sont radiés. Cela peut indiquer que des fonds ont été détournés.

Actes fautifs et fraude dans d'autres domaines à risque

Ce chapitre traite des aspects des actes fautifs et de la fraude dans d'autres domaines à risque. Il vise des secteurs précis des opérations du gouvernement où les actes fautifs et la fraude peuvent aussi se produire et qui n'ont pas été abordés antérieurement dans d'autres parties. Voici les autres domaines à risque où les actes fautifs et la fraude peuvent se produire :

- cartes d'achat et cartes de crédit;
- allocations de dépenses;
- fonctions de paye et des ressources humaines;
- actifs.

L'un des éléments clés de la détection des actes fautifs et de la fraude consiste en la capacité de repérer les exceptions. Ces exceptions doivent être considérées comme des indices de fraude. Les actes fautifs et les fraudes révèlent habituellement de tels indices. La connaissance de ces indices de fraude offre aux auditeurs une bonne longueur d'avance dans la détection des actes fautifs potentiels. Les auditeurs doivent reconnaître les indices de fraude et les indicateurs, savoir quand s'en servir et en comprendre les forces et les limites.

Cartes d'achats et cartes de crédit

Comment se produisent les actes fautifs et la fraude par cartes d'achat et cartes de crédit

Ces problèmes se produisent lorsque les cartes ou leurs numéros de crédit sont utilisés pour acheter des biens ou des services à des fins non gouvernementales ou à des fins non autorisées. Leur utilisation pour s'approprier des fonds directement du gouvernement est aussi une fraude. Le risque de fraude par carte d'achat est élevé parce que :

- c'est une méthode tellement facile pour faire des achats,
- il y a un grand nombre de détenteurs de cartes de crédit du gouvernement,
- les cartes de crédit du gouvernement sont acceptées par des millions de marchands,

- les bordereaux d'achat ou les relevés mensuels ne sont pas examinés régulièrement ni par les détenteurs de cartes, ni par le personnel des finances, ni par les auditeurs.

Voici certains types de fraudes par cartes d'achat et cartes de crédit :

- **Achats personnels** — Un fonctionnaire détenteur d'une carte achète des biens ou des services à des fins personnelles en se servant de sa carte de crédit du gouvernement sans y être autorisé et laisse le ministère ou l'organisme payer ces biens ou services sans rembourser l'employeur. Cette fraude peut passer inaperçue si les biens et les services semblent être des achats habituels du gouvernement, tels des ordinateurs, de l'essence pour automobile et des frais de déplacement et d'accueil.
- **Facturations non autorisées** — Une personne accepte intentionnellement la facturation d'articles personnels ou non gouvernementaux sur une carte de crédit du gouvernement, sans que le détenteur de la carte soit au courant, et ne rembourse pas ces achats au gouvernement. Cette dernière fraude passe souvent inaperçue lorsque le détenteur d'une carte de crédit du gouvernement ne vérifie pas tous les frais figurant sur le relevé de la carte avant d'autoriser le paiement du solde.
- **Dépenses non autorisées présentées par des détaillants, des grossistes et des entrepreneurs** — Des entreprises portent au compte des cartes de crédit du gouvernement des biens et des services qui n'ont jamais été autorisés ni fournis. Ce genre de fraude comprend aussi des prix plus élevés que le prix convenu pour les biens et les services fournis. Cette fraude passe inaperçue lorsque le détenteur d'une carte de crédit du gouvernement ne compare pas tous les frais figurant sur le relevé de la carte avec les factures ou les bons de commande avant d'autoriser le paiement du solde.

Examen des cartes d'achat et des cartes de crédit pour y détecter un acte fautif ou une fraude

Pour examiner les achats faits par carte d'achat et carte de crédit afin d'y déceler des actes fautifs et des fraudes, les auditeurs doivent analyser les documents suivants :

- les relevés des cartes d'achat,
- les reçus des opérations par carte d'achat,
- les factures des marchands,
- les demandes de remboursement de frais de déplacement et d'accueil,
- les registres de vacances et d'autres congés,
- les directives du gouvernement et de l'entité sur l'utilisation des cartes d'achat.

Voici les indices d'actes fautifs et de fraude dans le cas des cartes d'achat et des cartes de crédit :

- **Plusieurs achats sont faits auprès du même fournisseur ou le même jour.** Les biens sont achetés à des fins personnelles ou les achats sont divisés afin que le détenteur de la carte ne dépasse pas sa limite de transaction. Pour ne pas soulever de questions, les achats peuvent aussi être limités à de petits montants.
- **Les achats sont faits auprès d'un fournisseur inhabituel ou d'un fournisseur en particulier où il n'est pas habituel de faire des achats par carte de crédit.** Cela pourrait indiquer que les achats ont été faits à des fins non gouvernementales. Par exemple, les achats par carte de crédit à un magasin de vêtements ou à un magasin de chaînes stéréophoniques et de matériel électronique, ou encore de meubles seraient bizarres. Un achat par carte de crédit chez un entrepreneur qui n'accepte généralement pas de carte de crédit des clients commerciaux ou gouvernementaux serait aussi inhabituel.
- **Reçus incomplets ou inexistant à l'appui des opérations figurant au relevé.** L'information sur l'achat est vague. Cela pourrait indiquer qu'il y a eu abus de la part d'un fournisseur ou que les achats ont été faits à des fins personnelles.
- **Les relevés mensuels de carte d'achat ne sont pas examinés par le service des finances.** Si des détenteurs de carte ne s'attendent pas à ce que leurs achats ou relevés mensuels soient examinés, les risques de fraude augmentent.
- **Les détenteurs de carte font des achats pendant les fins de semaine, pendant leurs vacances ou lors d'un congé spécial.** Cela pourrait indiquer que les achats étaient personnels ou que le détaillant facture le gouvernement pour des achats non gouvernementaux.
- **Le détenteur de carte éprouve des difficultés financières personnelles.** Les risques d'abus peuvent augmenter lorsqu'un détenteur de carte a une mauvaise cote de solvabilité, que son salaire fait l'objet d'une saisie ou qu'il est impliqué dans une procédure de faillite.

Allocations de dépenses

Les actes fautifs et la fraude dans le cas d'une allocation de dépenses ou d'une demande de remboursement des dépenses se traduisent habituellement par le remboursement de dépenses surévaluées, fictives ou présentées en double. Les risques d'actes fautifs ou de fraude liés à une allocation de dépenses et à une demande de remboursement des dépenses sont élevés parce que les commis qui gèrent ces demandes ne se sentent pas à l'aise de remettre en question les rapports et les demandes de remboursement, particulièrement ceux présentés par des cadres supérieurs. Même si des directives très explicites du Conseil du Trésor traitent des dépenses exigibles d'employés, les allocations de dépenses font facilement et souvent l'objet d'abus.

Comment se produisent les actes fautifs et la fraude dans les allocations de dépenses?

Voici des exemples d'abus et de fraude dans le cas d'une allocation de dépenses :

- **Des dépenses personnelles sont présentées comme étant des dépenses professionnelles.** Un employé présente des dépenses personnelles, tels des accessoires informatiques, de l'essence ou des repas personnels, comme étant des dépenses professionnelles.
- **Présentation en double des dépenses.** Un employé est remboursé plus d'une fois pour les mêmes dépenses ou pour des articles qui, même s'ils ont été achetés et payés par l'entité, ont été réclamés dans un rapport de dépenses ou une demande de remboursement. Par exemple, un billet d'avion payé d'avance par le gouvernement est changé et un nouveau billet est émis à un prix nominal. L'employé réclame le montant du nouveau billet d'avion.
- **Présentation d'une demande de remboursement de dépenses payées par une autre personne.** Par exemple, trois fonctionnaires partagent un taxi et chacun présente des frais de taxi sur son rapport de dépenses. Ou bien, les repas payés d'avance à titre de dépenses d'accueil ou dans le cadre d'une conférence sont réclamés ultérieurement par un employé à titre d'indemnité de repas journalière.
- **Présentation de faux frais de kilométrage d'un véhicule.** Un employé présente une demande de remboursement pour le kilométrage d'un véhicule qui est plus élevé que celui réellement parcouru.
- **Présentation de factures pour un article qui a été retourné pour remboursement.** Par exemple, un employé présente une copie d'une facture d'achat d'un accessoire informatique alors que le remboursement de cet article a déjà été reçu.

Examen des allocations de dépenses pour y détecter un acte fautif ou une fraude

Pour examiner les allocations de dépenses ou les demandes de remboursement afin d'y détecter des actes fautifs et des fraudes, les auditeurs doivent analyser les documents suivants :

- l'allocation de dépenses ou la demande de remboursement,
- les dépenses de voyage et d'accueil,
- les relevés mensuels de la carte d'achat de l'entité,
- les feuilles de présence ou les itinéraires de voyage,
- les vacances et autres types de congés,
- les directives en matière de voyage et d'accueil.

Voici les indices d'actes fautifs et de fraude dans les allocations de dépenses :

- **Il manque des reçus de dépenses.** Cela peut indiquer que la dépense n'a pas été faite.

- **Il manque les reçus détaillés des dépenses.** Seul le bordereau de la carte de crédit est fourni sans le reçu détaillé correspondant.
- **Des photocopies de reçus ou de factures sont présentées.** Cela peut indiquer des factures en double, modifiées ou fictives.
- **Les dates des reçus sont anciennes ou manquantes.** Cela peut indiquer que les dépenses ont déjà été présentées.
- **Un employé présente un rapport de dépenses même s'il dispose d'une carte de crédit de l'entité.** L'entité paie les dépenses de l'employé faites par carte de crédit. L'employé présente un rapport de dépenses pour les mêmes dépenses.
- **Les reçus ne correspondent pas au voyage, aux plans, à l'horaire de travail ou aux feuilles de temps de l'employé.** Cela peut indiquer que des reçus fictifs ou des dépenses personnelles sont soumis pour remboursement.
- **La raison de la dépense n'est pas indiquée.** Cela peut indiquer que la dépense n'a pas été faite pour les besoins d'activités professionnelles.
- **Les relevés de carte de crédit de l'entité ne font pas l'objet d'un rapprochement avec les rapports de dépenses.** Le rapprochement des relevés de carte de crédit avec les rapports de dépenses permettrait de mettre en évidence les éléments présentés dans un rapport de dépenses qui pourraient avoir été déjà payés avec la carte de crédit de l'entité.
- **Examen superficiel des rapports de dépenses.** Si des employés connaissent les faiblesses du processus d'examen des dépenses, ceci peut augmenter le risque de fraude.
- **Un feuillet T4A n'est pas émis pour les avantages imposables.** Un employé fait une fausse déclaration à son entité afin qu'un feuillet T4A ne soit pas émis. Par exemple, le fait de déclarer qu'un véhicule du gouvernement n'est pas utilisé à des fins personnelles alors qu'en réalité c'est souvent le cas.
- **Le code de conduite ou les politiques en matière d'éthique sont faibles ou inexistantes ou ne sont pas appliqués.** Lorsque la haute direction n'établit pas, n'applique pas ou ne fait pas respecter les politiques appropriées en vigueur, cela donne le mauvais exemple aux employés, ce qui accroît les risques d'actes fautifs et de fraude.

La paye et les ressources humaines

Les actes fautifs et la fraude dans le cas de la paye et des ressources humaines se traduisent par des interventions au niveau du système de paye. L'organisme fait alors des débours de paye frauduleux sans le savoir. Les organismes qui ont des contrôles insuffisants sur les fonctions de la paye et des ressources humaines s'exposent à la fraude.

Comment se produisent les actes fautifs et la fraude dans les fonctions de paye et des ressources humaines?

Voici les types les plus courants de fraude dans le cas de la paye et des ressources humaines :

- **Abus concernant les activités de dotation et de classification** — Des gestionnaires peu scrupuleux peuvent obtenir la coopération de leurs employés en reclassifiant des postes à des niveaux de rémunération plus élevés ou en changeant des postes temporaires ou pour une période déterminée contre des postes pour une période indéterminée.
- **Abus des heures supplémentaires** — Les employés ont la responsabilité d'autoriser leurs heures supplémentaires et personne ne supervise cette activité. Parfois, les superviseurs et les employés sont de connivence pour partager les paiements d'heures supplémentaires exagérées.
- **Paiement forfaitaire des vacances annuelles** — Un employé encaisse le paiement de ses vacances annuelles, alors qu'il a pris des congés tout au long de l'année sans présenter de demande de congé. Par exemple, des demandes de remboursement de frais de voyage peuvent indiquer qu'un congé personnel a été pris avant ou après un voyage d'affaires.
- **Paiement en trop** — Un employé est payé à un taux supérieur à celui auquel il a droit et ne signale pas cette erreur.
- **Indemnité de départ** — Un employé reçoit une indemnité de départ même s'il travaille toujours pour un ministère ou organisme ou même s'il n'y a pas droit.
- **Employés fictifs** — Un employé fictif est inscrit au livre de paye du ministère ou de l'organisme et les paiements pour cet employé sont déposés dans le compte bancaire du fraudeur ou d'un membre de sa famille. Avec les dépôts électroniques des payes, il est plus difficile de découvrir les employés fictifs.
- **Des employés qui quittent leur emploi ne sont pas supprimés du système de paye** — Les paiements se poursuivent pour les employés qui quittent le service ou qui prennent leur retraite, ceux qui ont démissionné ou ceux qui sont en congé de maladie. Les paiements de la paye sont déposés dans le compte bancaire du fraudeur ou d'un membre de sa famille.
- **Fraude liée à l'assurance-emploi** — De faux relevés d'emploi sont remis à un employé afin qu'il puisse répondre aux exigences d'admissibilité du programme d'assurance-emploi.

Examen des dossiers de paye et des ressources humaines pour y détecter un acte fautif ou une fraude

L'audit de la dotation en personnel et de la classification requiert un examen poussé des dossiers. Les auditeurs examinent aussi les dossiers de rendement ainsi que les rapports de congés et d'heures supplémentaires.

Pour examiner les dossiers de paye afin d'y déceler des actes fautifs et des fraudes, les auditeurs ont généralement recours à des techniques assistées par ordinateur,

telle l'exploration des données. Cette méthode consiste à utiliser des programmes informatiques spéciaux conçus pour chercher des indices de fraude dans de grandes bases de données et repérer des indices (occurrences) d'irrégularités ou de fraude. Les auditeurs peuvent utiliser ces logiciels pour relever des indices de fraude qui ne seraient probablement jamais découverts autrement, dans de grandes bases de données ou entre différentes bases de données. Les auditeurs analysent le rapport des occurrences afin de détecter des actes fautifs ou des fraudes.

Des exemples de recherches effectuées à l'aide des logiciels d'exploration de données sont fournis ci-dessous sous la rubrique Exploration de données pour y détecter les actes fautifs et la fraude.

Voici des indices d'actes fautifs et de fraude dans le cas de la paye et des ressources humaines :

- **Les contrôles internes des fonctions de paye et de personnel sont insuffisants.** Les actes fautifs et les fraudes dans la gestion de la paye et du personnel exigent la manipulation des systèmes de l'organisme. Les faiblesses du contrôle, comme le manque de séparation des tâches ou un contrôle insatisfaisant de l'accès aux systèmes de paye, encouragent les actes fautifs et la fraude.
- **Des cadres supérieurs se font payer régulièrement des montants forfaitaires tenant lieu de vacances.** Comme personne n'ose demander des comptes sur les absences des cadres supérieures, il est facile pour des cadres supérieurs sans scrupule de prendre des congés et de demander des remboursements de vacances qui ont déjà été prises. Une forte proportion de congés annuels n'est pas prise et est monnayée chaque année. Il existe également un lien inapproprié entre les vacances monnayées et la rémunération des heures supplémentaires.
- **Il y a de nombreuses reclassifications à la hausse ou autres activités de dotation inhabituelles.** Les gestionnaires peuvent utiliser des activités de dotation pour récompenser des employés qui tolèrent des comportements inappropriés de la part de la haute direction. Il peut aussi y avoir des postes dédoublés ou fictifs pour favoriser les amis ou des membres de la famille. Une promotion accordée à une date rapprochée de la retraite ou une promotion rétroactive particulièrement à l'échelon des cadres supérieurs peuvent être des indices d'actes fautifs.
- **Activités de dotation sans concours.** Une personne est embauchée à un poste occasionnel, puis ce poste devient un poste à durée déterminée dans le cadre d'un contrat de service, puis la personne est finalement embauchée à un poste permanent pour éviter le concours.
- **La gestion du rendement n'est pas conforme aux politiques du Conseil du Trésor.** Il n'y a pas d'objectifs de rendement ni d'évaluations aux dossiers personnels des cadres. Les primes leur étant attribuées sont plus importantes que celles accordées normalement dans la fonction publique.
- **Il y a abus des heures supplémentaires.** Les heures supplémentaires ne sont pas approuvées à l'avance, ou il n'y a pas de justification pour le nombre

élevé d'heures supplémentaires déclarées. Les congés compensatoires pour les cadres ne sont pas documentés.

- **Numéros d'assurance sociale en double ou faux numéros.** Lorsque plusieurs employés utilisent le même numéro d'assurance sociale ou que le numéro est inacceptable, cela pourrait révéler qu'il existe des employés fictifs ou des employés pour lesquels aucun impôt n'est déduit de leur revenu d'emploi.
- **Adresses en double ou comptes de banque identiques.** Lorsque plusieurs employés utilisent le même compte bancaire pour leurs dépôts de paye ou la même adresse, cela pourrait révéler qu'il existe des employés fictifs.
- **Des retenues à la source manquent sur les feuilles de paye.** Souvent, les feuilles de paye des employés fictifs n'ont aucun prélèvement pour les impôts, les assurances et autres déductions normales.
- **Avis de charges sociales échues provenant de l'ARC.** Des avis provenant de l'Agence du revenu du Canada peuvent indiquer que des retenues sur les feuilles de paye ont été empruntées, même si c'est pour une courte période, avant d'être versées à l'Agence.
- **Le nombre de chèques produits manuellement est élevé.** Lorsque le processus de paye est automatisé, les chèques produits manuellement peuvent indiquer une fraude.

Actifs

Le risque d'actes fautifs et de fraude augmente lorsqu'un organisme possède des actifs qui peuvent être facilement exploités indûment ou enlevés de ses locaux. Le risque de fraude est aussi élevé lorsqu'un organisme ne dispose pas d'un système adéquat de dénombrement, d'étiquetage et d'identification des biens. Dans certains cas, des employés peuvent produire de faux documents ou falsifier des registres de stock pour cacher des actifs manquants. Des tiers peuvent être complices d'actes fautifs et de fraudes.

Comment se produisent les actes fautifs et la fraude dans les actifs?

Voici des types d'actes fautifs et de fraude dans les actifs :

- **Détournement d'actifs pour usage personnel** — Un employé détourne des actifs d'un organisme en vue d'en faire un usage personnel ou vend des actifs au comptant sans enregistrer l'aliénation de l'actif.
- **Vente d'actifs à une valeur inférieure à la juste valeur marchande** — Des actifs sont vendus ou aliénés à une valeur inférieure à la juste valeur marchande à une personne liée à l'employé. Les actifs aliénés peuvent aussi être enregistrés à une valeur inférieure à celle qui a été reçue et l'employé empêche la différence.
- **Des formulaires de demande d'achat ou des documents d'expédition sont utilisés pour déplacer des actifs vers un autre lieu pour en**

- **faciliter le vol** — Un employé demande plus de fournitures et de matériaux que ce que requiert le projet de manière à s'approprier l'excédent. Ou bien de faux documents d'expédition sont utilisés pour envoyer des biens à l'employé ou à un complice.
- **Les fonctions d'achat et de réception de biens sont manipulées** — Un employé de la réception de biens d'un organisme falsifie les documents de réception et s'approprie une partie de la marchandise.

Examen de la gestion des actifs

Voici des indices d'actes fautifs et de fraude dans les actifs :

- **La séparation des tâches n'est pas appliquée dans la gestion des actifs.** Lorsque la séparation des tâches n'est pas bien appliquée, cela fournit l'occasion de détourner des biens ou les produits de la vente. Les formulaires de demande de biens sont approuvés par la même personne qui réclame les biens. Ou bien, l'employé responsable de la vente d'un actif reçoit le produit de la vente.
- **Les actifs sont mal contrôlés.** On ne dresse pas l'inventaire chaque année ou le dénombrement des stocks n'est pas bien supervisé ni vérifié. Personne n'est responsable de la garde des actifs.
- **Les biens sont livrés à une adresse bizarre ou fictive.** L'adresse de livraison est différente de celle de la facture. Ou bien, les documents d'expédition indiquent un mouvement de biens inhabituels. Cela peut indiquer que des biens sont déplacés pour faciliter les actes fautifs et la fraude.
- **La radiation des actifs ou les ventes ne sont pas bien contrôlées.** La radiation de stock est une façon d'enlever des biens d'un livre de comptes pour cacher leur disparition. Ou bien, le voleur peut enregistrer de fausses opérations de ventes pour laisser entendre que les biens manquants ont été vendus.
- **Les autorisations et évaluations appropriées ne sont pas obtenues pour la cession d'actifs.** Approuver la cession d'actifs est une façon de cacher des actes fautifs ou de fraude. Ou alors, les actifs devant être cédés sont évalués à une valeur bien inférieure afin d'être vendus à un complice à une valeur inférieure à la juste valeur marchande