



Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

**Institut Supérieur de
Comptabilité, de Banque et de
Finance
(ISCBF)**

**Master Professionnel
en Audit et Contrôle de Gestion
(MPACG)**

**Promotion 1
(2006-2008)**

**Mémoire de fin d'étude
THEME**

**DIAGNOSTIC QUALITE DU PROCESSUS D'AUDIT DE LA COMMISSION DE
VERIFICATION DES COMPTES ET DE CONTROLE DES ENTREPRISES
PUBLIQUES AU SENEGAL : UNE CONTRIBUTION A SON EFFICACITE
DANS LE RENFORCEMENT DE LA BONNE GOUVERNANCE.**

Présenté par :

BOMISSO Lereba Valérie

Dirigé par :

**Mme Laure de SOUZA
Professeur associé au CESAG**

DEDICACE

Je dédie ce mémoire :

À mon feu père, qui guida mon éducation. A lui, toute ma gratitude et paix à son âme.

À ma mère, pour son soutien et tous ses sacrifices qui me permettent aujourd'hui d'être une femme.

À ma famille d'accueil à Dakar, pour la chaleur familiale qu'elle m'a offerte durant mon séjour au Sénégal.

À tous mes amis et connaissances, pour tous ces moments inoubliables.

REMERCIEMENTS

Le stage, qui a donné lieu à l'élaboration de ce mémoire, a été possible grâce à l'appui et aux efforts conjugués de deux institutions : le Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG) et la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques du Sénégal (CVCCEP).

Les expériences académique, professionnel et relationnel ont été enrichissantes pour moi.

Je voudrais saisir l'opportunité de la rédaction de ce mémoire pour exprimer mes vifs remerciements :

- à Mme Laure DE SOUZA qui a bien voulu diriger la rédaction de ce mémoire
- à MM Mamadou Hady SARR et Mamoudou TOURE respectivement Président et Rapporteur Général de la CVCCEP.
- à M. Papa Gallo LAKH, Commissaire Magistrat à la CVCCEP qui a assuré l'encadrement du stage.
- à tout le personnel de la Commission, pour son appui et pour l'atmosphère cordiale qui a prévalu durant mon séjour.

Mes remerciements vont également à l'endroit de tout le corps professoral du CESAG et tout particulièrement à M. Moussa YAZI, Directeur de l'ISCBF.

A tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à la réalisation de cette étude, recevez ma profonde gratitude.

SIGLES ET ABBREVIATIONS

- ACDI** : Agence Canadienne de Développement International
- AFNOR** : Association Française de Normalisation
- ATH** : Association Technique d'Harmonisation
- BAD** : Banque Africaine de Développement
- BVGM** : Bureau du Vérificateur Général du Mali
- CVCCEP** : Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques de la Cour des Comptes du Sénégal
- CEC** : Cellule des Entreprises et Coopération
- CESAG** : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
- CF** : Contrôle Financier
- DSCOR -VGQ** : Direction des Service-conseils en Optimisation des Ressources -Vérificateur Général du Québec
- EPST** : Etablissement Public à caractère Scientifique et Technologique
- EPP** : Etablissement Public Professionnel
- EPS** : Etablissement Public de Santé
- EPIC** : Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial
- FRAP** : Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes
- GAO** : Government Accountability Office
- FED** : Fonds Européen de Développement
- FMI** : Fonds Monétaire international
- HCCI** : Haut Conseil pour la Coopération Internationale
- IPC** : Indice de Perception de la Corruption
- ISC** : Institution Supérieure de Contrôle
- INTOSAI** : organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques
- IFAC** : International Federation of Accountants
- ISSAI** : International Standards of Supreme Audit Institutions
- ISO** : International Standardization Organization
- ISQC** : International Standards on Quality Control
- IGE** : Inspection Générale d'Etat
- OCDE** : Organisation de Coopération et de Développement Economique

OFPA : Observatoire des Finances Publiques Africaines

PNUD : Programme des Nations Unies pour le Développement

PNBG : Programme National de Bonne Gouvernance

PAPNGB : Projet d'Appui au Programme National de Bonne Gouvernance

RPG : Rapport Public Général

SN: Société Nationale

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

Tableaux

Tableau 1 : Les valeurs de base de la bonne gouvernance	13
Tableau 2: Tableau sommaire des normes INTOSAI	16
Tableau 3 : Les déterminants de la qualité d'un processus d'audit.....	28
Tableau 4 : Les variables utilisées dans le cadre de ce diagnostic :	34
Tableau 5: La composition de l'échantillon	36
Tableau 6 : Tableau de synthèse de l'évolution du cadre institutionnel de la CVCCEP	43
Tableau 7: Champ de compétence de la CVCCEP	45
Tableau 8 : Synthèse des formes et objectifs des contrôles de la CVCCEP	55
Tableau 9: Structure des dossiers de travail de la CVCCEP	56
Tableau 10 : Tableau d'évaluation du sous processus planification de la CVCCEP	61
Tableau 11: Statistique des contrôles de la CVCCEP	62
Tableau 12: Statistique des contrôles de la CVCCEP	63
Tableau 13: Forces et faiblesses des techniques d'audit utilisées par la CVCCEP	64
Tableau 14: Tableau de synthèse de l'enquête sur le niveau d'indépendance de la CVCCEP.....	66
Tableau 15: Suites des Contrôles de la CVCCEP	67
Tableau 16: Synthèse du diagnostic	68
Tableau 17 : Tableau de suivi d'une mission d'audit (modèle n°1).....	70
Tableau 18 : Tableau de suivi d'une mission d'audit (modèle n°2).....	71
Tableau 19: Programme d'assurance et d'amélioration qualité	72
Tableau 20 : Méthodologie de suivi des recommandations	73

Figures :

Figure 1: Relation entre l'audit externe et la gouvernance	11
Figure 2 : Le processus d'audit	22
Figure 3 : Modèle d'analyse	35
Figure 4 : Modèle de planning d'une mission d'audit	70

TABLE DES MATIERES

DEDICACE	I
REMERCIEMENTS.....	II
SIGLES ET ABREVIATIONS	III
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES.....	V
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : LES FONDEMENTS THEORIQUES ET METHODOLOGIQUES DE LA QUALITE D'AUDIT DANS LE SECTEUR PUBLIC .	6
CHAPITRE 1. LES FONDEMENTS DE L'AUDIT EXTERNE DANS LE SECTEUR PUBLIC.....	8
1.1. L'audit dans le secteur public : Typologie et rôle dans le renforcement de la bonne gouvernance.....	8
1.1.1 La typologie de l'audit externe publique.....	8
1.1.2. Le rôle de l'audit externe public dans le renforcement de la bonne gouvernance	10
1.2. Les normes et acteurs de l'audit dans le secteur public.....	15
1.2.1. Les normes d'audit dans le secteur public	15
1.2.2. Les Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques.....	17
1.3. Le processus d'audit dans le secteur public.....	18
1.3.1. L'organisation humaine du processus.....	19
1.3.2. Les différentes phases du processus.....	20
CHAPITRE 2. LA QUALITE D'UN PROCESSUS D'AUDIT	26
2.1. Les déterminants de la qualité d'un processus d'audit	26
2.1.1. La qualité de l'auditeur : compétence et indépendance.....	26
2.1.2. Les déterminants axés sur le processus technique d'audit	27
2.2. Le diagnostic qualité d'un processus d'audit	29
2.2.1. La notion de diagnostic qualité	29
2.2.2. La démarche d'un diagnostic qualité appliqué à un processus d'audit.....	30
CHAPITRE 3. METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE	32
3.1. Les choix méthodologiques d'analyse	32
3.1.1. Les variables de l'étude	33
Source : nous même	34
3.1. 2. Le modèle d'analyse.....	35
3.2. Les techniques de collecte des données.....	36
3.2.1. Le questionnaire	36
3.2.2. L'entretien	36
3.2.3. L'observation.....	37

DEUXIEME PARTIE : DIAGNOSTIC QUALITE DU PROCESSUS D'AUDIT DE LA CVCCEP	39
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE LA CVCCEP	41
4.1. Cadre d'intervention de la CVCCEP	42
4.1.1. Evolution du cadre institutionnel	42
4.1.2. Les compétences de la CVCCEP	44
4.2. Organisation et fonctionnement de la CVCCEP	46
4.2.1. Organisation de la CVCCEP	46
4.2.2. Fonctionnement de la CVCCEP et son rôle dans le renforcement de la bonne gouvernance	48
CHAPITRE 5. DESCRIPTION DU PROCESSUS D'AUDIT DE LA CVCCEP	50
5.1. La phase préparatoire	50
5.1.1. La programmation annuelle	50
5.1.2. Le lancement des missions	51
5.1.3. La revue préliminaire et prise de connaissance générale	52
5.1.4. Le plan de mission et le programme de travail	53
5.2. L'appréciation du contrôle interne	53
5.3. La phase de réalisation des contrôles	54
5.3.1. Les formes de contrôles de contrôles et les diligences à mettre en œuvre	55
5.3.2. Les techniques de collecte d'éléments probants	55
5.3.3. Les supports de travail	56
5.3.4. La supervision des travaux	56
5.4. La phase d'achèvement	58
5.4.1. La procédure contradictoire	58
5.4.2. Le rapport provisoire	58
5.4.3. Les conclusions définitives	59
CHAPITRE 6. PRESENTATION DES RESULTATS, ANALYSE ET RECOMMANDATIONS	60
6.1. Diagnostic du processus d'audit de la CVCCEP	60
6.1.1. Diagnostic de l'étape préparatoire	60
6.1.2. Diagnostic des étapes d'appréciation du contrôle interne et de réalisation	62
6.1.3. Diagnostic de l'étape de finalisation des contrôles et leurs suites	65
6.2. Analyse de l'interaction entre le processus d'audit de la CVCCEP et les facteurs de qualité et leur influence sur les impératifs de la bonne gouvernance	67
6.2.1. L'influence des déterminants de la qualité d'audit	68
6.2.2. L'influence sur les impératifs de la bonne gouvernance	69
6.3. Suggestions et propositions d'amélioration	69
6.3.1. Propositions relatives à la programmation des contrôles	69
6.3.2. Proposition d'un programme d'amélioration et d'assurance qualité	71
6.3.3. La qualité des rapports et de la phase de suivi	72
CONCLUSION GENERALE	75
ANNEXES	77

ANNEXE N° 1 : Questionnaire.....	78
ANNEXE N° 2 : Feuille de travail (cas du cycle achat)	84
ANNEXE N° 3 : Décret N°92-1559 du 6 novembre 1992 fixant les règles de fonctionnement de la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques.....	88
ANNEXE N°4 : synthèse des différentes grilles théoriques de la gouvernance	95
ANNEXE N° 5 : Guide d'entretien.....	96
BIBLIOGRAPHIE	97
WEBOGRAPHIE	101

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

La grave crise du secteur financier, le ralentissement de l'économie des pays développés ainsi que la montée des prix des denrées alimentaires, sont aujourd'hui l'expression de la crise que connaît l'économie mondiale. Cette crise est d'autant plus préoccupante pour les économies des pays pauvres en ce sens qu'elle vient dégrader leur situation déjà précaire.

L'influence des chocs externes actuels a donc une part de responsabilité dans la dégradation et la précarisation des économies des pays en voie de développement. Toutefois, une part explicative importante de cette situation, réside dans le système de gouvernance, souvent qualifié de gabégique. De ce fait, aujourd'hui, la bonne gouvernance, c'est-à-dire « *la façon dont les ressources économiques et sociales d'un pays sont gérées de façon saine* » (KIKHUABI, 2006 : 2), est perçue aussi bien par les populations que par les partenaires au développement, comme étant le socle sur lequel il faudrait bâtir le développement durable. Elle constitue désormais l'une, sinon la principale des conditionnalités de l'aide au développement. En conséquence, il apparaît, actuellement, un regain d'initiatives de la part des autorités publiques dans le sens de l'amélioration de la gouvernance.

Mais que revêt cette notion de « bonne gouvernance » ?

La « gouvernance » se définit comme étant « *un dispositif institutionnel et relationnel, ayant trait au mode de pilotage de l'Etat* » (Pirez, 2003 : 25). Elle englobe les mécanismes, les processus et les institutions par le biais desquels, la gestion des affaires publiques est assurée. Quant au terme « bonne gouvernance », les institutions financières internationales en l'occurrence la Banque Mondiale et le Fonds Monétaire International (FMI), l'utilisent pour définir les critères d'une bonne administration publique. Nous retenons que la bonne gouvernance c'est la gestion par les gouvernements des ressources économiques et sociales de façon efficace, honnête, équitable, transparente et responsable.

A l'instar de nombreux pays africains, le Sénégal, évolue dans un contexte marqué par une gouvernance déficiente, la pauvreté et une crise d'efficacité des administrations et structures publiques. Dans une certaine mesure, c'est en cela qu'il peine encore à sortir de ce que l'organisation 'Transparency International' appelle '*la zone rouge des pays les plus corrompus au monde*'. Le Sénégal appartient en effet à la catégorie de pays dont l'Indice de

Perception de la Corruption (IPC) est compris entre 0 et 5. C'est ainsi que dans le rapport mondial 2008 publié par cette organisation, il est classé 71^{ème} sur 180 pays, avec un indice de 3.6 points sur 10.

Pour palier cette situation, et conscient de ce qu'il n'y aura pas de « *bonne gestion sans un système de contrôle efficace* » (Desheemaerker, 1992 :7), l'Etat du Sénégal s'est doté, depuis les indépendances, de diverses instances de contrôle des finances publiques dont la Cour des Comptes. Cette Cour dispose, au nombre de ses formations, d'une structure en charge du contrôle non juridictionnel des entreprises publiques : la CVCCEP (Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques). A cette dernière incombe « *la mission de contrôle et de vérification du bon emploi et de la gestion des crédits, fonds et valeurs de l'Etat* » selon l'article 38 de la loi N° 90-07 du 26 juin 1990.

Cette Commission créée, il y a une trentaine d'année, est riche d'une longue expérience dans l'audit du secteur public.

Ses interventions ont pour objectifs de s'assurer :

- de la régularité et de la sincérité des comptes (audit financier et comptables) ;
- du respect des dispositions légales et réglementaires par les responsables de l'entité contrôlée et le cas échéant par l'agent comptable particulier (audit de conformité) ;
- du respect des objectifs assignés à l'entité (audit d'efficacité) ;
- de l'optimisation des moyens (audit de la performance).

Dans l'exercice de ses missions d'audit, la Commission, se réfère aux pratiques internationales telles que véhiculées par les normes internationales publiées par l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle (INTOSAI) et les normes établies par l'IFAC. Elle se réfère également aux exigences réglementaires nationales.

De nos jours ses interventions s'inscrivent dans un contexte où l'efficacité du contrôle du secteur public devient un impératif de bonne gouvernance. En effet, dans la quête de la bonne gouvernance, la pluralité des organes de contrôle des finances publiques est certes nécessaire, mais ne suffit pas à garantir leur efficacité dans la lutte contre les maux de la gestion publique. Le regain de scandales ces derniers années dans le secteur public, tels qu'en témoignent la persistance des cas de détournements de fonds publics, de pratiques informelles de gestion et de violation des dispositions du code des marchés publics (Bellitto,

2001 : 64) achèvent de jeter un doute sur la fiabilité et la crédibilité des organes d'audit du secteur public. Par conséquent, les commanditaires et les destinataires de ces audits, deviennent de plus en plus sensibles à la qualité des travaux réalisés par ces organes.

Pour répondre donc aux exigences de leur ère, les structures étatiques d'audit, se doivent d'intégrer cette dimension qualité.

Pour ce faire, la CVCCEP s'emploie à rester en phase avec ces exigences de qualité. Cependant les difficultés qui marquent particulièrement ses conditions de travail sont de nature à entamer la qualité des travaux et par conséquent compromettre les objectifs à elle assignés.

Les facteurs à la base de ces contraintes apparaissent tant au niveau de l'organisation, des procédures, des moyens que des rapports avec les autorités exécutives et les personnes physiques ou morales soumises à ses contrôles.

Il s'agit entre autre:

- de l'insuffisance des capacités (PAPNBG, 2008 : 7) ;
- du défaut de moyen de contraintes;
- des goulots d'étranglements d'ordre institutionnel et bureaucratique;
- du défaut de professionnalisme (Akakpo, 2007 : 40) ;
- des difficultés liées au respect des calendriers d'audit établis en début d'année;
- de l'absence de procédures actualisées ;
- du recrutement d'agents n'ayant souvent aucune expérience en audit ;
- du défaut de supervision des missions.

Comme conséquences possibles de ces dysfonctionnements, l'on distingue principalement:

- la persistance des mauvaises pratiques dans la gestion des affaires publiques ;
- le renforcement de l'impunité généralisée ;
- les échecs des différentes réformes politiques et économiques visant à impulser la bonne gouvernance et le développement durable.

Pour palier cela, les solutions généralement retenues vont dans le sens du renforcement des capacités, de la professionnalisation (Akakpo, 2007 : 115) et de la mise en place d'un cadre de gestion publique en phase avec les exigences d'une bonne gestion (Gueye, 2006 : 3). Mais il est en outre suggéré un cadre organisationnel adéquat qui assure la qualité des travaux.

Il est donc important pour une action efficace du contrôle public, de renforcer les capacités des organes en charge de ce contrôle mais aussi de favoriser la dimension qualité de leurs travaux. Cette qualité selon les travaux de Tondeur (2003 : 9-15) et de Manita (2007 : 20-21) a comme déterminants :

- la satisfaction des attentes du client.
- la qualité de l'auditeur ;
- la qualité des caractéristiques organisationnelles de la structure d'audit ;
- la qualité du processus technique d'audit.

Cette dernière solution, celle que nous retenons, vise l'analyse du processus d'audit tel que mené par la CVCCEP et ce, dans un souci d'amélioration de son efficacité et de sa crédibilité.

La question principale à laquelle tentera de répondre cette étude est : « quelle est l'efficacité du processus d'audit de la CVCCEP ? ». Il sera question précisément de savoir :

- quels sont les fondements et les déterminants de la qualité d'un processus d'audit dans le secteur public ?
- comment la CVCCEP procède-t-elle à l'audit des entités entrant dans son champ de compétence?
- quels sont les facteurs propres à améliorer la qualité de son processus et à favoriser son efficacité ?

Toutes ces questions trouveront leurs réponses dans le traitement du thème que nous avons choisi dans le cadre de ce mémoire et qui s'intitule :

« Diagnostic qualité du processus d'audit de la CVCCEP : une contribution à son efficacité dans le renforcement de la Bonne Gouvernance ».

Nous nous proposons de procéder à une analyse du processus d'audit de la CVCCEP afin d'en détecter les faiblesses éventuelles. Cet objectif principal se décline en trois objectifs spécifiques que sont :

- analyser les fondements et les déterminants de la qualité de l'audit dans le secteur public ;
- examiner le processus d'audit tel que mené par la CVCCEP ;
- diagnostiquer les points de qualité et de non qualité et identifier les moyens de les améliorer.

L'intérêt de ce travail réside en ce qu'il contribuera au débat sur l'efficacité de l'audit en y apportant les contributions d'une démarche qualité. Aussi, permettra-t-il à la CVCCEP de renforcer son action auprès des entités qu'elle audite, mais également de contribuer à l'efficacité de son rôle dans la quête de la bonne gouvernance. Enfin, pour nous ce travail sera l'occasion de parachever une formation académique avec un thème qui nous ouvre un champ futur de spécialisation.

La méthode que nous avons choisie d'adopter pour répondre aux objectifs de recherche repose sur :

- une grille de lecture pour réaliser la revue documentaire sur les concepts de base de l'étude ;
- un stage pratique au niveau de la CVCCEP pour la réalisation d'une approche empirique du problème ;
- Une analyse des données collectées à partir des techniques suivantes : le questionnaire, l'analyse documentaire et les entretiens.

Le travail est articulé autour de deux grands axes comprenant d'une part un cadre théorique et d'autre part un cadre pratique. Le premier axe concerne la revue critique de la littérature et la méthodologie de la recherche. Il portera sur :

- Chapitre 1 : les fondements de l'audit dans le secteur public ;
- Chapitre 2 : les déterminants de la qualité d'un processus d'audit ;
- Chapitre 3 : la méthodologie de la recherche.

Le second axe, sur la base d'un stage pratique à la CVCCEP, sera consacré à :

- Chapitre 4 : la présentation de la CVCCEP ;
- Chapitre 5 : la description du processus d'audit de la CVCCEP ;
- Chapitre 6 : le diagnostic qualité du processus d'audit de la CVCCEP, l'analyse des résultats et les propositions de pistes de solutions.

PREMIERE PARTIE : Les fondements théoriques et méthodologiques de la qualité d'audit dans le secteur public.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La déclaration universelle des Droits de l'Homme énonce les droits civils et politiques, économiques, sociaux et culturels de tout citoyen. Elle stipule en son article 15, que « *la société a le droit de demander des comptes à tout agent public de son administration* ». Pendant longtemps et aujourd'hui encore, ce mandat est confié dans les démocraties contemporaines à des Institutions Supérieures de Contrôle des finances publiques (ISC).

L'un des principaux motifs à la base de la création de ces divers organes de contrôle public, est donc le souci d'une gestion publique saine et transparente.

Pour comprendre le rôle de ces organes dans l'assainissement de la gestion des affaires publiques, nous choisissons d'examiner les fondements de leurs missions d'audit et les éléments d'appréciation de la qualité de leur processus. Tel sera l'objet de cette première partie qui débouchera sur la méthodologie et le modèle théorique d'analyse que nous avons adopté dans le cadre de cette étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 1. Les fondements de l'audit externe dans le secteur public

Si l'on interroge l'histoire, les premières manifestations de l'audit dans le secteur public remontent à l'origine des civilisations. Selon Mc Mickle (1978 :8) in Carassus (2003 :4), les premières références au terme audit semblent être apparues avec l'empire Romain où *l'auditus*, terme utilisé dans un sens juridique, imposait aux responsables publics de réaliser un compte rendu de leurs activités devant une cour de justice.

De l'histoire du concept d'audit il ressort également qu'au III^{ème} siècle avant Jésus Christ, les gouverneurs romains désignaient des questeurs chargés de contrôler les comptabilités de toutes les provinces. De même, quelques siècles après, Charlemagne, prenant exemple sur les romains, nommait des « *missi dominci* » qui sont de hauts commissaires chargés de contrôler les administrations provinciales. Tels sont autant de faits qui attestent que les premières manifestations de l'audit externe dans le secteur public remontent à des temps très anciens.

De nos jours, l'audit dans le secteur public se rapporte à l'audit appliqué au secteur non marchand comme les administrations et les entreprises du secteur public et parapublic. Généralement caractérisés par des missions d'intérêt général et étant le plus souvent sous l'influence des forces politiques (Charreaux, 1997 : 38), ces organismes font l'objet de contrôles qui présentent un certain nombre de spécificités. Ces spécificités apparaissent tant au niveau des types de contrôle et leur rôle dans le système de gouvernance publique (1.1), des normes de travail applicables, des acteurs (1.2), que du processus d'audit.

1.1. L'audit dans le secteur public : Typologie et rôle dans le renforcement de la bonne gouvernance

Il existe plusieurs formes d'audit dans le secteur public. Ces audits selon qu'ils prennent une forme ou une autre jouent un rôle donné dans la quête de la bonne gouvernance.

1.1.1 La typologie de l'audit externe publique

Classiquement on distingue, en matière de finances publiques, plusieurs types de contrôle. On sépare d'une part le contrôle politique traditionnellement exercé par les assemblées parlementaires, du contrôle à caractère technique confié à des experts. Il appartient à ces

derniers de se prononcer non sur les buts poursuivis, mais sur les moyens mis en œuvre et sur les résultats obtenus.

D'autre part, on distingue les contrôles internes réalisés au sein même des organes concernés, des contrôles externes confiés par définition à des organes distincts et disposant d'une autonomie plus ou moins complète. Cette dernière peut être de nature technique ou politique.

On oppose enfin le contrôle à priori, exercé préalablement à la naissance d'une opération ; au contrôle à posteriori, qui intervient après coup, sans interférer dans les décisions prises par les responsables publics (Descheemaeker, 1998 : 46).

Ce dernier type de contrôle (le contrôle a posteriori) peut prendre trois (03) formes principales à savoir l'audit de régularité, l'audit financier et contrôle des comptes ou l'examen de l'économie et de l'efficacité dans l'utilisation des ressources.

1.1.1.1. L'audit de conformité ou contrôle de régularité

Il s'agit d'un contrôle à caractère juridictionnel; qui consiste au jugement des comptes des comptables principaux et porte sur la régularité et la sincérité des recettes et des dépenses décrites dans les comptabilités publiques (Servais, 2006 : 4).

Ce type de contrôle évalue dans quelle mesure l'entité auditée se conforme aux lois et aux règlements en vigueur. En effet, ce contrôle permet de s'assurer de la conformité des dépenses publiques à la loi des finances et à d'autres lois, de l'adéquation entre les crédits et les résultats budgétaires.

1.1.1.2. L'audit financier et comptable

Cette forme d'audit vise à montrer que les rapports financiers des administrations publiques présentent un tableau véridique et équilibré de la situation financière de l'État. Elle porte sur l'utilisation ou la gestion des ressources, les entrées et sorties de flux financiers (BAD, 2004 : 1).

Selon les dispositions des postulats de base du contrôle des finances publiques, publiés par l'INTOSAI (2004 :22), les opérations qu'englobe la vérification des comptes sont :

- la certification de la responsabilité financière des unités tenues de rendre compte ainsi que celle de l'administration publique dans son ensemble;
- le contrôle des transactions et du système financier;
- l'évaluation du degré de conformité aux lois et règlements;

- la certification de la responsabilité financière des unités tenues de rendre compte ainsi que celle de l'administration publique dans son ensemble;
- le contrôle des transactions et du système financier;
- l'évaluation du degré de conformité aux lois et règlements;
- la vérification du contrôle interne et des fonctions de l'audit interne;
- la vérification de la correction et de l'honnêteté dans la prise des décisions administratives au sein de l'entité auditée.

1.1.1.3. L'audit d'efficacité, de rentabilité ou contrôle des résultats

Également connu sous les noms d'audit «*de performance*», «*de programme*» ou «*de gestion*» cette forme de contrôle englobe «*l'examen des économies, de la rentabilité et de l'efficacité*¹».

Contrairement à l'audit de conformité et à l'audit financier, l'audit de la rentabilité examine les résultats et les produits. Ce contrôle non juridictionnel vise à apprécier la qualité de la gestion et à formuler, éventuellement, des suggestions sur les moyens d'en améliorer les méthodes et d'en accroître l'efficacité. Il englobe, selon l'article 67 de la loi N° 99.70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes du Sénégal «*tous les aspects de la gestion notamment, la réalisation des objectifs assignés, l'adéquation des moyens utilisés, les coûts des biens et services produits, les prix pratiqués, et les résultats. Il porte également sur la régularité et la matérialité des opérations* ».

Comme indiqué plus haut, toutes ces formes d'audit ont pour objectif de veiller à la bonne gestion des affaires publiques.

1.1.2. Le rôle de l'audit externe public dans le renforcement de la bonne gouvernance

Il existe de nombreux cadres théoriques pour comprendre la relation entre l'audit externe et la gouvernance. Parmi ceux-ci, c'est la théorie de l'agence qui, historiquement a abordé le rôle de l'audit externe en tant que mécanisme de gouvernance d'entreprise.

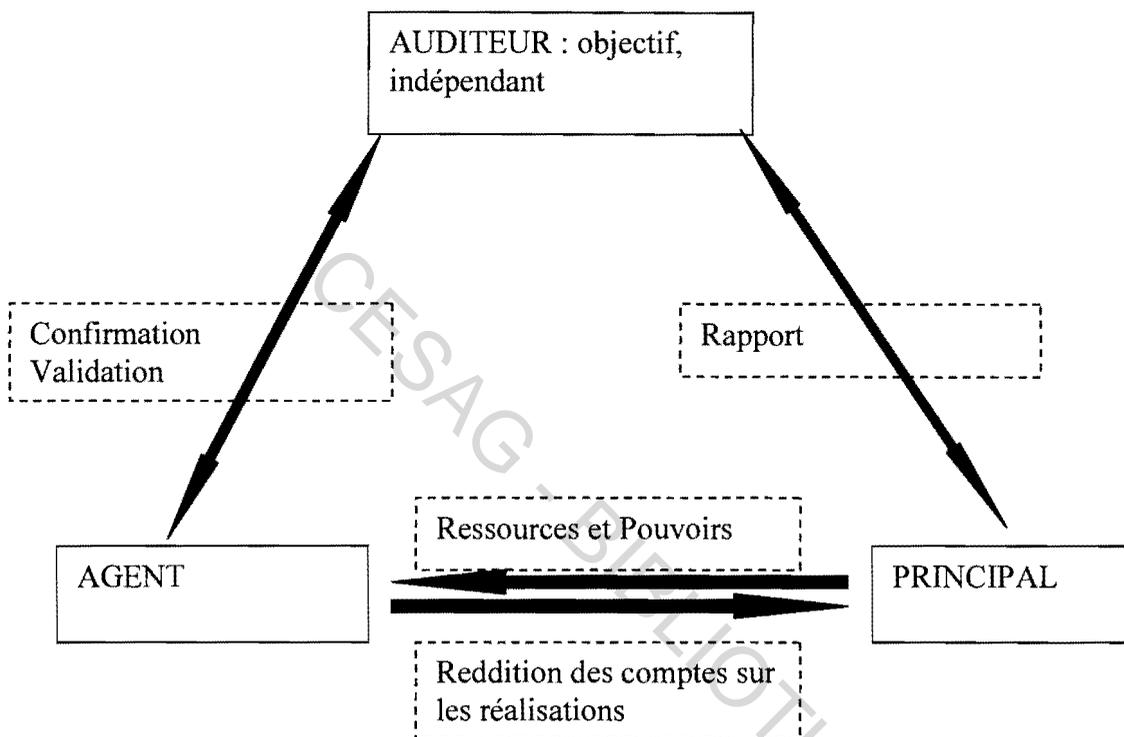
De nos jours, le cadre théorique de la «*corporate governance*² » (Cf. annexe 4) est applicable aux organisations publiques ; dans la mesure où les fonctionnaires –à titre d'agents publics-

¹ Normes INTOSAI, ISSAI 100 (postulats de base du contrôle des finances publiques) Paragraphe 40.

² Cadre théorique du gouvernement de l'entreprise : la théorie de l'agence

sont tenus de rendre compte périodiquement aux organismes élus – principal- de l'utilisation qu'ils ont fait des ressources mises à leur disposition ainsi que leur rendement. Compte tenu des risques inhérents à la relation « agent-principal » une troisième partie, en l'occurrence l'auditeur, intervient en tant que régulateur et moyen de réduction de ces risques (cf. figure n°1).

Figure 1: Relation entre l'audit externe et la gouvernance



Source : CARASSUS & al (2005 :19)

Avant d'aborder les rôles de l'audit dans la bonne gouvernance, nous essaierons de comprendre et de tracer les contours de ce concept relativement à notre champ d'étude.

1.1.2.1. Le concept de bonne gouvernance

Etymologiquement, le terme gouvernance vient du latin « *gubernare* » qui signifie : gouverner, piloter un navire (Baron, 2003 : 330). Il fait référence aux divers modes d'exercice du pouvoir et à leurs résultats. Il renvoie également à la façon dont une organisation prend les décisions et les applique.

Dans les tentatives d'approches de ce concept, les recherches oscillent entre conceptualisation et opérationnalisation (ACDI ; 1997 : 7). Ainsi, deux grandes approches peuvent être identifiées :

D'une part, il y a ceux qui cherchent à lui donner un contenu spécifique, opérationnel (approche positive) et d'autre part, ceux qui l'abordent sous une vision normative (l'approche normative).

- **L'approche positive.**

Il s'agit ici de donner un contenu spécifique au concept. Dans ce contexte, deux (2) modèles se disputent l'hégémonie : l'approche technico-gestionnaire des institutions financières internationales avec la Banque mondiale en tête, et l'approche dynamique des autres donateurs, et particulièrement, le PNUD, et l'Union Européenne (UE) (Cellule Entreprise et Coopération ; 2002 :15).

Dans le discours dominant au sein des institutions financières internationales, la ligne directrice de la gouvernance est celle de « *l'Etat minimum et du marché maximum* ». Selon la Banque Mondiale, la gouvernance est « *un ensemble de procédures et de techniques de gestion destiné à faciliter l'implantation d'un modèle de référence -le modèle libéral- et à l'administrer* » (HCCI, 2001 : 106). Ce modèle identifie d'une part, les gouvernements comme les principaux acteurs de la gouvernance et d'autre part, comme principaux instruments : la réforme de l'Etat, l'Etat de droit et la décentralisation. Cette approche de la gouvernance sous un angle technique assimile pratiquement la gouvernance à la performance de la gestion économique et financière. Le principal indicateur de performance retenu par cette approche, est la mise en application correcte des réformes.

Selon Nzouankeu (2002 : 4) le cantonnement de cette approche dans le seul secteur de l'économie et des finances a suscité des critiques de la part des autres donateurs. Ceux-ci considèrent que la dépolitisation de la gouvernance, lui enlève de sa substance. Ils optent donc pour une vision dynamique du concept.

Pour les tenants de cette vision, la réforme n'est pas un objectif en soi. Elle n'est pas non plus déterminée par un modèle universel. Leur approche, adjoint une dimension politique aux aspects économiques et financiers mis en avant par la Banque mondiale (Agence Canadienne de Développement International, 1997 :6). En effet, cette conception intègre tous les facteurs

susceptibles de contribuer à la bonne gestion des affaires. Il s'agit, non seulement, des aspects économiques et financiers, mais aussi des valeurs politiques, sociales et culturelles. Ils apprécient alors la gouvernance à la lumière des facteurs suivants :

- les réformes des systèmes judiciaires et des cadres normatifs ;
- la démocratie et la participation ;
- la gestion des conflits.

L'indicateur retenu dans cette approche est l'impact des réformes sur le développement.

• L'approche normative

Cette approche s'intéresse aux critères et principes de bonne gouvernance.

La bonne gouvernance fait référence au système d'établissement d'un ensemble de règles prévisibles, impartiales, et qui peuvent être appliquées de façon cohérente.

Compte tenu de la diversité des organes gouvernementaux, il n'existe pas un modèle unique de gouvernance. Néanmoins, il existe certains principes qui valent pour toutes les organisations du secteur public.

Pour les partenaires au développement, un consensus ressort généralement autour d'un certain nombre d'éléments de base et de valeurs à respecter. Il s'agit de la démocratie, de l'Etat de droit et de la transparence.

Tableau 1: Les valeurs de base de la bonne gouvernance

Démocratie	Elections	Pluralisme
Etat de droit	Séparation des pouvoirs, justice indépendante	Respect des libertés individuelles/ des droits de l'Homme
Transparence	Administration honnête	Lutte contre la corruption

Source : HCCI (2001 :135)

Quant à l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE), elle définit la bonne gouvernance comme étant « *l'exercice du pouvoir par les divers paliers de gouvernements de façon efficace, honnête, équitable, transparente et responsable* » (Johnson, 1997 : 12 ; Association Francophone de la Comptabilité, 2007 : 156). Elle met en avant six (6) principaux éléments de bonne gouvernance³ :

³ OCDE (2008), *les principaux éléments de la bonne gouvernance*, <http://www.ocde.org/document/48/0,3343.fr>

- l'obligation de rendre compte : les administrations sont capables et désireuses de montrer en quoi leur action et leurs décisions sont conformes à des objectifs précis et convenus ;
- la transparence : l'action et la prise de décisions des administrations publiques sont, dans une certaine mesure, ouvertes à l'examen des autres secteurs de l'administration, du parlement, de la société civile et parfois d'institutions et d'autorités extérieures ;
- l'efficience et l'efficacité : les administrations publiques s'attachent à une production de qualité dans les services rendus aux citoyens, et veillent à ce que leurs prestations répondent à l'intention des responsables de l'action publique ;
- la réceptivité : les autorités publiques ont les moyens et la flexibilité voulus pour répondre rapidement à l'évolution de la société. Elles tiennent compte des attentes de la société civile lorsqu'elles définissent l'intérêt général et elles sont prêtes à faire l'examen critique du rôle de l'Etat ;
- la prospective : les autorités publiques sont en mesure d'anticiper les problèmes qui se poseront à partir des données disponibles et des tendances observées, ainsi que d'élaborer des politiques qui tiennent compte de l'évolution des coûts et des changements prévisibles ;
- la primauté du droit : les autorités publiques font appliquer les lois, la réglementation et les codes en toute égalité et en toute transparence..

1.1.2.2. L'utilité de l'audit externe dans la gestion des affaires publiques

Dans le secteur public, l'auditeur joue divers rôles qui selon les travaux de Khemakhem (2009 : 1) peuvent être classés suivant la nature des contrôles :

D'abord, au niveau du contrôle financier, le rôle du vérificateur est d'apporter un élément de crédibilité aux informations fournies par les gestionnaires sur la situation financière et les résultats d'exploitation de l'entité vérifiée. Cette crédibilité s'appuie sur le respect des règles et principes comptables.

Ensuite, le contrôle de conformité tend en premier lieu à s'assurer que les entités vérifiées veillent au respect du dispositif juridique auquel elles sont soumises. L'ISC agit dans ce cadre en tant que gardienne des lois et règlements en vigueur et rapporte à qui de droit les manquements relevés qu'elle estime devoir porter à sa connaissance.

Enfin, le contrôle de l'optimisation des ressources offre l'occasion d'examiner si les responsables de la gestion des entités publiques ont utilisé les ressources disponibles de façon à en tirer le meilleur avantage possible et s'ils se sont donnés les moyens pour évaluer leurs performances.

1.2. Les normes et acteurs de l'audit dans le secteur public

L'audit dans le secteur public est généralement du ressort d'institutions étatiques de contrôles que sont les ISC et la mission de ces dernières, est confiée à des professionnels qui sont soit des fonctionnaires ou des magistrats des juridictions financières. A l'instar de tout auditeur ; le professionnel d'audit dans le secteur public est soumis à des normes.

1.2.1. Les normes d'audit dans le secteur public

L'activité des professionnels de l'audit dans le secteur public n'échappe pas à la normalisation. Les ISC accomplissent généralement leurs tâches conformément à des normes internationalement reconnues. En effet, outre les normes locales et les normes édictées par l'IFAC qui sont applicables tant dans le secteur privé que public, les ISC se réfèrent aux normes édictées par l'INTOSAI. Les normes internationales de l'INTOSAI appelées ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) édictent les principes fondamentaux de comportement et les règles générales de l'exercice de la mission de contrôle des finances publiques. Elles sont au nombre d'une cinquantaine et comprennent les ensembles suivants :

- ISSAI 100 F : Postulats de base
- ISSAI 200 F : Principes généraux ;
- ISSAI 300 F : Normes d'application des contrôles ;
- ISSAI 400 F : Normes des rapports ;
- ISSAI 1220 F : Normes de contrôle qualité.

Le tableau ci-dessous présente l'architecture générale de ces normes et en donne une synthèse de leur contenu respectif.

Tableau 2: Tableau sommaire des normes INTOSAI

Catégories	Description
Postulat de base	Il s'agit des principes essentiels destinés à rendre les pouvoirs publics davantage comptables de leurs actes à savoir : l'utilisation de systèmes appropriés d'information, de contrôle, d'évaluation et d'établissement de rapports ; l'utilisation de principes comptables admissibles en matière d'informations comptables et financières et de publication de celles-ci ; l'application de normes de contrôle par les ISC qui doivent, ce faisant, exercer leur propre jugement ; la nécessité pour les ISC d'avoir mandat pour contrôler toutes les activités et bénéficier de la coopération des organismes contrôlés.
Principes généraux	Ces principes précisent que chaque ISC doit adopter une politique et suivre des procédures visant à recruter et superviser un personnel ayant la qualification appropriée et lui permettre de se perfectionner, affecter le personnel nécessaire aux fonctions d'audit et examiner les normes et procédures internes. Quant aux normes déontologiques, elles stipulent que l'auditeur et l'ISC doivent être indépendants, éviter les conflits d'intérêts, posséder les compétences requises et exercer leurs diligences dans l'application des normes de contrôle.
Normes d'application du contrôle	Ce sont les normes détaillées applicables à l'exercice des activités d'audit ainsi qu'à la communication relative à ces activités et à la présentation de leurs résultats. Les normes d'application du contrôle se répartissent en six catégories : la programmation, la supervision et les examens, l'évaluation du contrôle interne, l'obtention d'informations probantes et la conformité des états financiers à des normes comptables admissibles.
Normes de rapports	Deux catégories de normes de rapports existent pour aider l'auditeur à formuler une appréciation dans son opinion ou son rapport. Elles concernent : la nécessité de présenter des opinions et des rapports par écrit, ainsi que leur nature et leur contenu ; la nécessité d'indiquer la suite donnée aux pratiques frauduleuses relevées par les auditeurs et les informations à communiquer avec ces dernières.

Source : INTOSAI (2004 : 3)

Notons également qu'en plus de ces normes de contrôle, l'INTOSAI a publié un code international de déontologie à l'intention des contrôleurs du secteur public. Il s'agit des principes et valeurs qui doivent guider les contrôleurs dans leur travail quotidien, à savoir :

- L'intégrité ;
- L'objectivité, l'indépendance et l'impartialité ;
- Le secret professionnel et
- La compétence.

1.2.2. Les Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques

Les Institutions Supérieures de Contrôle des finances publiques et d'autres organes de contrôles chargés de veiller à la bonne gestion des fonds publics, assurent généralement le contrôle externe des organismes publics.

Une ISC est « *tout organisme public quelque soit sa désignation, sa constitution ou son organisation qui exerce, en vertu de la loi, la fonction suprême d'audit de l'État* » (INTOSAI, 2004 : 1).

La forme précise que peut prendre cet organisme peut varier de manière importante d'un pays à un autre. A titre d'exemple : l'Institution suprême d'audit en Allemagne est la Cour Fédérale de comptes, alors qu'en Irlande, il s'agit de l'Office du Contrôleur et auditeur général).

L'audit dans le secteur public nord américain notamment au niveau fédéral est du ressort du Government Accountability Office (GAO). Ce dernier est une institution qui est non seulement au service du Congrès mais également au service du citoyen américain. De par ses missions, il contribue à « *favoriser l'efficacité et la transparence de l'administration fédérale à travers cinq pôles d'activités à savoir : le contrôle financier et le conseil juridique, la production de normes et de conseils en matière de comptabilité publique, l'audit des administrations, des systèmes et politiques publiques, l'évaluation des politiques publiques, et enfin, l'expertise des choix publics* » (Diallo, 2008 :3).

En France la loi sur la décentralisation et la libéralisation dans le secteur public, ont entraîné la mise en place de systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales. Ces dernières ont ensuite progressivement mis en place des structures d'audit.

Dans nombres de pays de l'UEMOA, l'ISC est une Cour des Comptes, comme c'est le cas au Sénégal. Outre la Cour des comptes qui est une juridiction supérieure autonome, l'Inspection générale d'Etat basée à la Présidence de la République et, l'Inspection générale des Finances sont également deux corps étatiques de contrôle des finances publiques.

En somme, ce sont généralement des instances nationales d'audit, nommées par la plus haute autorité (par exemple : un organe législatif suprême) ou en vertu d'une disposition constitutionnelle⁴ qui font office d'ISC. Leur fonction essentielle, selon l'INTOSAI, « *est de faire respecter et promouvoir l'obligation de rendre comptes* » (INTOSAI, 2004 : 6).

Mais aussi, contribuent-elles à rendre l'action publique plus transparente, plus efficace et en quelque sorte plus légitime (Servais, 2006 : 2).

Par ailleurs, pour assurer un contrôle indépendant, la loi précise les conditions de nomination, de retraite et de destitution des auditeurs qui animent ces institutions. Et il leur revient de remettre en temps opportun au Chef de l'État, aux autorités législatives et au public des rapports sur l'intégrité financière des comptes des administrations publiques.

Une nouvelle approche de l'audit est celle qui insiste sur l'approche systématique et méthodique des processus de management par les risques. L'audit également n'échappe pas à cette règle. Ainsi, comprendre l'audit comme un processus est essentiel.

1.3. Le processus d'audit dans le secteur public

Par définition un processus est un « *ensemble structuré de tâches visant à fournir un produit ou un service appréciable en termes de coût, qualité et délai* » (Diene, 2006 : 15).

Il est défini de façon plus poussée par AFNOR (1996 : 17) et Champy & al. (1993 : 146) comme étant un ensemble de moyens et d'activités liés qui transforment des éléments entrants en éléments sortants représentant une valeur pour le client. Ces moyens peuvent inclure les variables suivantes : le personnel, les finances, les installations, les équipements, les techniques et les méthodes.

Sur cette base nous pouvons définir le processus d'audit comme la succession des étapes et tâches du travail d'audit. En un mot il s'agit de la méthodologie d'audit.

⁴ Normes INTOSAI ISSAI 100, paragraphe 35

1.3.1. L'organisation humaine du processus

Le processus d'audit comme tout processus de gestion comporte d'amont en aval un certain nombre d'opérations et d'acteurs. Dans le secteur public ces acteurs sont soit des fonctionnaires, des magistrats de la Cour des Comptes ou encore des inspecteurs des finances (Dayan, 2004 :914). On note fondamentalement quatre (4) principaux acteurs dans tout processus d'audit, à savoir : le(s) signataire(s), le(s) chef (s) de missions, les réviseurs principaux et les réviseurs assistants.

1.3.1.1. Le rôle du signataire

Le signataire ou encore le décisionnaire assure la responsabilité des travaux effectués par ses collaborateurs. Il a quatre niveaux d'intervention :

- la gestion du contact avec l'entité auditée ;
- la conduite générale de la mission ;
- la supervision des travaux ;
- la prise de décision.

Dans l'organisation hiérarchique des cabinets ce rôle revient à « l'associé responsable ». Dans le secteur public selon la norme ISSAI 122⁵ c'est un « auditeur général » nommé en vertu d'une loi qui peut agir en tant que « associé responsable » et assumer la responsabilité globale pour les audits du secteur public. Selon toujours cette norme, « *si, cependant, le Contrôleur général désigne un employé ou une autre personne convenablement qualifiée pour effectuer un audit pour son compte, c'est l'auditeur désigné qui remplit les tâches de l'associé responsable de la mission* »

1.3.1.2. Le rôle du chef de mission

Les attributions du chef de mission sont le prolongement de celles du signataire. Il est le lien entre les différents niveaux de la hiérarchie. Sa principale attribution est de « *conduire la mission dans son détail et d'assurer le suivi des assistants* » (Ahouangansi, 2006 :184). A cet effet, il assure la conduite de la mission dans son détail et la supervision des assistants.

⁵ Norme INTOSAI relative à l'applicabilité de la norme ISA 220 dans le secteur public

1.3.1.3. Le rôle des réviseurs principaux

Quelques soient les titres ou dénominations qu'ils reçoivent dans le cadre des dispositions particulières prises par les ISC, les réviseurs principaux sont des niveaux hiérarchiques et/ ou techniques intermédiaires. Ils ont la responsabilité d'un ou plusieurs autres collaborateurs. Selon Ahouangansi (2006 :185), ils sont principalement en charge d'organiser le détail de leurs travaux, d'examiner les travaux effectués par les réviseurs assistants, de s'assurer qu'ils sont conformes au programme demandé et de résoudre les difficultés pratiques que peuvent rencontrer les réviseurs assistants. Aussi, leur revient-il de reprendre les conclusions partielles pour en faire des conclusions claires à l'intention du chef de mission.

1.3.1.4. Le rôle des réviseurs assistants

Les réviseurs assistants ou encore « assistants de vérification » sont des exécutants. Ils travaillent sur la base des instructions très détaillées du chef de mission ou du réviseur principal.

Ils interviennent principalement dans l'évaluation du contrôle interne, dans la mise en œuvre de l'examen des comptes et lors des travaux d'achèvement de l'audit.

1.3.2. Les différentes phases du processus

La démarche d'audit applicable aux entreprises selon qu'elles soient du secteur public ou privé ne change pas, parce qu'elles s'inspirent des normes internationales généralement admises.

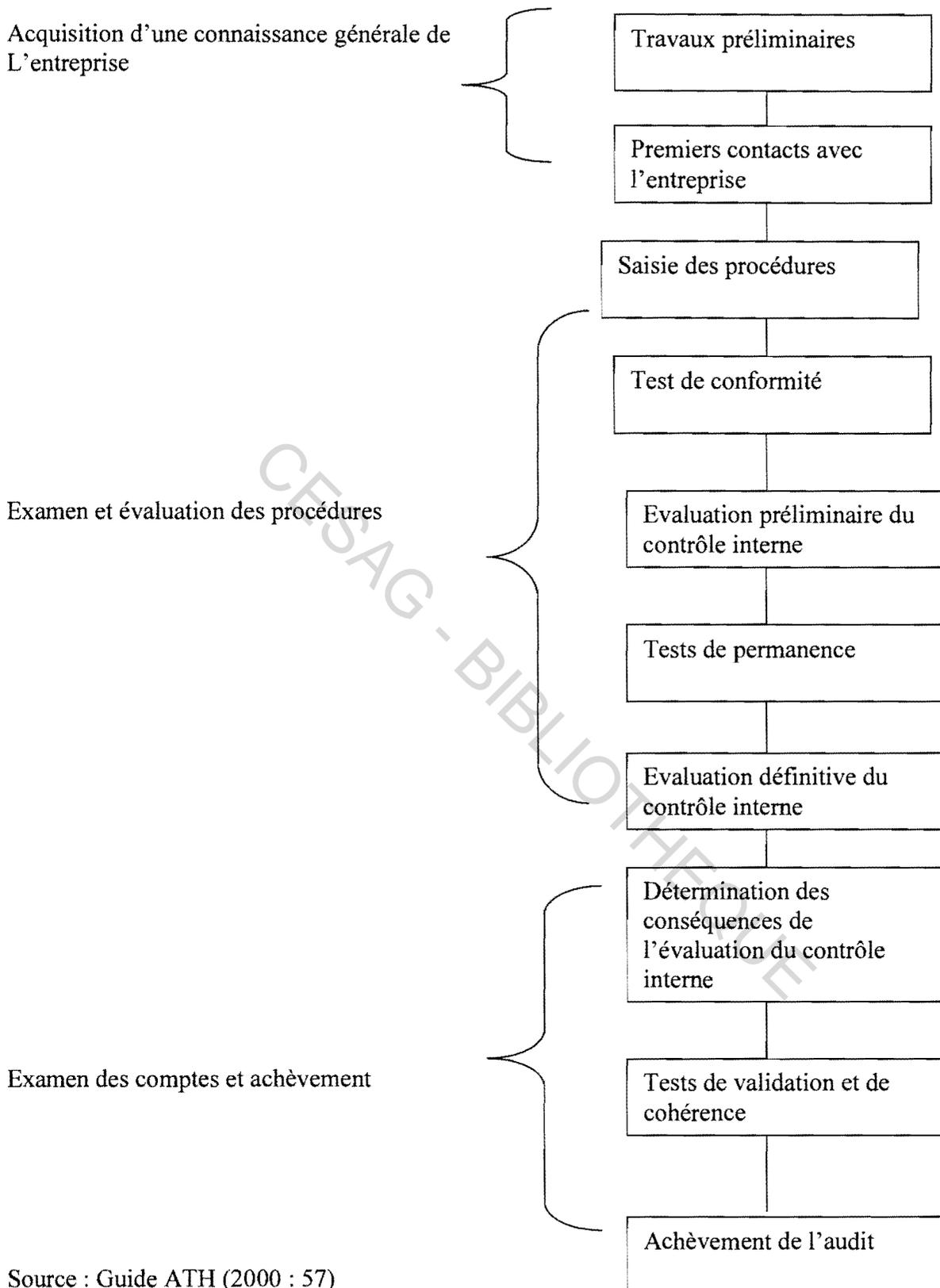
Selon le Groupement ATH (2000 : 456), l'audit et plus précisément l'audit opérationnel peut être défini comme l'examen professionnel des informations relatives à la gestion de chaque fonction d'une entreprise en vue d'exprimer sur ces informations une opinion responsable et indépendante par référence aux critères de régularité, de fiabilité et d'efficacité. Cette opinion doit accroître l'utilité de l'information.

De cette définition il ressort que l'audit impose un savoir être, mais aussi un savoir faire à travers une démarche méthodique. Les principales étapes de cette démarche, selon la norme 210 de la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes, citée dans les travaux de Tondeur (2003 : 8), sont :

- l'orientation préalable des travaux permettant à partir d'une première connaissance de l'entreprise et d'une identification des risques de déterminer le programme général des travaux de contrôle à mettre en œuvre ;
- l'appréciation des procédures et l'obtention d'éléments probants selon un degré et des modalités définies par le programme général de travail ;
- l'organisation des travaux s'appuyant principalement sur la délégation et la supervision ainsi que sur la conservation de la documentation nécessaire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 2 : Le processus d'audit



Source : Guide ATH (2000 : 57)

1.3.2.1. Le sous processus orientation et planification

Son objet est de préparer la mission d'audit. Elle permet de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des travaux à réaliser et d'orienter les efforts d'audit sur les zones à risques. Elle se fait en trois étapes qui sont : la prise de connaissance générale de l'entreprise, l'identification des domaines à risques et l'élaboration d'un plan d'audit. (Dayan, 2004 : 918). La phase de prise de connaissance générale est l'étape où l'auditeur cherche à collecter un maximum d'informations sur l'entreprise et son environnement afin de mieux la connaître. Après cette prise de connaissance générale, l'auditeur identifie les systèmes et les domaines significatifs, avec pour objectif d'identifier les éléments sur lesquels il devra concentrer ses efforts. Au terme de ces deux étapes, il procède à une analyse dont les résultats sont formalisés dans un document dénommé « plan de mission ». Ce plan synthétise l'orientation et la planification de la mission et qui précède la phase de réalisation.

1.3.2.2. Le sous processus réalisation

C'est la phase qui s'opère sur place dans les locaux de l'entité auditée. Elle débute par une réunion d'ouverture. A cette étape, les auditeurs réalisent les contrôles programmés. Ces contrôles incluent l'évaluation du contrôle interne et le contrôle des comptes à proprement parlé.

- **l'évaluation du contrôle interne**

La phase d'évaluation du contrôle interne permet à l'auditeur d'évaluer les procédures et systèmes, manuels ou informatisés utilisés par l'entité auditée (Renard, 2004 : 250). Durant cette phase, l'auditeur approfondit sa connaissance des risques inhérents à l'activité de l'audité ; statue de façon définitive sur les risques de non contrôle, c'est-à-dire, la capacité des procédures en place à neutraliser les risques de perte de patrimoine et en déduit les risques d'erreurs possibles sur les états audités.

On distingue plusieurs phases dans l'évaluation du contrôle interne à savoir : la description des systèmes et procédures ; la confirmation et la compréhension du système ; l'évaluation préliminaire du contrôle interne ; la confirmation de l'application des points forts du système et l'évaluation définitive du contrôle interne.

- **le contrôle des comptes**

Il s'agit de l'étape où les auditeurs doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission (ATH, 2000 : 2106 -2107).

En exécutant les contrôles de la régularité, il convient de vérifier la conformité aux lois et règlements en vigueur. L'auditeur doit élaborer des mesures et des procédures de contrôle qui offrent une garantie raisonnable de détection d'erreurs, d'irrégularités et d'illégalités pouvant influencer directement et largement sur les montants figurant aux états financiers ou sur les résultats du contrôle de la régularité

Lors de la vérification des résultats, il convient d'évaluer la conformité aux lois et règlements en vigueur, lorsque cette mesure s'avère nécessaire à la réalisation des objectifs du contrôle.

L'auditeur doit concevoir sa vérification de manière à ce qu'elle offre une garantie raisonnable de détection d'illégalités pouvant influencer de manière significative les résultats du contrôle.

Pour les audits financiers - ou autres le cas échéant - les auditeurs doivent analyser les états financiers afin de déterminer si l'unité contrôlée s'est conformée ou non aux normes comptables admissibles pour la présentation ou la publication des informations financières. L'analyse des états financiers doit être suffisamment poussée pour que l'auditeur puisse en déduire les éléments objectifs sur lesquels fonder son opinion.

1.3.2.4. Le sous processus finalisation

Il s'agit de l'étape de conclusion. Elle suit la phase des travaux in situ (sur place) et débouche sur un rapport final.

- **Les travaux de fin de mission**

L'auditeur s'assure que le plan d'audit a été correctement déroulé, et que les objectifs assignés ont été atteints. Ensuite toute la documentation relative à la mission doit être répertoriée et classée par nature. Enfin intervient la restitution des observations. Cette restitution se fait, dans un premier temps, de façon orale aux dirigeants puis de façon écrite à travers un rapport.

- **Le rapport**

Avant la rédaction du rapport définitif un rapport provisoire est élaboré. Les points de ce rapport provisoire sont examinés lors d'une réunion dite de clôture. Le rapport définitif présente l'analyse et le détail des constats, les observations ainsi que les recommandations pour la suppression des causes des dysfonctionnements constatés.

Selon les travaux de Ahouangansi (2006 : 561), dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes, la phase d'achèvement comporte entre autre, les éléments suivants : « *l'analyse des événements postérieures à la clôture de l'exercice, la finalisation des diligences spécifiques, le questionnaire de fin de mission, la synthèse générale de la mission, le bouclage de la mission et l'émission des rapports* ».

Nous retenons que l'audit est un processus organisé dont le but est de vérifier la concordance entre des assertions et des réalités. Les assertions peuvent être constituées des objectifs escomptés, ou de normes internes ou externes constituant le référentiel. Ce résultat s'obtient par l'articulation des missions autour des principes de qualité.

Chapitre 2. La qualité d'un processus d'audit

L'importance croissante de la démarche d'audit en vue de la certification des comptes à la disposition des investisseurs accroît l'intérêt d'apprécier les déterminants de la qualité d'audit. Une synthèse des travaux sur la qualité d'audit fera l'objet des paragraphes à venir, dans l'optique de faire ressortir les déterminants de la qualité d'un audit.

2.1. Les déterminants de la qualité d'un processus d'audit

Les études ayant cherchées à appréhender la qualité d'audit (Chemingui et Pigé, 2004 : 6), l'ont fait en se basant soit sur la qualité de l'auditeur soit sur l'analyse du processus d'audit.

2.1.1. La qualité de l'auditeur : compétence et indépendance

De Angelo (in Manita, 2006 : 15) définit la qualité d'un audit comme étant : « *la probabilité conjointe évaluée par le marché qu'un auditeur découvre une infraction dans un système comptable du client et en rende compte* ». Citron et Taffer (1992 : 76) précisent qu'un rapport d'audit sera de qualité s'il est le résultat d'un processus d'audit techniquement compétent et indépendant.

La qualité d'une démarche d'audit est donc déterminée par la compétence de l'auditeur c'est-à-dire sa capacité tant intellectuelle que matérielle à mettre en évidence les éventuelles carences du système audité (qualité de détection) et par son indépendance à rendre compte des découvertes mises en évidence lors de ses travaux (qualité de révélation).

En somme, la compétence est une dimension techniciste basée sur l'expertise professionnelle et le savoir-faire de l'auditeur. Quant à l'indépendance, elle se rapporte au niveau de probité de l'auditeur face aux pressions imposées par ses clients ou relatives à son activité.

Pour les utilisateurs, la qualité d'un audit est fonction de l'indépendance de l'auditeur et de son respect des diligences professionnelles. Carcello & al (1992 : 1-15), Schroeder (1986 : 86-94) et Behn & al (1997 : 7-24) confirment ces résultats en décrivant la qualité de l'audit au travers de 12 (douze) attributs que sont :

- la bonne réaction aux besoins du client,
- l'implication active par les cadres du cabinet d'audit ;

- l'interaction efficace et continue avec le comité d'audit ;
- la conduite appropriée du travail d'audit ;
- l'expertise de l'industrie ;
- l'expérience passée de l'équipe d'audit et du cabinet d'audit avec le client ;
- le scepticisme de l'auditeur ;
- la compétence technique ;
- l'indépendance ;
- l'obligation de prudence et de diligence ;
- l'engagement de qualité ;
- les normes éthiques de l'équipe d'audit.

Outre les déterminants de la qualité d'audit axés sur l'auditeur (Chémingui, Pigé, 2003 : 10), l'on peut appréhender la qualité d'audit à travers son processus technique (Sutton, 1993 : 45).

2.1.2. Les déterminants axés sur le processus technique d'audit

Les premières études ayant appréhendé la qualité d'audit à travers son processus. Il s'agit notamment celles de Sutton (1993 :88-105) qui ont porté sur deux groupes d'auditeurs de deux cabinets internationaux et celles de Tondeur (2003 : 9-15) et de Manita (2006 : 20-21) qui ont également porté sur ce sujet. De la synthèse de ces travaux il ressort les principaux déterminants techniques suivants :

- la compréhension efficace du système du client ;
- la méthodologie centrée sur l'appréhension des risques ;
- la qualité d'exécution et de suivi de la mission ;
- la qualité des programmes d'audit ;
- le respect des diligences d'audit ;
- la réponse aux attentes des clients ;
- la qualité d'organisation de la mission ;
- la composition et la qualification de l'équipe d'audit.

Ces différents attributs de la qualité se rattachent aux principales étapes du processus d'audit ainsi qu'il suit :

Tableau 3 : Les déterminants de la qualité d'un processus d'audit

Les étapes du processus d'audit	Les indicateurs de qualités
Phase de planification	La formation et l'expérience
	La bonne compréhension des objectifs
	Le niveau de coopération avec les audités
	Le temps pour la planification
Phase de terrain	La formation et l'expérience du personnel
	Le niveau de performance du personnel audité
	La bonne compréhension des objectifs
	Le niveau de documentation
	La supervision
	La disponibilité de l'équipe de contrôle
	La valeur des résultats
	Les papiers de travail
	Le niveau d'automatisation du système audité
	La qualité du programme d'audit
Phase de conclusion	L'implication du responsable de l'audit
	Le niveau de coopération avec les audités et leur disponibilité
	Les pressions des dirigeants
	L'expérience et la formation de l'équipe d'audit
	La clarté des rapports
	Les contraintes de temps

Source : MCINTOSCH (1992 : 87)

Il apparaît, en somme que tous ces facteurs insistent sur la qualité et la compétence des auditeurs impliqués dans le processus.

2.2. Le diagnostic qualité d'un processus d'audit

Dans la pratique, le diagnostic qualité apparaît comme la démarche privilégiée d'introduction à la recherche de solutions des problèmes de l'entreprise. Toutefois ses fondements théoriques et scientifiques restent peu connus.

2.2.1. La notion de diagnostic qualité

Dans cette section, nous en proposerons quelques approches de définitions, des référentiels ainsi que la démarche générale de conduite d'un diagnostic qualité

2.2.1.1. Définition

Avant d'aborder le concept de diagnostic qualité, intéressons nous, dans un premier temps à la notion de qualité. Tiré du latin « *qualis* » qui veut dire « *quel* », le terme qualité se rapporte de façon générale à la nature d'une chose. C'est dans la simplicité de ce terme que réside la difficulté de cerner tout son sens, d'où la multitude des tentatives de définitions. Parmi ces définitions, nous retenons celle donnée par la norme ISO 9000, à savoir que la qualité « *c'est l'aptitude d'un ensemble caractéristique intrinsèque à satisfaire des exigences* » (AFNOR, 1996 : 542). Dans ce sens, la qualité se rapporte beaucoup plus, à la conformité à des exigences.

Ainsi, le diagnostic qualité apparaît comme étant la démarche d'investigation devant permettre de vérifier cette conformité. En effet, selon Jambart & al, (2000 : 153) le diagnostic qualité est « *une investigation portant sur une organisation afin de vérifier si son activité, sa structure et ses performances correspondent aux exigences de qualité de l'entreprise* ».

De façon plus pratique, AFNOR définit le diagnostic qualité comme étant « *la description et l'analyse de l'état d'un organisme, d'un de ses secteurs ou d'une de ses activités, en matière de qualité, réalisé à sa demande et à son bénéfice, en vue d'identifier ses forces et ses insuffisances et de proposer des actions d'amélioration en tenant compte de son contexte technique, économique et humain* » (AFNOR, 1996 : 402).

De ces définitions il apparaît donc que le diagnostic qualité ne s'improvise pas, et qu'il appelle une analyse de l'état d'un organisme en conformité à des exigences, à des normes.

2.2.1.2. Cadre de référence et objectifs

Il n'existe pas un référentiel universel de diagnostic. En effet, suivant le problème et l'organisme en question, un guide spécifique est élaboré pour garantir l'objectivité et la rigueur du travail. Ce guide en général, doit correspondre aux objectifs fixés par la direction de l'organisme du point de vue de la qualité et compte tenu de sa situation au moment du diagnostic.

Généralement, c'est la source des informations du diagnostic qui constitue le premier critère de crédibilité et de qualité.

Toutefois, comme principales sources, Weil (2000 : 42) et AFNOR (1996 : 404) identifient :

- les documents normatifs (généraux et sectoriels) ;
- les documents propres à l'organisme ;
- les documents généraux du secteur économique concerné ;
- les questionnaires ;
- les observations informelles ;
- les entretiens.

2.2.2. La démarche d'un diagnostic qualité appliqué à un processus d'audit

Le diagnostic qualité de l'audit est fondé sur la même base que tout diagnostic qualité.

Les différentes étapes d'un diagnostic sont donc applicables et appliquées à l'audit.

De la synthèse des travaux de Jambart & al (2000 :153) et de ceux de Collignon & al (2000 : 68), il ressort trois (3) étapes du diagnostic qualité qui rejoignent celles développées par AFNOR (1996 : 404) et que nous exposerons dans cette section.

2.2.2.1. La planification

Basée sur une revue documentaire préalable et des entretiens préliminaires avec la direction de l'audit, la phase préparatoire poursuit plusieurs objectifs qui selon AFNOR (1996 : 404) sont:

- connaître l'organisation, ses ressources, les exigences réglementaires et les objectifs poursuivis par la direction de l'entité soumise au diagnostic en termes de qualité ;

- procéder à une première évaluation sur pièce ;
- identifier les personnes à rencontrer ;
- établir le planning d'intervention ;
- préparer les enquêtes préliminaires, les questionnaires et la réunion d'ouverture.

En amont de cette étape se trouvent respectivement les phases de déclenchement du diagnostic et de choix de l'intervenant.

2.2.2.2. L'exécution et les analyses

La première tâche de cette phase est celle du classement des informations recueillies. Ensuite interviennent les tâches suivantes :

- l'analyse des informations recueillies,
- la mise en évidence des points forts et des points faibles,
- la mise en évidence « *des défauts de contribution* »⁶ (AFNOR, 1996 : 408), leur tendance d'évolution dans le temps et leurs conséquences et les risques encourus,
- la détermination de l'importance des dysfonctionnements et définitions des solutions à apporter,
- les propositions d'actions d'amélioration.

2.2.2.3. La conclusion

A cette étape se fait la rédaction du rapport d'abord provisoire ensuite final ainsi que l'élaboration d'un plan d'action.

A cet effet, la norme ISQC1 (International Standards on Quality Control) développé par ISO (International Standardization Organization) recommande que le rapport soit structuré autour de:

- l'identification et objet de l'entité ;
- la présentation de la situation existante ;
- l'analyse critique ;
- la synthèse des informations recueillies.

⁶ Défaut de contribution : dégradation spécifique et mesurable imputable à un travail mal conçu ou mal exécuté.

Chapitre 3. Méthodologie de la recherche

La méthodologie de la recherche, est le principe organisateur et la succession des étapes d'une démarche de recherche en vue de progresser vers le but de l'étude. Ainsi, pour faire le diagnostic qualité des pratiques d'audit de la CVCCEP, nous allons définir une méthodologie pour répondre aux objectifs de la recherche. La présentation de cette méthodologie s'articulera autour des axes suivants :

- la présentation du modèle d'analyse ;
- la présentation de la démarche du diagnostic ;
- la description des outils de mobilisation et d'analyse des données.

3.1. Les choix méthodologiques d'analyse

Nous avons basé cette étude sur les normes INTOSAI et l'approche duale de la qualité de l'audit (qualité lié à l'auditeur versus qualité axé sur le processus)

Le modèle d'analyse qui nous a servi de guide dans la conduite de notre étude, comporte deux phases essentielles :

- une première phase exploratoire, consistant à identifier les différentes phases de la conduite de missions d'audit externe public afin d'en dégager ses forces et les faiblesses du point de vu de la qualité.
- une seconde partie, qui, sur la base de l'existant, va permettre de faire des suggestions ayant pour but d'aider les acteurs de notre champ d'étude à améliorer la qualité de leurs travaux.

Pour élaborer notre modèle théorique d'analyse, nous nous sommes basés sur la revue de littérature que nous avons menée au niveau de la bibliothèque du CESAG, sur Internet ainsi qu'au niveau de la bibliothèque de la Cour des Comptes. Cette recherche documentaire a alimenté notre réflexion ayant abouti à la conception de la problématique, au choix des thèmes à aborder dans le questionnaire. Nous avons également exploité les documents internes de la CVCCEP pour traiter certaines parties de notre thème d'étude. Dans la section qui va suivre, nous allons définir et identifier les variables qui serviront à ce diagnostic ainsi que leurs indicateurs de mesure.

3.1.1. Les variables de l'étude

Nous choisissons de réaliser un diagnostic du processus d'audit de la CVCCEP à partir de :

- la qualité de la planification des missions ;
- la qualité de la réalisation des missions ;
- la qualité de la finalisation des missions ;

Ces éléments constituent ainsi les composantes de la variable dépendante qu'est le processus d'audit. Cette variable subit l'influence des variables indépendantes que sont : le respect des diligences professionnelles d'audit ; l'expertise de l'auditeur ; l'indépendance de l'auditeur.

Le tableau ci-dessous synthétise les éléments qui seront pris en compte dans le diagnostic.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 4 : Les variables utilisées dans le cadre de ce diagnostic :

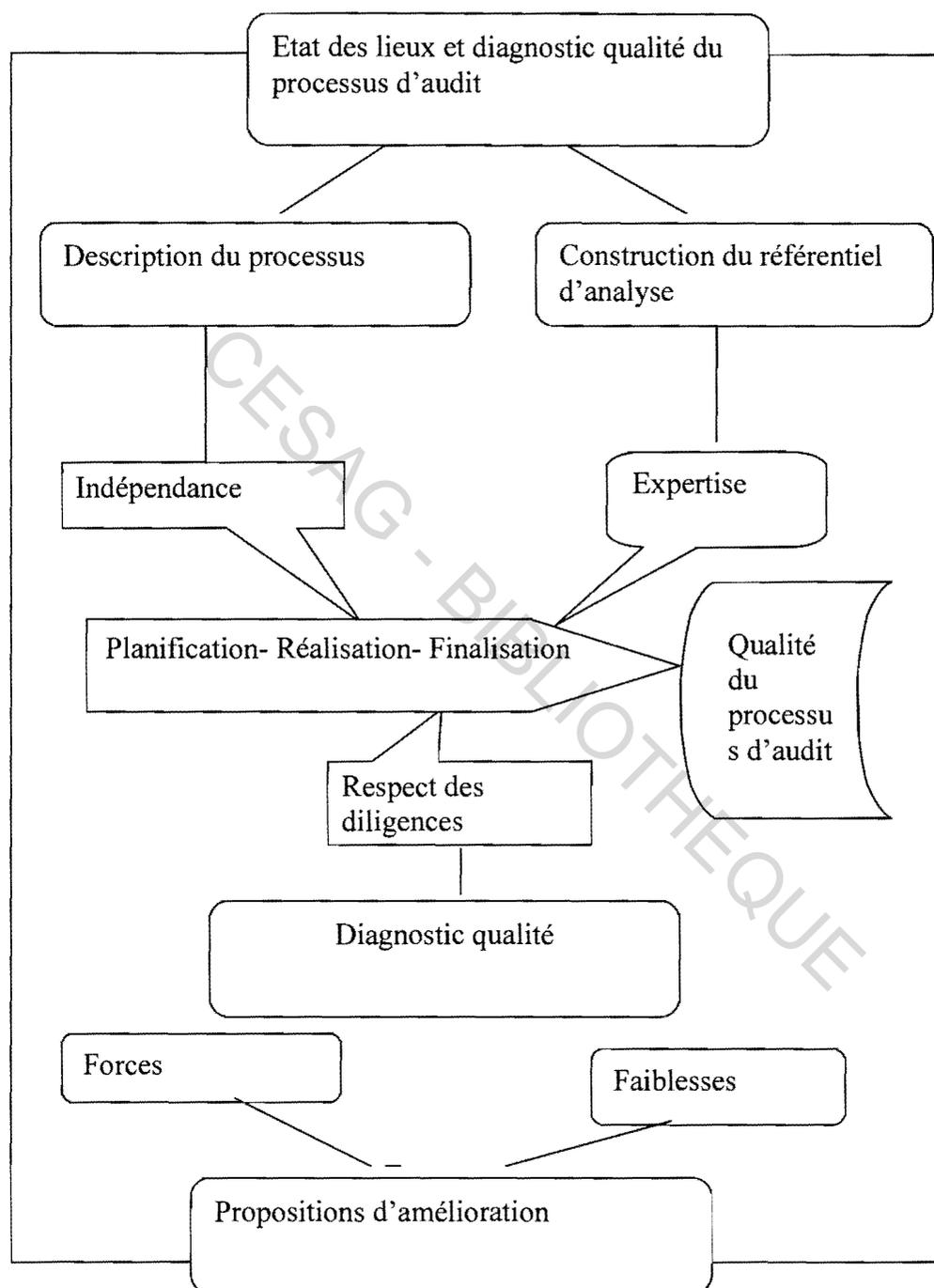
Variable dépendante	Variables indépendantes					
	Respect des diligences professionnelles		Expertise de l'auditeur		Indépendance de l'auditeur	
	composantes	Indicateurs de mesure	composantes	Indicateurs de mesure	composantes	Indicateurs de mesure
Qualité du processus d'audit						
Qualité de la phase de planification	Orientation et planification des travaux Prise de connaissance de l'entité	Normes	Formation expérience	Diplôme Développement d'une politique de formation	Indépendance de fait Indépendance d'apparence	Indépendance financière Indépendance Organisationnelle
Qualité de la phase de terrain	Techniques de collecte d'éléments probants ; supports de travail, dispositif de contrôle qualité	normes		Connaissance des normes comptables et d'audit Expérience de l'audit		
Qualité de la phase de conclusion	Diligences de fin de missions	normes				

Source : nous même

3.1. 2. Le modèle d'analyse

Le modèle qui servira à l'analyse se présente comme suit :

Figure 3 : **Modèle d'analyse**



Source : nous même

Nous avons basé le diagnostic sur une démarche descriptive. Quant aux analyses, elles sont faites sur la base de comparaisons aux normes et aux bonnes pratiques en matière de qualité.

La stratégie d'échantillonnage choisie tient compte des contraintes de notre champ d'étude qui est la CVCCEP et dont l'effectif est relativement restreint. Ainsi, la population de notre étude est constituée par l'ensemble du personnel de contrôle de la CVCCEP ainsi que de quelques agents du personnel administratif.

Sur une population de 16 individus tels que présentés dans le tableau 5, treize (13) ont été sélectionnés pour constituer l'échantillon de l'étude.

Tableau 5: La composition de l'échantillon

Critères	Population totale	Echantillon	Pourcentage
Rapporteur général	01	01	100%
Personnel de contrôle	10	10	100%
Personnel administratif	05	2	40%
Total	16	13	81.25%

Source : nous même

3.2. Les techniques de collecte des données

Dans le cadre de ce travail de recherche, les techniques utilisées pour mobiliser les données de l'étude sont : les entretiens, un questionnaire, l'observation directe lors d'un stage à la CVCCEP et la revue documentaire.

3.2.1. Le questionnaire

Il s'agit d'un sondage d'opinion qui a porté principalement sur la conformité de l'organisation et du fonctionnement de la CVCCEP aux normes en la matière telles que stipulées par les organismes internationaux de normalisation.

Nous l'avons administré directement auprès des individus de l'échantillon de l'étude (voire annexe n°4). Les données recueillies ont fait l'objet d'un dépouillement manuel (annexe n°7).

3.2.2. L'entretien

Nous avons effectué des entretiens directs avec sept (07) Commissaires, trois (03) Assistants de vérification et le Rapporteur Général. Ces entretiens nous ont permis de

recueillir des informations complémentaires sur les éléments observés ou relevés dans la revue documentaire.

Les entretiens, sur la base d'un guide (Cf. annexe 5), ont porté entre autres sur :

- l'organisation et le fonctionnement de la CVCCEP ;
- ses Procédures ;
- sa méthodologie d'audit et
- ses techniques d'audit.

3.2.3. L'observation

La technique de l'observation est fondamentale car elle permet de renseigner sur la réalité des situations. Elle est une méthode de confirmation des informations recueillies par les autres techniques. Dans le cadre de ce diagnostic nous avons opté pour l'observation directe et moléculaire : c'est-à-dire celle portant sur des points précis de la pratique d'audit de la Commission. La grille d'observation utilisée à cet effet était structurée autour des points suivants :

- la démarche d'audit, ;
- le déroulement des missions et
- la réalité des pratiques de contrôle.

Pour conclure, retenons que le devenir de l'audit externe public repose sur son efficacité. L'atteinte de cet objectif, passera nécessairement par le développement et le maintien d'un bon niveau de qualité dans la pratique.

La première partie de cette étude qui a comporté trois chapitres, a été consacrée, dans un premier temps, aux fondements théoriques des concepts de bonne gouvernance et d'audit dans le secteur public afin de faire ressortir les bases d'une compréhension commune de leurs contenus. Il ressort que la gouvernance et l'audit externe entretiennent une étroite relation en ce sens que ce dernier en tant qu'outil d'évaluation objectif et impartial constitue la clé de voûte d'une gouvernance saine.

Toutefois, l'effectivité de ce rôle de l'audit reste conditionnée à son efficacité. Considérant que la qualité est l'un des moyens de rendre efficace l'audit, le deuxième chapitre de cette première partie a été consacré au diagnostic qualité de l'audit. Celui-ci étant l'étape préalable à toute démarche qualité.

Le diagnostic qualité de l'audit consiste à mener une investigation visant à démontrer la conformité des pratiques d'audit aux exigences fixées par les normes en la matière.

Enfin le troisième chapitre qui a porté sur la méthodologie de l'étude, a présenté la base théorique de l'axe d'analyse choisi dans le cadre de cette étude et devant servir à l'étude pratique à laquelle sera consacrée la seconde partie.

DEUXIEME PARTIE : Diagnostic qualité du processus d'audit de la CVCCEP

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Au delà des approches théoriques, il apparaît nécessaire de faire un lien entre la théorie et la pratique.

Cette deuxième partie qui se veut être ce lien, s'attachera dans un premier temps à présenter le cadre pratique de cette étude : il s'agit de la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques du Sénégal (CVCCEP).

Dans un second temps, il s'agira d'appliquer à cette entité le modèle d'analyse du problème étudié dans le cadre de ce travail. Ce modèle conceptualise le diagnostic qualité d'un processus d'audit adapté au contexte public.

Cette approche empirique du problème devra aboutir sur des suggestions après l'analyse des données.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 4 : Présentation de la CVCCEP

L'important mouvement de réformes initié par le traité de l'UEMOA du 10 janvier 1994, encourageait la distinction des juridictions financières du système judiciaire classique. Il visait un objectif, celui de la recherche d'une plus grande transparence dans la gestion des affaires publiques des Etats de la sous région.

Ce mouvement a abouti pour ce qui est du Sénégal, à la création d'une Cour des Comptes en 1999 par la loi N° 99-02 du 29 janvier 1999.

Cette juridiction spécialisée du droit de la comptabilité publique et de haut rang, s'appuie sur une organisation, des procédures et des moyens spécifiques. Elle exerce un contrôle indépendant des comptes et de la gestion de l'Etat, des collectivités locales et de leurs démembrements.

Depuis sa création, elle intègre la CVCCEP au nombre de ses chambres permanentes. Cette dernière est l'organe non juridictionnel de contrôle des entreprises du secteur parapublic, et des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique.

De par son autonomie au sein de la cour, elle dispose d'un cadre d'intervention propre (4.1). Son organisation et son fonctionnement (4.2) sont régis par les textes suivants :

- la loi n° 99-70 sur la Cour des Comptes ;
- la loi n° 90-07 du 26 juin 1990 relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic et au contrôle des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique ;
- la loi n° 72-48 du 12 juin 1972 relative à l'organisation au fonctionnement et au contrôle des établissements publics ;
- le décret n° 92-1559 du 6 novembre 1992 fixant les règles de fonctionnement de la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques (Cf. annexe 6) ;
- le décret n° 99-499 du 8 juin 1999 fixant les modalités d'application de la loi organique n°99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes.

4.1. Cadre d'intervention de la CVCCEP

La CVCCEP, de sa création à nos jours, a connu plusieurs réformes de son cadre institutionnel (4.1.1) et de son champ d'attribution (4.1.2).

4.1.1. Evolution du cadre institutionnel

Pour assurer la transparence de l'action administrative, l'Etat du Sénégal, dès 1960, songea à confier la fonction de contrôle des finances publiques à une institution judiciaire : la Cour Suprême.

Mais, une décennie après, le développement des secteurs public et parapublic, pousse l'Etat à fixer des modalités de contrôle institutionnel des établissements publics, des sociétés d'économies mixtes et des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique dans le cadre de la loi n° 72-48 du 12 juin 1972. Il institue à l'occasion une Commission de Vérification des Comptes et de contrôle des Etablissements Publics. Les articles 20 à 24 de la loi précitée consacrent la création de cette institution.

A sa création elle est rattachée à la Cour Suprême. En effet, l'article 7 du décret 72-1015 fixant les conditions de fonctionnement de la CVCCEP dispose que « *le secrétariat de la Commission est assuré par la Cour Suprême* ».

Elle connaîtra après sa création de nombreuses évolutions à la faveur des diverses réformes du secteur.

En 1990, à la suite des nouvelles orientations relatives à l'organisation, au fonctionnement et au contrôle des entreprises publiques, ses prérogatives et sa dénomination changent. En effet, la *Commission de Vérification des Comptes et de contrôle des Etablissements Publics*, devient la *Commission de Vérification des Comptes et de contrôle des Entreprises Publiques* (cf. loi n° 90-07).

Outre ce changement de dénomination, ses prérogatives évoluent dans le sens d'un contrôle a posteriori uniquement, avec la suppression du contrôle a priori. Son champ de compétence s'élargit aux personnes morales de droit privé bénéficiant du concours de l'Etat et aux sociétés anonymes à participation publique minoritaire (Cf. loi N° 90-07, articles 47 à 49 alinéa 2). En 1992 à l'occasion de la réforme d'ensemble des institutions judiciaires⁷, la

⁷ Il s'agit de la réforme judiciaire du 30 mai 1992 consacrant l'éclatement de la cour suprême en trois hautes juridictions : Cour Constitutionnelle, Conseil d'Etat et Cour de Cassation.

CVCCEP est détachée de la 3^{ème} section de la Cour Suprême et rattachée à la 2^{ème} section du Conseil d'Etat selon la loi N° 92-24 du 30 Mai 1992 sur le Conseil d'Etat.

En cette même année, le décret 92-1559 est pris pour fixer les règles de fonctionnement et d'organisation de la CVCCEP conformément aux orientations de la loi N° 90-07.

Le processus de spécialisation initié en 1992 connaît un aboutissement en 1999 avec la création de la Cour des Comptes. Cette dernière fédère alors en son sein, la section des comptes du conseil d'Etat et la CVCCEP.

Depuis 2005 des modifications de la loi sur la Cour des Comptes sont en cours. Elles touchent la CVCCEP en ce qui concerne sa dénomination, son organisation et son fonctionnement. En effet il ressort de ce projet de décret que « *la Commission est désormais dénommée Chambre des Entreprises publiques et pour son ancrage à la cour, il a été procédé à l'harmonisation de son organisation et de son fonctionnement avec celles des autres chambres* »

De façon synthétique, l'évolution du cadre institutionnel de la CVCCEP peut être résumée en cinq principales dates.

Tableau 6 : Tableau de synthèse de l'évolution du cadre institutionnel de la CVCCEP

ANNEES	REFERENCES DES REFORMES	OBJET
1972	loi n° 72-48 du 12 juin 1972	Organisation, fonctionnement et contrôle des établissements publics
1990	Loi n° 90-07	Organisation, fonctionnement et contrôle des entreprises publiques
1992	Le décret n° 92- 1559	Règles d'organisation et fonctionnement de la CVCCEP
1999	Loi n° 99-70	Création de la Cour des Comptes
2005	Projet de loi	Projet de loi portant révision de la loi sur la Cour des Comptes

Source : nous même

4.1.2. Les compétences de la CVCCEP

Au regard de la loi N° 90-07 du 26 juin 1990, la mission principale de la CVCCEP est de vérifier les comptes et de contrôler la gestion des entreprises du secteur public et parapublic. Pour ce faire, la Commission a des compétences propres mais aussi, exerce-t-elle des compétences déléguées.

4.1.2.1. Les compétences spécifiques de la CVCCEP

Selon les dispositions de l'article 38 de la loi N° 90-07 du 26 juin 1990, la Commission est compétente pour vérifier les comptes et s'assurer du bon emploi des crédits, fonds et valeurs gérés par les entreprises du secteur parapublic.

Selon l'article 2 de la loi précitée, les entreprises du secteur parapublic comprennent : les Etablissements Publics à caractère Industriel et Commercial (EPIC), les Sociétés Nationales (SN) et les sociétés anonymes à participation publique majoritaire.

Le pouvoir de contrôle de la CVCCEP, s'étend en outre sur les Etablissements Publics à caractère Scientifique et Technologique (EPST), les Etablissements Publics Professionnels (EPP), les Etablissements Publics de Santé (EPS), de même que les autres établissements publics dont la création interviendra ultérieurement tel qu'en dispose l'article 27 de la loi organique N° 99-70 du 17 février 1999.

Selon les dispositions de ce même article, la Commission peut vérifier les institutions de sécurité sociale et tout organisme dans lequel l'Etat ou les organismes soumis au contrôle de la CVCCEP, détiennent d'une façon ou d'une autre une participation au capital social.

La CVCCEP exerce aussi sa compétence de droit sur les personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de l'Etat et sur les sociétés anonymes à participation publique minoritaire (article 1^{er} du décret N° 92-1559 du 6 Novembre 1992).

En 2006, le champ d'intervention de la CVCCEP comprenait 99 entreprises réparties comme suit:

Tableau 7: Champ de compétence de la CVCCEP

Catégories	Nombres
établissements publics à caractère scientifique et technologique (EPST)	03
Etablissements Publics de Santé (EPS)	17
Etablissements Publics Professionnels (EPP)	25
établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC)	05
sociétés nationales (SN)	09
les sociétés anonymes à participation publique majoritaire	11
sociétés anonymes à participation publique minoritaire	29
Total	99

Source : CVCCEP (2003 :5)

4.1.2.2. Les attributions déléguées de la Commission

La CVCCEP peut recevoir par délégation, la compétence d'exercer un contrôle sur tous les services de l'Etat et les collectivités locales, pour le compte de la Cour des Comptes, ou sur demande du président de la Cour, ou encore sur demande du Président de la République.

Pour le compte de la Cour des Comptes, l'article 27 de la loi organique n° 99-70 sur la Cour des Comptes dispose que la Commission peut exercer un contrôle de la gestion de tout organisme bénéficiant, sous quelque forme que ce soit, du concours financier ou de l'aide économique de l'Etat. Elle exerce cette compétence sur tout organisme relevant de la Cour des Comptes, ainsi que sur tout organisme qui bénéficie du concours financier de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

Le président de la Cour des Comptes peut confier à la Commission, le soin de s'assurer du bon emploi des ressources gérées par les services de l'Etat, les collectivités locales et les établissements publics selon l'article 36 de la loi organique N° 99-70 sur la Cour des Comptes.

Sur demande du Président de la République, et en vertu de l'article 8 du Décret N° 92-1559 du 6 novembre 1992, la Commission peut également exercer tout contrôle spécifique.

La Commission ne saurait s'acquitter de toutes ces attributions sans une organisation et un mode de fonctionnement qui répondent aux spécificités de ses missions.

4.2. Organisation et fonctionnement de la CVCCEP

L'organisation et le fonctionnement de la CVCCEP, du fait de son caractère autonome au sein de la Cour, sont régies par des textes propres : la loi N° 90-07 et le Décret N° 92-1559 (Cf. Annexe 3)

4.2.1. Organisation de la CVCCEP.

Les fonctions assumées à la CVCCEP sont celles de Président, de Rapporteur Général, de Commissaire, et d'Assistant de vérification et de Rapporteur particulier.

a) Le Président

La CVCCEP est présidée par un magistrat de la Cour des Comptes avec rang de Président de chambre, à ce titre, il préside les réunions de la Commission, dirige le personnel affecté à la Commission, répartit les dossiers entre les membres de la Commission et veille à leur traitement dans les délais. Il révisé les dossiers constitués par les rapporteurs et s'assure de la qualité des travaux, résout les problèmes techniques rencontrés, gère les conflits survenus en cours de mission. En outre, il veille à la formation permanente et à l'application des méthodologies ou normes de vérification adoptées par la Cour, assure la remontée des informations auprès du Président de la Cour et transmet au Président de la Cour les projets de référés⁸ et d'insertion au Rapport général annuel.

b) Le Rapporteur Général

Il est chargé de la coordination et de la supervision des missions de contrôle de la Commission. A cet effet, il prépare le projet de programme annuel pour la CVCCEP ; propose la composition des équipes de vérification au Président de la CVCCEP ; il détermine, en rapport avec les rapporteurs et vérificateurs, les plans de mission et tient des réunions périodiques avec les membres de l'équipe de vérification. Il procède à la révision des dossiers de contrôle, corrige les projets de rapports et participe aux assemblées plénières et aux assemblées restreintes.

⁸ Les référés sont des demandes de poursuites pénales adressées au garde des Sceaux, Ministre de la Justice contre des personnes qui se sont rendues coupables d'actes susceptibles d'être qualifiés de délit ou de crime.

c) Le personnel de contrôle :

Les Commissaires, les Assistants de vérification et les rapporteurs particuliers constituent le personnel de contrôle.

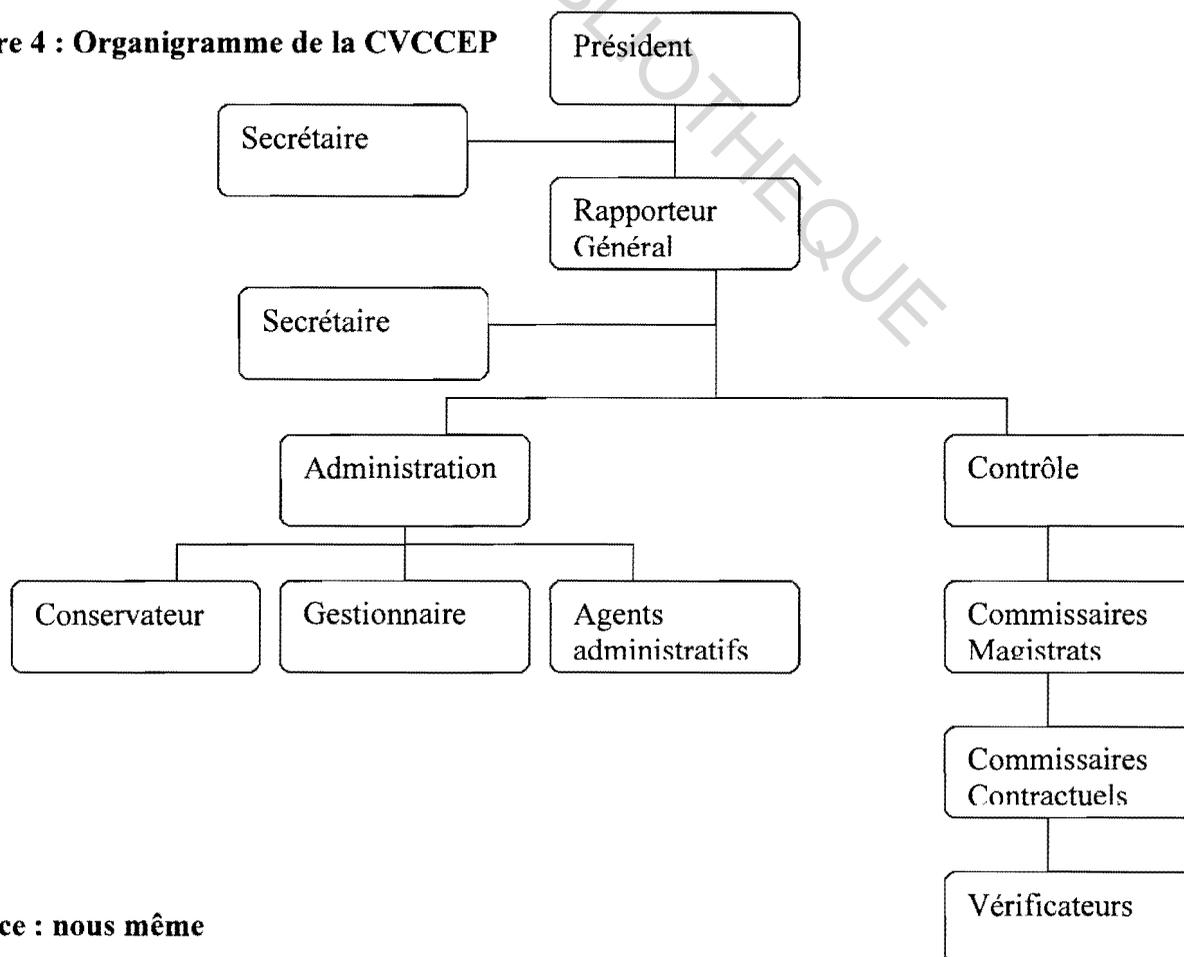
La Commission dispose à ce jour de :

- 07 Commissaires dont 03 Commissaires magistrats et 04 Commissaires contractuels ; le recrutement de deux Commissaires contractuels est en cours, pour porter ce nombre à 09 ;
- 02 Assistants de vérification dont un (01) est affecté à la Commission par l'Union Européenne dans le cadre du Programme National de Bonne Gouvernance ;
- 02 rapporteurs particuliers affectés à la Commission en tant que coopérants dans le cadre de la coopération entre les Cour des Comptes de la France et du Sénégal ;

Par ailleurs, la Commission peut recourir à des experts lors de ses contrôles pour des questions à caractère technique. Ce personnel de contrôle est chargé principalement de la préparation et de l'exécution des travaux de vérification. Ils réalisent les contrôles sur place et sur pièces et lors de leurs missions ils sont placés sous l'autorité hiérarchique du Rapporteur Général.

Une synthèse de l'organisation de la Commission est donnée par son organigramme.

Figure 4 : Organigramme de la CVCCEP



Source : nous même

4.2.2. Fonctionnement de la CVCCEP et son rôle dans le renforcement de la bonne gouvernance

Dans son fonctionnement, la Commission, se réunit en assemblée plénière pour examiner les rapports particuliers provisoires ainsi que les réponses produites par les entités auditées (art 42, loi N° 90-07). Participent à cette assemblée : le Président de la CVCCEP qui préside l'assemblée ; le Rapporteur Général et les vérificateurs qui sont intervenus sur la mission ; les responsables de l'entité contrôlée ; les représentants des corps de contrôle de l'Etat (IGE et CF) ; les représentants des ministres de tutelle et tous les agents (de l'entité contrôlée ou de la tutelle) mis en cause dans le rapport.

4.2.2. 1. Le fonctionnement de la CVCCEP

Après la tenue de l'assemblée plénière, la Commission se réunit en assemblée restreinte limitée aux membres délibérants pour arrêter les conclusions définitives des contrôles. Aussi se réunit-elle en assemblée restreinte pour arrêter son programme annuel de contrôle. En effet dans le cadre de ses interventions, la Commission élabore un programme annuel de contrôle, qu'elle communique pour information au Président de la République, au premier Ministre, aux différents Ministres concernés, à l'Inspection Générale d'Etat, au Contrôle Financier et au Président de la Cour.

La CVCCEP observe les règles de l'écrit et de la contradiction. En effet, elle communique ses rapports provisoires accompagnés d'une lettre de notification aux responsables de l'organisme contrôlé et aux ministres de tutelle intéressés afin de recueillir leurs réponses écrites aux observations formulées. Aussi, à l'occasion des assemblées plénières les dirigeants des entités contrôlées trouvent l'occasion de formuler leurs observations, en présence de représentants des autres corps de contrôle et de ceux des ministres chargés des tutelles technique et financière desdites entités.

A l'issue de ces assemblées plénières, la Commission arrête ses conclusions définitives. Elle fait connaître ses conclusions en les adressant au Président de la République, qui peut les transformer en directives en vue d'améliorer ou de redresser l'entité considérée.

4.2.2. 2. Les rôles de la CVCCEP dans le renforcement de la bonne gouvernance

En tant que troisième chambre permanente de la Cour des Comptes, la CVCCEP est chargée de la vaste et importante mission de contrôle non juridictionnel des entreprises publiques et parapubliques. Ces contrôles peuvent prendre diverses formes à savoir :

- un audit de l'organisation visant à s'assurer que le cadre réglementaire régissant l'organisation et le fonctionnement de l'entité est scrupuleusement respecté. Ce contrôle a, aussi, pour finalité, de voir si les règles de fonctionnement sont formalisées et consignées dans un manuel des procédures.
- un audit financier et comptable par lequel, les contrôleurs cherchent à s'assurer que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives et donnent une image fidèle de l'activité et du patrimoine de l'entité vérifiée.
- un audit d'efficacité et d'efficience permettant d'apprécier l'adéquation des moyens avec les objectifs visés et le coût de réalisation de ces objectifs. Il s'agit, dans le cadre de ce contrôle, d'apprécier l'allocation des ressources et de rechercher des gaspillages et détournements éventuels de ressources ;
- Contrôle de régularité et d'existence par lequel les contrôleurs s'assurent du respect des diverses réglementations (comptabilité, opérations), des clauses des contrats, conventions, cahiers des charges, etc. Il permet également d'établir la réalité et la correcte évaluation des prestations.

De par ces différentes interventions ; les commissions contribuent ainsi à la promotion de l'obligation de reddition des comptes, de la transparence et de l'efficience dans la gestion des affaires publiques.

La CVCCEP, en somme, est un organe de contrôle des comptes et de la gestion du secteur parapublic, logé au sein de la Cour des Comptes du Sénégal. Elle gère un champ de compétence assez vaste. Cette présentation nous a permis de connaître ses prérogatives, son organisation et son fonctionnement.

Chapitre 5. Description du processus d'audit de la CVCCEP

Dans le cadre de la réalisation de cette étude, nous avons effectué un stage pratique au sein de la CVCCEP. Cette partie de notre travail de recherche sera consacrée à la présentation du processus d'audit tel que mené par cette institution.

La réalisation des missions d'audit à la CVCCEP s'articule autour des trois grandes phases de tout processus d'audit. Toutefois elle présente des spécificités dans le détail de ces grandes phases.

5.1. La phase préparatoire

La phase de planification débute par la programmation annuelle, pour aboutir aux plans et programmes de travail des différentes missions en passant par le lancement et la revue préliminaire.

5.1.1. La programmation annuelle

Avant le début de l'année, la Commission se réunit, en assemblée restreinte, à l'effet d'adopter son programme annuel de vérification.

Il n'existe pas de périodicité légale pour le contrôle d'une entité donnée. Cependant, il résulte de la pratique, les critères de sélection suivants :

- La date du dernier contrôle,
- Les secteurs présentant un intérêt pour le contrôle,
- Les missions programmées antérieurement et non exécutées, etc.

Une fois le programme de vérification annuel arrêté, elle le communique pour information au Président de la République, au Président de la Cour des Comptes, au Premier Ministre, aux différents Ministères de tutelle concernés, aux corps de contrôle de l'Etat (la Cellule de Gestion et de Contrôle du Portefeuille de l'Etat, le Contrôle financier et l'Inspection générale d'Etat). Mais avant, un programme provisoire est transmis au Président de la Cour des Comptes qui a la possibilité de proposer des amendements.

A la suite de l'adoption définitive du programme, le Rapporteur général établit le planning des missions et définit la composition des équipes. Ce document est transmis à tous les membres de la Commission.

Toutefois, à la demande du Président de la République, la CVCCEP, peut être amenée à effectuer un contrôle non retenu à son programme, possibilité prévue par l'article 8 du décret n° 92-1559 du 6 novembre 1992, fixant les règles de fonctionnement de la CVCCEP

5.1.2. Le lancement des missions

A l'approche de la période retenue pour le démarrage de la mission, le Président de la Commission adresse un courrier au dirigeant de l'entité à contrôler et à son Ministre de tutelle, s'il y a lieu. Ce courrier, appelé lettre de lancement de mission, vise à informer la tutelle de l'imminence du démarrage de la mission, à solliciter de la direction, une réunion de présentation et un ensemble de documents préalables au début des contrôles. Ces documents sont énumérés dans la lettre de lancement. Il s'agit de documents juridiques, comptables, budgétaires, sociaux, fiscaux et de documents relatifs à l'exploitation, au personnel, à l'organisation, aux immobilisations et à la trésorerie.

A la réception du courrier fixant la date de la réunion de lancement, l'équipe de contrôle se réunit avec le Président de la Commission et le Rapporteur général dans le but de déterminer les grandes orientations de la mission et les diligences particulières à mettre en œuvre.

La réunion de lancement se tient généralement au siège de l'organisme contrôlé et réunit, outre l'équipe de contrôle, le Président de la CVCCEP et son Rapporteur général, les dirigeants de l'entité ainsi que leurs principaux collaborateurs internes.

A cette occasion, la CVCCEP expose le contenu de la Charte de l'entité vérifiée dont un exemplaire est remis aux dirigeants de la structure contrôlée.

Ce document leur permet de connaître les méthodes de travail de la CVCCEP, les suites réservées aux rapports, ainsi que leurs droits et moyens de recours.

En application de l'article 9 du décret n° 92-1559 du 6 novembre 1992 fixant les règles de fonctionnement de la CVCCEP, les rapporteurs sont munis d'une lettre de mission signée par le Président de la CVCCEP, leur donnant tous pouvoirs d'investigation sur pièces et sur place. La lettre de lancement tient lieu de lettre de mission.

A la réception des documents dont la liste est annexée à la lettre de lancement, l'équipe de contrôle procède à la revue préliminaire destinée à situer les zones de risque et élabore le plan de mission. Ce plan est soumis au Rapporteur général qui en arrête le contenu définitif.

5.1.3. La revue préliminaire et prise de connaissance générale

La revue préliminaire est une phase préparatoire au lancement des travaux de contrôle. Elle consiste à analyser l'activité de l'entité, à vérifier et identifier les risques significatifs pour l'audit et à définir la nature, l'étendue ainsi que la démarche de contrôle.

Elle aboutit à la rédaction, par l'équipe de contrôle, d'un plan de mission soumis à l'approbation du Rapporteur général. Les vérificateurs réalisent cette revue à partir des techniques suivantes :

- L'exploitation des documents collectés

A partir des documents collectés auprès de l'entité, les auditeurs se font une connaissance globale sur la nature de l'activité de la société à contrôler. La revue de presse disponible sur le réseau intranet de la CVCCEP ainsi que le site internet de certains organes de presse sont autant de sources permettant de prendre en compte, les faits récents en rapport avec l'entité à contrôler et son secteur d'activité

- La revue analytique

C'est une analyse pluriannuelle des états financiers et de la formation des résultats à laquelle procèdent les vérificateurs. Par cette technique, ils mesurent le poids relatif des différentes rubriques dans les états financiers et calculent leur variation relative, d'un exercice à un autre. L'objectif recherché est l'identification des évolutions importantes qui peuvent constituer des axes significatifs pour l'audit.

- Les échanges avec les tutelles et les autres organes de contrôle :

Au nombre des documents réclamés dans la lettre de lancement figurent les rapports des corps de contrôle. Pour les utiliser de façon efficiente et approfondir leur connaissance de l'entité à contrôler, les rapporteurs sont souvent amenés à rencontrer les organes de tutelle et des personnes appartenant à ces corps. Il s'agit notamment, des contrôleurs de l'Inspection Générale d'Etat et du Contrôle Financier.

5.1.4. Le plan de mission et le programme de travail

Le plan de mission, tel que réalisé à la CVCCEP, présente l'organisme à contrôler et décrit :

- la nature de son activité ;
- les risques significatifs pour l'audit ;
- la nature et l'étendue des contrôles ;
- la composition de l'équipe de contrôle ;
- la répartition des diligences entre ses membres Ainsi que
- le chronogramme de la mission.

Le programme de travail est élaboré par les membres de l'équipe d'audit sous la direction du chef de mission puis présenté au Rapporteur général pour des corrections éventuelles.

5.2. L'appréciation du contrôle interne

Dans le cadre des interventions de la CVCCEP, les textes de référence en matière de contrôle interne sont la loi n° 90-07 du 26 juin 1990 et le circulaire n° 11/PM du 18 avril 1995 instituant des cellules de contrôle interne et de contrôle de gestion dans les entreprises du secteur parapublic.

Dans un premier temps les auditeurs procèdent à une évaluation préliminaire. Ils se penchent, dans ce cadre, sur l'organe en charge du contrôle interne pour s'assurer de l'existence d'un service d'audit interne, de son indépendance à travers son rattachement hiérarchique, de ses compétences et de la qualité de ses moyens matériels et humains.

Aussi, prennent-ils connaissance des pratiques en vigueur, sur la base du manuel des procédures ou à défaut par le biais d'entretiens directifs avec les principaux responsables des opérations. La description des procédures se fait sous une forme textuelle ou par la technique du diagramme des flux (ou Flow Chart). Les procédures décrites par cycle significatif pour l'activité, sont documentées par des notes internes et des spécimens des pièces fondamentales de la procédure. Cette description fait en outre ressortir le rôle des différents intervenants, les supports utilisés et leur destination.

L'étape suivant cette évaluation préliminaire du contrôle interne consiste à effectuer les tests ci-après :

- les tests d'existence et de conformité de la procédure décrite avec le traitement des opérations ;
- les tests de validité des contrôles, pour s'assurer, notamment que les contrôles prévus sont mis en œuvre.

Dans la pratique les auditeurs de la CVCCEP disposent d'une grille d'analyse des faiblesses de procédure de contrôle interne pour chacun des cycles suivants : immobilisations, achats, fournisseurs et stocks, personnel, ventes et revenus, et trésorerie (Cf. annexe n°2).

Pour chaque cycle, les vérificateurs établissent d'abord un mémorandum portant sur les procédures appliquées. Ils dégagent ensuite à partir d'un programme de travail mis à leur disposition, les points forts et les points faibles de la procédure. Pour chaque point faible dégagé, ils indiquent le risque et la recommandation proposée. Enfin, Les insuffisances du contrôle interne font l'objet de recommandations dans le rapport provisoire et les comptes potentiellement affectés par ces anomalies sont identifiés et font l'objet d'un contrôle approfondi.

Enfin, l'identification des points forts appliqués, des points forts théoriques et des faiblesses dans les procédures permet aux auditeurs de faire l'évaluation définitive du contrôle interne. Et, selon que les procédures sont fiables ou non, certains contrôles peuvent être soit allégés ou au contraire renforcés.

5.3. La phase de réalisation des contrôles

Comme indiqué plus haut, la réalisation des contrôles se fait sur pièces et sur place et portent sur trois (3) ou quatre (4) exercices clos.

Dans la conduite des différentes formes d'audit, les auditeurs de la CVCCEP disposent de méthodes, d'outils, de techniques et de référentiels pour orienter leurs contrôles de manière à étudier le plus complètement possible les postes et opérations d'importance significative. Et pour ce faire, ils utilisent divers techniques de collectes d'éléments probants que sont : les entretiens, la vérification des pièces, des contrats, les inventaires et les visites des sites ou d'immobilisations, la circularisation, etc.

5.3.1. Les formes de contrôles de contrôles et les diligences à mettre en œuvre

Les travaux d'audit de la Commission revêtent principalement trois formes que le tableau ci-dessous résume.

Tableau 8 : Synthèse des formes et objectifs des contrôles de la CVCCEP

Formes de contrôle	Objectif principal	Objectifs spécifiques
audit de l'organisation	Vérifier le respect de la législation et de la réglementation	s'assurer que le cadre réglementaire régissant l'organisation et le fonctionnement de l'entité est scrupuleusement respecté. voir si les règles de fonctionnement sont formalisées et consignées dans un manuel des procédures
audit comptable et financier	Apprécier la qualité des informations comptables et financières (sans certification)	s'assurer que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives et donnent une image fidèle de l'activité et du patrimoine de l'entité vérifiée.
audit d'efficacité et d'efficience	Apprécier la qualité de la gestion de l'entité et ses performances	apprécier l'adéquation des moyens avec les objectifs visés et le coût de réalisation de ces objectifs

Source : nous même

5.3.2. Les techniques de collecte d'éléments probants

La valeur probante des justifications fournies dépend, dans une large mesure, de leur provenance. Les documents écrits émanant de l'entité vérifiée sont moins probants que l'observation matérielle du vérificateur et les documents écrits provenant des tiers en relation avec la structure contrôlée.

Quant aux affirmations verbales, elles n'ont aucune valeur probante. C'est pourquoi, la CVCCEP privilégie la technique de circularisation, la prise d'inventaire contradictoire et les recoupements. La méthode de sondage est laissée à l'appréciation du vérificateur, qui doit avoir pour objectif de couvrir une part significative, en valeur, des opérations du compte

5.3.3. Les supports de travail

L'ensemble des diligences mises en œuvre dans le cadre d'un contrôle est consigné dans divers dossiers ouverts à cet effet. Chaque dossier est divisé en sections dans lesquelles les différentes pièces référencées sont versées selon un ordre pré établi. En plus, chaque dossier comporte une récapitulation des pièces.

Tableau 9: Structure des dossiers de travail de la CVCCEP

Dossier	Contenu	Tenu par
Permanent	Statuts, contrats pluriannuels, rapports de contrôle, procès verbaux d'assemblée ou de conseil d'administration.	Equipe de contrôle
Liaison	Documents de synthèse : rapport provisoire, conclusions définitives, fiches analytiques, directives présidentielles, suivi, etc.	Rapporteur général
Général	Documents de suivi : copies des correspondances envoyées et reçues, plan de mission, notes de revue, etc.	Rapporteur général
Travail	Feuilles de travail justifiant les diligences effectuées, pièces probantes.	Equipe de contrôle

Source : nous même

5.3.4. La supervision des travaux

Le principal responsable de la supervision est le Rapporteur général qui veille à la qualité des travaux. A l'issue du contrôle ou en cours de mission, les dossiers ouverts par l'équipe de

contrôle, sont remis au Rapporteur général pour revue. Cette revue de qualité vise à assurer que les objectifs du contrôle sont recherchés selon une démarche et une méthodologie appropriées préalablement définies dans le plan de mission, notamment dans la partie relative aux programmes de travail. De plus, le rapporteur général devra établir que les résultats significatifs obtenus sont suffisamment fondés et documentés pour être incorporés au rapport provisoire. Par la suite, tous les dossiers sont transférés au conservateur des archives pour classement. Il ressort des pratiques de la CVCCEP, principalement trois (03) niveaux de supervision dans le cadre d'une mission d'audit à savoir:

- Niveau 1 : le premier niveau de supervision est assuré par le Chef d'équipe. Il est le relais entre l'équipe et le Rapporteur Général. Il s'assure du respect des délais, des méthodes et de la mise en œuvre des diligences.
- Niveau 2 : le second niveau de supervision revient au Rapporteur général. Il veille au respect des méthodes et des règles ainsi qu'à la préservation des droits des audités. Il apprécie l'état d'avancement des travaux, à la concordance des plans de mission aux objectifs de la mission et tient le dossier de synthèse.
- Niveau 3 : ce niveau de supervision est réalisé lors de la réunion de coordination. C'est une réunion au cours de laquelle toutes les équipes de contrôles réunies présentent le déroulement et l'état d'avancement des contrôles. Elle se tient une fois par mois.

Les objectifs poursuivis par la supervision sont :

- le respect des procédures de vérification de la CVCCEP,
- le respect des plans et programmes de travail établis,
- la documentation des travaux essentiels avec des éléments probants, suffisants, pertinents et fiables,
- l'adaptation des procédures de vérification à la réalité rencontrée sur le terrain,
- le respect du calendrier des missions, des délais impartis aux travaux,
- le suivi des problèmes rencontrés au cours de la mission par l'équipe d'audit et au besoin apporter les correctifs nécessaires ou réorienter les objectifs en fonction des nouveaux éléments qui entrent en ligne de compte,
- l'appréciation des conclusions, recommandations formulées dans les projets de rapport.

5.4. La phase d'achèvement

Les vérificateurs achèvent leurs missions par la rédaction d'un rapport d'abord provisoire, puis définitif après une phase de contradiction.

5.4.1. La procédure contradictoire

La phase contradictoire est l'étape qui permet aux rapporteurs de recueillir les observations des dirigeants de l'entité contrôlée, des tutelles et des corps de contrôle sur les résultats de leurs investigations. Il s'agit d'une partie fondamentale de tout contrôle. Cette procédure vise à garantir les droits de la partie contrôlée ; son non respect est de nature à remettre en cause les résultats obtenus.

L'étape contradictoire du contrôle exercé par la CVCCEP, est régie par les articles 41 à 45 de la loi n° 90-07 du 26 juin 1990 sur l'organisation et le contrôle des entreprises du secteur parapublic et des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique.

5.4.2. Le rapport provisoire

Sont concernés par cette procédure, les contrôles retenus dans le cadre du programme annuel de la CVCCEP.

A l'issue du contrôle, un rapport particulier provisoire, signé par les membres de l'équipe de contrôle et le rapporteur général, est communiqué aux dirigeants de l'entreprise contrôlée, aux différentes tutelles, aux corps de contrôle et à la Cellule de Gestion et de Contrôle du Portefeuille de l'Etat.

Par la suite, la Commission examine en assemblée plénière, le contenu du rapport particulier provisoire et les observations recueillies.

Les destinataires du rapport particulier provisoire, assistent à l'assemblée plénière avec une voix consultative.

La Commission délibère, ensuite, en assemblée restreinte limitée à ses seuls membres, en vue d'arrêter ses conclusions définitives.

Les conclusions définitives et les fiches analytiques signées par le Président de la CVCCEP sont envoyées au Président de la République. Les autorités de tutelle, le Contrôle Financier, l'Inspection Générale d'Etat et l'organe délibérant de l'organisme contrôlé sont également destinataires des conclusions définitives.

5.4.3. Les conclusions définitives

Les conclusions arrêtées à l'issue de la phase contradictoire, peuvent porter sur des faits susceptibles de constituer des fautes de gestion au sens de l'article 49 de la loi organique n° 99-70 sur la Cour des Comptes et/ou avoir des qualifications pénales.

Les présomptions de fautes de gestion sont recensées dans un déféré devant la Chambre de Discipline financière adressé par le Président de la CVCCEP au Commissaire du Droit près la Cour des comptes. Les pièces justificatives des faits concernés sont jointes au déféré.

Quant aux faits susceptibles de qualification pénale, le Président de la Cour des comptes adresse un référé au Garde des Sceaux, ministre de la Justice et en informe le ministre de l'Economie et des Finances.

Au terme de ce qui précède, nous retenons que la CVCCEP à l'instar des cabinets privés d'audit s'appuie sur un processus d'audit normalisé et opérationnel. Cependant dans le but d'apporter notre contribution à son efficacité, notamment dans la quête de la bonne gouvernance, nous tenterons d'analyser les symptômes de non qualité à travers une analyse diagnostique. Enfin nous formulerons des recommandations pour leur amélioration.

Chapitre 6. Présentation des résultats, analyse et recommandations

La CVCCEP est un organe non juridictionnel de contrôle des entreprises du secteur parapublic, présidée par un magistrat inamovible de la Cour des Comptes dont elle fait partie. Elle s'est forgée une démarche d'intervention qui apparaît comme des missions d'audit.

Pour savoir si ses pratiques sont efficaces et répondent aux exigences de qualité, nous allons dans ce qui va suivre, présenté le diagnostic de la situation, les résultats de nos observations, entretiens, questionnaires et analyses documentaires. De ces résultats apparaîtront les points d'inefficacité ou de non qualité à améliorer.

6.1. Diagnostic du processus d'audit de la CVCCEP

Pour apprécier les dispositions prises par la CVCCEP pour assurer la qualité de son processus d'audit, nous procédons dans ce qui suit à l'évaluation qualitative des différentes étapes de son processus d'audit sur la base des normes d'audit du secteur public et les déterminants de la qualité d'audit (compétence, indépendance, respect des diligences professionnelles).

6.1.1. Diagnostic de l'étape préparatoire

L'étape de planification est essentielle dans la pratique d'audit car elle permet aux auditeurs d'affecter judicieusement les ressources et d'orienter les travaux.

Mais aussi, l'audit est une démarche logique qui ne peut être improvisée, alors, un audit se planifie et tout praticien se doit d'utiliser un système lui permettant de prévoir et de maîtriser son intervention. Les normes INTOSAI précisent en son paragraphe 3.1.1, en effet que *« l'auditeur doit programmer la vérification de façon à obtenir un contrôle de qualité, effectué de manière économique, rentable, efficace et dans les délais fixés »*.

Pour vérifier le respect des diligences de planification et le niveau de réalisation des contrôles dans les délais fixés, nous avons respectivement réalisé, sur la base d'un guide d'entretien (Cf. Annexe 5) et des rapports publics, une grille d'évaluation de la conformité des pratiques de la CVCCEP aux normes et des statistiques relatives au taux d'achèvement des contrôles programmés dans les délais prévus.

Tableau 10 : Tableau d'évaluation du sous processus planification de la CVCCEP

Normes	Pratiques à la CVCCEP	Niveau de conformité		
		totale	partiel	Non-conformité
Recueillir les informations sur l'unité contrôlée et sur son organisation afin d'évaluer les risques et de déterminer l'importance relative des différents éléments	Réunion de lancement Collecte de documents Echange avec la tutelle ; les audités et les autres corps de contrôle, Evaluation préliminaire du contrôle interne.	+		
définir les objectifs de l'audit et les domaines contrôlés		+		
effectuer une analyse préalable permettant de définir quel type d'approche il convient d'adopter, la nature et l'étendue des enquêtes à mener.	La revue préliminaire		+	
mettre l'accent sur les problèmes particuliers qui ont été prévus lors de la programmation de l'audit	La rédaction d'un plan de mission	+		
préparer un budget et un calendrier des opérations d'audit	La rédaction d'un planning		+	
déterminer quels sont les besoins en personnel et prévoir une équipe d'audit	Formation par le Rapporteur général d'une équipe de contrôle composée de commissaires, de rapporteurs particuliers et d'assistants de vérification	+		
informer l'unité contrôlée de l'étendue, des objectifs et des critères d'évaluation de l'audit; en discuter avec les intéressés, si nécessaire.	La communication du plan de mission à l'audité			+

Source : nous même

Il ressort de cette évaluation un niveau de conformité aux normes globalement satisfaisant en matière de démarche de planification, sauf en ce qui concerne la réalisation des contrôles dans les délais tel qu'illustré ci-dessous. Ces statistiques ont été élaborées sur la base des rapports publics établis sur la période 2001 à 2006 par la Cour des Comptes du Sénégal.

Tableau 11: Statistique des contrôles de la CVCCEP

Année	Contrôles programmés	Contrôles en phase de réalisation	Contrôles en phase de finalisation		Taux d'achèvement des contrôles programmés
			Rapport provisoire	Conclusions définitives	
2006	12	3	3	6	50%
2005	8	5	0	3	38%
2004	13	5	2	6	46%
2001	19	2	6	11	56%

Source : nous même

Avec un taux d'achèvement des contrôles en moyenne de 47,5%, il ressort ainsi que les contrôles programmés en début d'année restent majoritairement inachevés en fin d'année. Il apparaît en effet, dans la pratique un empiètement des contrôles d'une année à une autre.

6.1.2. Diagnostic des étapes d'appréciation du contrôle interne et de réalisation

Bien qu'il existe plusieurs critères de qualité de la phase de réalisation, nous estimons que la qualité des auditeurs, des outils et techniques utilisés ainsi que l'activité de supervision et d'assurance qualité dans l'exécution des travaux d'audit sont des déterminants clés pour la qualité de cette étape.

6.1.2.1. La compétence et le développement professionnel

Concernant la compétence, le code de déontologie professionnelle de l'INTOSAI en ses paragraphes 30 et 32 indique que « *Les contrôleurs doivent connaître et appliquer les normes, les politiques et les procédures de contrôle, de comptabilité et de gestion financière applicables. De même, ils doivent bien connaître les principes et les normes constitutionnels, juridiques et institutionnels qui régissent le fonctionnement de l'organisme contrôlé* ». En

outre, ils doivent « *utiliser des méthodes et des pratiques de la meilleure qualité possible dans leur contrôle (...)* ».

Afin d'apprécier la prise en compte de ce facteur dans les pratiques de la CVCCEP, nous avons développé les questions 24 et 25 du questionnaire (Cf. annexe 1), à savoir :

- Question 24 : Pensez vous vous que tous les agents de la CVCCEP possèdent les compétences et la probité requises pour réaliser pleinement les tâches qui leurs sont confiés ?
- Question 25 : Possédez-vous toujours les capacités et une expérience satisfaisante pour les missions qui vous sont confiées ?

La tendance des réponses se présente comme suit :

Tableau 12: Statistique des contrôles de la CVCCEP

Réponses	Toujours		Souvent		Rarement	
	Nombre d'observation	Fréquence	Nombre d'observation	Fréquence	Nombre d'observation	Fréquence
Quest. 24	11	68.75%	4	25%	1	6.25%
Quest. 25	9	56.25%	7	43.75%		

Source : nous même

L'analyse des résultats consignés dans le tableau ci-dessus révèle les observations ci-après : 68,75% des enquêtés trouvent que tous les auditeurs de la CVCCEP sont toujours compétents et probes, tandis que 6,25% d'entre eux pensent qu'ils le sont rarement.

Pour ce qui est de l'item relatif à la capacité et à l'expérience, 56,25% des répondants estiment qu'ils y ont toujours satisfait dans le cadre des missions à eux confiés, contre 43,75% qui déclarent y avoir satisfait souvent.

De cette analyse, nous constatons que le facteur compétence ne fait pas défaut au processus d'audit de la CVCCEP mais doit être amélioré.

6.1.2.2. Les outils et techniques d'obtention d'éléments probants

Concernant cet axe de la qualité, les normes d'application des contrôles de l'INTOSAI en son paragraphe 3.5.3 indique que « *Les auditeurs doivent avoir une connaissance approfondie des techniques et des procédures de collecte des preuves: inspection, observation, investigation et confirmation. L'ISC doit s'assurer que les techniques utilisées permettent réellement de détecter toutes les erreurs matérielles et les irrégularités* »

Nous avons réalisé la grille d'évaluation ci-dessous pour apprécier les forces et les faiblesses des techniques d'audit mises en œuvre par les auditeurs de la CVCCEP dans le cadre de leurs missions.

Tableau 13: Forces et faiblesses des techniques d'audit utilisées par la CVCCEP

Techniques	Forces	Faiblesses
Analyse des pièces justificatives	Facilite la collecte d'éléments probants	Masse importante, souvent non disponible.
Examen analytique	Réduit le champ d'investigations approfondies ou opérations qui devraient être examinées de façon approfondie	Comporte des risques d'audit assez élevés
Confirmation directe	Facilite la recherche d'informations spécifiques, permet l'obtention d'informations probantes	Faible taux de réponses, manque de rigueur dans la réponse des tiers. Temps de réponses parfois long.
Observation physique	Moyen par excellence pour s'assurer de l'existence de tout ce qui est décrit ou relaté à l'auditeur	Technique nécessaire mais présente souvent des limites. En effet certains faits sont non observables et la présence d'un observateur peut modifier le comportement naturel des observés

Source : nous même

Suivant les entretiens menés auprès des auditeurs de la commissions relatives à l'utilisation des ces outils, dans 60% des cas les auditeurs de la CVCCEP utilisent souvent les techniques d'audit ci-dessus, toutefois il ressort des commentaires faits par les enquêtés, que dans la pratique, les contrôles sont menés en grande partie sur pièces au détriment des contrôles sur place faute souvent de moyens de déplacement.

6.1.2.3. Le dispositif de contrôle qualité

Le contrôle de qualité peut se définir comme étant, selon la norme ISA 220 « *la politique et les procédures adoptées par le cabinet afin de s'assurer, avec un degré d'assurance raisonnable, que toutes les missions effectuées sont réalisées selon les principes fondamentaux tels qu'ils figurent dans les normes* » (IFAC, 2006 : 3).

Cette norme, en effet, indique que le travail d'audit doit être continuellement supervisé à tous les niveaux et à chaque étape du contrôle ; un superviseur doit examiner les tâches accomplies et les documents utilisés. Dans le même sens, les normes ISSAI précisent que les ISC ont l'obligation de mettre en place un système de contrôle qualité dont le but est d'obtenir l'assurance raisonnable que le cabinet et son personnel se conforment aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires, et que les rapports d'audit émis par le cabinet ou les associés responsables des missions sont appropriés en la circonstance (INTOSAI, 2004 : 58-59).

Pour se conformer à cette exigence de supervision, à la CVCCEP, le chef de mission contrôle le travail des autres collaborateurs à travers la revue des feuilles de travail et des analyses qu'il effectue. Aussi le Rapporteur général contrôle-t-il le déroulement de la mission à chaque étape par la tenue de réunions de coordination mensuelles. Cependant la mise en place d'un dispositif spécifique et formalisé de contrôle qualité et d'amélioration continue fait encore défaut.

6.1.3. Diagnostic de l'étape de finalisation des contrôles et leurs suites

Les normes de rapport préconisé par l'INTOSAI, stipulent que « *le rapport désigne tant l'opinion de l'auditeur et ses autres observations sur un ensemble d'états financiers, émises à l'issue d'un contrôle* » et qu' « *au terme de chaque audit, l'auditeur doit exprimer son opinion par écrit ou, le cas échéant, rédiger un rapport exposant ses constatations; le contenu doit être facile à comprendre, ne doit être ni vague, ni ambigu, ne faire figurer que des informations étayées par des preuves suffisantes et pertinentes. De plus, il doit témoigner de l'indépendance et de l'objectivité de l'auditeur et s'avérer équitable et constructif* »

Au regard de ces dispositions, il ressort que l'indépendance de l'auditeur, la forme et le fond des rapports sont des facteurs clés de la qualité de la phase de conclusion.

Pour apprécier l'indépendance au niveau de la CVCCEP, nous avons administré un questionnaire (annexe N°1) dont le dépouillement est synthétisé comme suit :

Tableau 14: Tableau de synthèse de l'enquête sur le niveau d'indépendance de la CVCCEP

Niveau de conformité aux normes						
Question	Conformité totale : (oui, d'accord, toujours)		Conformité partielle : (ni d'accord ni pas d'accord, souvent)		Non-conformité : (non, pas d'accord, rarement)	
	Nombre d'observations	fréquence	Nombre d'observations	fréquence	Nombre d'observations	fréquence
1	10	62.5%	4	25%	2	12.5%
2	13	81.25%			3	18.75%
3	11	68.75%			5	31.25%
4	16	100%			0	0%
5	8	50%			8	50%
6	12	75%	3	18.75%	1	6.25%
7	7	43.75%	5	31.25%	4	25%
8	6	37.5%	4	25%	6	37.5%
9	8	50%	3	18.75%	5	31.25%
10	0	0%			16	100%

Source : questionnaire

NB : nombre d'observations totale = 16

Fréquence = nombre d'observations / 16

Il ressort que les auditeurs de la CVCCEP se sentent suffisamment indépendants vis-à-vis des entités auditées sur les plans financier, organisationnel et fonctionnel.

Quant aux recommandations, elles souffrent très souvent d'un manque de suivi et les suites qui leur sont accordées ne parviennent pas toujours à la CVCCEP. Le tableau ci-dessous présente quelques extraits de rapports publics illustrant cet état de fait.

Tableau 15: Suites des Contrôles de la CVCCEP

années	Suites accordées aux contrôles
1999/2000 :	La quasi-totalité des propositions ont été approuvées par le Président de la République et transformées en directives. conformément à la possibilité offerte par la loi organique sur la Cour des Comptes, la CVCCEP a déféré les responsables fautifs devant la Chambre de discipline financière de la Cour et préparé des référés au Garde des Sceaux Ministre de la Justice, pour des poursuites pénales sur un certain nombre de dossiers
2001 :	Les conclusions définitives concernant les contrôles effectués en 2001 ont été intégralement approuvées par le Président de la République. la Cour n'a pas reçu de réponse à sa correspondance adressée au Ministre d'Etat, Directeur de cabinet du Président de la République, relative aux suites données aux conclusions définitives transmises en 2001 et à l'état d'exécution des directives présidentielles antérieures.
2002/2003 :	les conclusions définitives ont été approuvées et transformées en directives présidentielles cependant pour certaines aucune suite n'a été portée à la connaissance de la Cour. Le Garde des Sceaux, Ministre de la Justice a été saisi par référé pour les faits susceptibles de qualifications pénales. Les auteurs présumés de fautes de gestion ont été déférés devant la Chambre de Discipline financière.
2004 :	A la suite des contrôles, plusieurs référés ont été adressés au Ministre de la Justice pour, d'une part, porter à sa connaissance les faits susceptibles de constituer des infractions pénales et, d'autre part, l'inviter à engager des poursuites judiciaires contre les mis en cause

Source : nous même

6.2. Analyse de l'interaction entre le processus d'audit de la CVCCEP et les facteurs de qualité et leur influence sur les impératifs de la bonne gouvernance

Au terme du diagnostic mené ci-dessus et dont les résultats sont synthétisés dans le tableau 16 ci après, nous tenterons ici, de tester les liens existants entre les variables du modèle afin

d'établir dans le cadre de la CVCCEP ; l'impact de la qualité de son processus d'audit sur les objectifs de la bonne gouvernance.

Tableau 16: Synthèse du diagnostic

Les étapes du processus	Les symptômes de qualité	Les symptômes de non qualité
Préparation	Respect des normes de planification	Non respect des calendriers d'audit
Exécution	Respect des diligences d'audit	Absence d'un dispositif de contrôle qualité
Finalisation	Indépendance de la CVCCEP	L'absence de prérogatives de suivi des recommandations

Source : nous même

6.2.1. L'influence des déterminants de la qualité d'audit

Les déterminants retenus sont essentiellement celles qui apparaissent comme les faiblesses ressorties. Il s'agit en effet de :

- La planification annuelle

En chaque début d'année la CVCCEP élabore un plan annuel de vérification. Cette pratique a le mérite de garantir dans une certaine mesure l'indépendance de la CVCCEP. Néanmoins il ressort très souvent des exécutions partielles de ces programmes, du fait des lenteurs et lourdeurs des contrôles. Ainsi avec un taux d'achèvement moyen des contrôles de 47,5%, il apparaît que 52,5% des contrôles programmés ne sont exécutés ou restent inachevés. Cette situation déteint sur la qualité du processus d'audit notamment sur sa composante programmation.

- Les procédures et outils de travail

La CVCCEP est dotée d'un manuel de procédures. Toutefois celui-ci n'avait fait l'objet d'aucune mise à jour depuis 2003, cette exigence n'ayant été entreprise qu'en 2009.

Par ailleurs, les outils utilisés par les vérificateurs de la CVCCEP dans le cadre de leurs missions sont celles présentées dans le tableau N° 13. Ils présentent des forces mais également des faiblesses inhérentes. Aussi ; l'absence d'outils de traitement automatisés, laisse une large place à des traitements manuels et donc à des risques de non qualité.

- Le programme d'assurance qualité et d'amélioration continue

Dans les pratiques de la CVCCEP, le souci de la qualité est bien présent, au regard des efforts de supervisions et d'organisation des dossiers de travail. Toutefois un véritable programme d'assurance qualité et d'amélioration continue, tel que préconisé par la norme ISA 220, fait encore défaut.

6.2.2. L'influence sur les impératifs de la bonne gouvernance

Consciente des responsabilités qui sont les siennes dans le dispositif de bonne gouvernance, la CVCCEP s'est de tout temps appliquée à produire des rapports et recommandations en vue d'améliorer la qualité de la gestion des affaires publiques.

Cependant, il y a lieu de noter que pour véritablement atteindre les objectifs à elle assignés, ces rapports et recommandations doivent être suivies d'effets. Le suivi des recommandations n'étant pas directement de son ressort et compte tenu du contexte politique, il n'en est pas souvent le cas.

Partant de ce qu'un audit se limitant à l'émission de rapports, quelques fois suivis de déférés et référés, présente le risque d'être vain, il serait pertinent d'apprécier la possibilité d'instaurer un système de suivi des recommandations plus efficace et d'élargir les attributions de la CVCCEP dans ce sens.

6.3. Suggestions et propositions d'amélioration

Pour palier les points de non qualité identifiés au terme du diagnostic, nous proposons dans les paragraphes suivants des solutions et des outils pour leur mise en œuvre.

6.3.1. Propositions relatives à la programmation des contrôles

Au regard de son champ de compétence assez vaste, de son effectif et de ses moyens limités, la Commission se trouve confrontée à la difficulté de réalisation de ses missions selon les prévisions de son programme annuel de contrôle.

A ce problème de planification, nous suggérons une organisation axée sur la tenue de planning formalisés et adaptés à ses contraintes. Cela pourrait assurer l'efficacité et la qualité des contrôles et garantir le respect de ses calendriers.

Le planning doit permettre de répondre aux questions suivantes :

- Qui va intervenir pour mener à bien l'audit ?

A quelle date chacun des membres de l'équipe va intervenir ?

Cela suggère donc la constitution des équipes, la définition d'un calendrier et le suivi de la progression des interventions.

Le planning pourrait être élaboré suivant le modèle suivant :

Figure 4 : Modèle de planning d'une mission d'audit

Auditeurs \ Date	A	B	C	etc
1 ^{ère} semaine Du mois X		Mission n°..		
2 ^{ème} semaine du Mois X				

Source : AHOUANGANSI (2006 : 197)

Les chefs d'équipe pourraient utiliser un tableau récapitulatif, leur permettant de suivre le déroulement des missions. Cet outil devra leur permettre en effet de rapprocher au fur et à mesure les réalisations des prévisions, d'en déduire les écarts et d'en rechercher les explications. Ils pourraient s'inspirer des exemples suivants :

Exemple de tableau récapitulatif n°1 :

Tableau 17 : Tableau de suivi d'une mission d'audit (modèle n°1)

Travaux d'audit	Temps alloué	Temps passé	Ecart	Explications

Source : nous même

Exemple de tableau récapitulatif n°2

Tableau 18 : Tableau de suivi d'une mission d'audit (modèle n°2)

Collaborateurs	Temps alloué	Temps passé	Ecart	Explications

Source : nous même

Par ailleurs, en vue d'atteindre les objectifs de contrôles, la Commission pourrait disposer de procédures d'appréciation et d'approbation des éventuelles modifications du plan initial de contrôle qui s'avèreraient nécessaires.

6.3.2. Proposition d'un programme d'amélioration et d'assurance qualité.

Outre les activités de supervision qu'ils effectuent, les responsables de la Commission, pourraient instaurer un programme d'amélioration et d'assurance qualité. Ce programme doit pouvoir améliorer de façon substantielle les insuffisances constatées, optimiser les compétences et garantir l'efficacité de la CVCCEP.

Elle pourrait solliciter pour cela un audit de la qualité devant être effectué par des pairs et dont les résultats seraient communiqués aux agents de contrôle.

Dans le tableau suivant, nous proposons un exemple de programme d'assurance et d'amélioration qualité.

Tableau 19: Programme d'assurance et d'amélioration qualité

Objet	Analyser par	Types d'évaluations	Critères à évaluer	Fréquence
Processus d'audit	Le rapporteur Général et les auditeurs	Revue qualité du processus étape par étape	Respect des critères de qualité	Chaque mission
Les auditeurs	Le Président, le RG, les auditeurs	Feedback 360° Auto évaluation	Conduite des missions et respect des normes	Chaque semestre
Ambiance de travail	Les auditeurs	Team building brainstorming	Le travail d'équipe Les relations individuelles	Chaque trimestre
Relations avec les audités	Les audités, Les auditeurs	Questionnaire Interviews Evaluations	l'image de la CVCCEP, la collaboration	Chaque année
Conformité aux normes	Le Président de la Commission, les RG, les auditeurs	Evaluation interne Auto évaluation	Conformité aux normes INTOSAI	Après chaque mission
La gestion du temps	Le Président, le RG, les auditeurs	Fiche de suivi de temps	Durées des missions	Après chaque mission
Suivi des recommandations	Le Président, le RG, les auditeurs, les audités	Fiche de suivi de mise en œuvre	Les différentes étapes de la mise en œuvre des recommandations	Chaque trimestre après la mission.

Source : nous même

6.3.3. La qualité des rapports et de la phase de suivi

La Commission devrait se doter d'un programme de suivi des recommandations qu'elle émet pour inciter les actions de progrès auprès des entreprises et pour éviter que les entreprises contrôlées continuent de commettre les mêmes erreurs.

Nous préconisons, dans ce sens, la mise en œuvre d'un système de suivi des recommandations propre à la CVCCEP. Pour ce faire elle devra définir un processus de suivi et des mesures incitatives de mise en œuvre de ses recommandations auprès des entités auditées. Nous proposons dans le tableau ci-dessous une méthodologie de suivi de recommandations inspiré du modèle du Vérificateur Général du Québec (VGQ).

Tableau 20 : Méthodologie de suivi des recommandations

Mesures d'incitation à la mise en œuvre des recommandations	Adhésion des entités aux recommandations	développer et transmettre un formulaire aux dirigeants demandant leurs commentaires concernant chaque recommandation et s'ils les acceptent ou non
	Plan de mise en œuvre des recommandations	Adresser une demande aux dirigeants de préparer un plan d'action pour encadrer la mise en œuvre des recommandations
	Mentions des mesures prises dans le rapport annuel de gestion de l'entité	Obligation légale de présentation dans le rapport annuel de gestion des mesures prises pour la mise en œuvre des recommandations
Processus de suivi des recommandations	Appréciation de l'application des recommandations antérieures	Evaluer le degré d'application des recommandations âgées de plus de trois ans
	Vérification de l'application des recommandations	Vérifier en profondeur la déclaration de quelques entités contrôlées sur la mise en œuvre des recommandations. Cela devra se faire sous forme d'une mission selon les trois phases suivantes : Planification, Examen détaillé, Rapport.

Source : nous même

Notons qu'au Sénégal, les textes constitutionnels confient ce volet de suivi des recommandations à un corps de contrôle donné à savoir le Contrôle Financier (CF), mais nous estimons que sa mise en œuvre par la CVCCEP serait plus opportune à l'instar des actions de suivi telles que menées par les cabinets d'audit.

Suite à ce diagnostic, nous retenons que la CVCCEP, devrait se doter d'outils de gestion de la qualité de ses pratiques. Les recommandations faites en ce sens ont pour but de garantir son efficacité dans les missions à elles confiées dans le cadre de la gestion des affaires publiques.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

La bonne gouvernance, nécessite un système de contrôle efficace faisant planer en permanence le spectre de contrôle sur toutes les structures de gestion de l'Etat.

Car « *Tous ceux qui s'intéressent aux finances publiques savent que c'est un univers où l'on voit la vertu la plus intransigeante côtoyée les manipulations les moins orthodoxes. C'est une grande force des Cours des Comptes que de pouvoir exercer, quand il le faut, un pouvoir juridictionnel capable de sanctionner les acteurs publics responsables de contrôles défaillants, de gestions hasardeuses ou franchement irrégulières (...)* » (Philippe SEGUIN 2007 :3).

Ainsi, dans un monde où les citoyens attendent des pouvoirs publics une transparente gestion de leurs contributions au développement, il urge de dynamiser les organes de contrôle existants et de rendre efficace le contrôle de la gestion publique.

C'est ainsi que cette étude, à travers le cas de la CVCCEP, a mis en relief les principaux facteurs handicapant l'exercice efficace de ces fonctions et proposé des voies de résolutions. Cette étude, s'est donc voulue être le cadre de mise en lumière des différents ingrédients propres à favoriser l'efficacité de la pratique d'audit de la CVCCEP, à travers la réalisation de son diagnostic qualité.

La réalisation de ce travail nous a permis de découvrir le cadre de fonctionnement de cette juridiction financière et de mettre en relief ses forces et faiblesses. Mais l'accent a été mis sur les faiblesses. Celles-ci apparaissent en effet, comme des points d'inefficacité et ne permettent pas en conséquence à la CVCCEP de faire preuve d'efficacité. D'où l'intérêt des quelques suggestions que nous avons formulées en guise de contribution à la résolution de ce problème.

Toutefois, diverses difficultés ont été rencontrées et ont constitué des obstacles réels au bon déroulement de notre étude.

Au nombre des difficultés rencontrées se trouvent surtout l'indisponibilité des individus ciblés dans le cadre des recherches, et la difficulté d'obtenir les informations relatives aux variables de l'étude. Ce dernier obstacle explique en effet le choix théorique de certaines variables et qui n'ont pu être prises en compte dans l'approche empirique.

De même, malgré notre inexpérience en matière de technique de conduite d'une enquête et de collecte de données, nous nous sommes efforcés de nous conformer le plus possible aux normes et principes académiques existants.

Les difficultés rencontrées pourraient expliquer les limites de cette étude. Toutefois, elles ne sont pas de nature à disqualifier le caractère scientifique et technique des résultats que nous avons obtenus.

Nous pouvons conclure, qu'au regard de l'importance de la mission assignée aux organes de contrôles des finances publiques à l'égard des principaux aspects de la bonne gouvernance, il est important que ces contrôles soient menés de façon efficace avec une capacité d'action adaptée. De ce fait, il nous paraît indispensable, au delà de l'ensemble des réformes en cours, de revoir le système de contrôle, spécialement celui de la CVCCEP, en rendant particulièrement cette juridiction financière plus performante, crédible et efficace par des moyens suffisants et des dispositions légales innovantes.

Tous les acteurs concernés sont donc appelés à donner la priorité à l'intérêt général en harmonisant leurs points de vue pour surmonter les obstacles à l'existence d'une juridiction financière apte à jouer de tout son poids dans la quête de la bonne gouvernance.

Notre souhait est de voir le plus tôt possible, la CVCCEP devenir un acteur incontournable de ce processus.

ANNEXES

ANNEXE 1 : Questionnaire

ANNEXE 2 : Feuilles de travail de la CVCCEP

ANNEXE 3 : Décret N°92-1559 du 6 novembre 1992 fixant les règles de fonctionnement de la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques.

ANNEXE 4 : Synthèse des différentes grilles théoriques de la gouvernance

ANNEXE 5 : Guide d'entretien

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE N° 1 : Questionnaire

Ce questionnaire est destiné aux responsables et au personnel de contrôle de la CVCCEP
Son objet est de recueillir votre opinion sur les spécificités et les conditions de fonctionnement de la CVCCEP, en vue d'une appréciation de son apport à la bonne gouvernance. Nous vous remercions d'avance pour votre collaboration.

Statut du répondant :

1) la CVCCEP est extraite à toute influence extérieure

D'accord Ni d'accord ni pas d'accord Pas d'accord

Pourquoi ?

.....
.....

2) la CVCCEP dispose de moyens juridiques pour assurer son indépendance

OUI NON

3) La CVCCEP bénéficie d'une protection juridique contre toute entrave à son indépendance et à son pouvoir

OUI NON

Si oui cette protection est assurée par quelle instance ?

.....

4) l'indépendance des membres de la CVCCEP est garantie par la loi.

OUI NON

5) si oui, pensez vous que cette indépendance est suffisante ?

OUI NON

6) la procédure de nomination et de révocation des membres compromet leur indépendance

D'accord Ni d'accord ni pas d'accord Pas d'accord

Pourquoi ?

7) la carrière professionnelle des membres de la commission est libre de toutes pressions pouvant émaner des services contrôlés

D'accord Ni d'accord ni pas d'accord Pas d'accord

Pourquoi ?

8) la CVCCEP est suffisamment dotée de moyens financiers pour accomplir ses missions

D'accord Ni d'accord ni pas d'accord Pas d'accord

Pourquoi ?

9) la CVCCEP est entièrement libre de gérer et d'affecter ses fonds comme elle l'entend

D'accord Ni d'accord ni pas d'accord Pas d'accord

Pourquoi ?

10) la CVCCEP entretien des relations fonctionnelles et organisationnelles avec le parlement :

OUI NON

Commentaire :

.....

11) les auditeurs de la CVCCEP ont un accès complet et sans restriction aux personnes, aux biens (équipements) et aux documents dans le cadre de leurs missions

Toujours parfois (25 à 49% des cas)
Très souvent (>75% des cas) rarement (<25% des cas)
Souvent (50 à 74% des cas) jamais

12) il est établi des délais de communication des renseignements à la CVCCEP

OUI NON

13) Si oui, les délais sont respectés

Toujours Souvent Rarement

Pourquoi ?

.....

.....

14) les entités auditées sont habilitées à faire connaître leurs commentaires sur les constatations de la CVCCEP

OUI NON

15) ces entités sont tenues d'indiquer les mesures prises pour donner suite aux constatations des contrôles

OUI NON

16) la CVCCEP a le droit de demander aux instances chargées de prendre les mesures qui s'imposent, de lui rendre compte des mesures prises

OUI NON

17) Si oui, la CVCCEP exerce ce droit

Toujours Souvent Rarement

18) la commission établie elle-même son programme de contrôle

OUI NON

19) si oui, elle se conforme à ce programme

Toujours Souvent Rarement Jamais

20) la CVCCEP utilise un modèle de contrôle par sondage

Toujours souvent rarement

21) ce modèle permet de réunir un nombre suffisant d'éléments pour juger de la qualité et de la conformité aux normes de la gestion financière

D'accord Ni d'accord ni pas d'accord Pas d'accord

Pourquoi ?

.....
.....

22) pensez vous que les méthodes de contrôle de la CVCCEP tiennent toujours compte de l'évolution des techniques en matière d'audit ?

OUI NON

Pourquoi ?

.....
.....

23) la CVCCEP dispose d'un guide contrôle à la disposition des agents de contrôle

OUI NON

24) les membres et les agents de la commission possèdent la compétence et la probité requise pour réaliser pleinement les tâches qui leurs sont confiées

D'accord Ni d'accord ni pas d'accord Pas d'accord

25) pensez vous que tous les membres possèdent des connaissances, des capacités et une expérience satisfaisante ?

OUI NON

Pourquoi ?

.....
.....

26) le perfectionnement théorique et pratique des membres fait l'objet d'une attention particulière

OUI NON

32) les programmes de perfectionnement sont principalement axé sur les connaissances en :

Droit : toujours souvent rarement

Economie : toujours souvent rarement

Comptabilité : toujours souvent rarement

L'informatique : toujours souvent rarement

D'autres techniques de gestion des entreprises : toujours souvent rarement

27) pensez-vous que les traitements salariaux sont :

Largement suffisants Proportionnels Insuffisants

Par rapport aux exigences de votre métier ?

28) le rapport annuel d'activité est suffisamment et largement diffusé :

D'accord Ni d'accord ni pas d'accord Pas d'accord

Pourquoi ?

.....

.....

29) le degré d'accessibilité des rapports pour les cibles visées (les destinataires, le grand public, les medias) est :

Elevé moyenne faible

30) les rapports de la commission présentent de façon précise, objective et claire les faits:

D'accord Ni d'accord ni pas d'accord Pas d'accord

Vos suggestions sur la qualité des prestations de la CVCCEP :

.....

ANNEXE N° 2 : Feuille de travail (cas du cycle achat)

Cycle Achat

Objectifs :

- s'assurer que les investissements effectués par l'entreprise répondent à ses besoins ;
- S'assurer de l'exhaustivité du fichier des immobilisations
- S'assurer de l'existence des immobilisations
- S'assurer que les immobilisations figurent dans le fichier pour le bon montant ;
- s'assurer que le système de classement est efficient et permet un bon suivi des immobilisations.

Travaux à effectuer :

	Fait	Réf	Budget	
			prévu	Réel
<p><u>Description de la procédure :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Faire la description des procédures en procédant à la prise de connaissance du manuel, s'il existe ou les notes internes, - Faire des interviews avec les principaux concernés. <p>NB : il convient de distinguer les étapes suivantes : Expression des besoins, sélection du fournisseur, commande, réception, facture, comptabilisation, règlement et classement</p>				
<p><u>Cheminement :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - préparer un papier de travail et reprendre les étapes clés de la procédure ; - choisir un dossier complet et faire le test de cheminement de la procédure décrite. - conclure sur l'application ou l'existence de la procédure décrite. 				
<p><u>Evaluation de la procédure :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - préparer un papier de travail - évaluer la procédure décrite et confirmée par les tests de cheminement par rapport aux objectifs cités ci-dessus selon la 				

<p>structure suivante : points forts- points faibles.</p> <p><u>Quelques points de contrôle (non exhaustif)</u></p> <p><u>Budget</u></p> <ul style="list-style-type: none">- s'assurer que les dépenses d'investissement font l'objet d'une budgétisation pour ne pas perturber la gestion de la trésorerie ;- s'assurer les investissements réalisés est conformes au budget ;- s'assurer que ce contrôle de conformité et matérialisé sur la demande d'investissement. <p><u>Fiche d'immobilisation</u></p> <ul style="list-style-type: none">- s'assurer de l'existence de fiche d'immobilisation pour chaque immobilisation:- s'assurer que la fiche d'immobilisation est ouverte à partir du BL et de la facture- s'assurer que cette fiche reprend les éléments suivants :<ul style="list-style-type: none">- le numéro permettant d'identifier l'immobilisation,- la localisation de l'immobilisation,- le numéro de la facture,- le nom du fournisseur,- la date d'entrée de l'immobilisation,- la désignation de l'immobilisation,- la valeur à immobiliser,- le taux d'amortissement appliqué en fonction de la durée de vie,- pour les biens assurés : la valeur d'assurance, le nom de l'assureur, le numéro et la périodicité de la police d'assurance ;- s'assurer que cette fiche est revue et visée par une personne habilitée				
---	--	--	--	--

Fichier des immobilisations :

- s'assurer de l'existence d'un fichier des immobilisations :
- s'assurer que cette fiche reprend les éléments suivants :
 - le numéro permettant d'identifier l'immobilisation,
 - la localisation de l'immobilisation,
 - la date d'entrée de l'immobilisation,
 - la désignation de l'immobilisation,
 - la valeur à immobiliser,
 - le taux d'amortissement appliqué en fonction de la durée de vie.
- S'assurer que les taux d'amortissement retenus sont conformes aux taux fiscalement généralement admis ;
- s'assurer que ce fichier est revu et visé par une personne habilitée

Inventaire :

- s'assurer de l'existence d'un inventaire annuel – ou moins-
- s'assurer que les données d'inventaire sont traitées : rapprochement fichier d'immobilisations, inventaire physique et comptabilité, analyse des écarts.

Classement

- s'assurer de l'ouverture d'un chrono « immobilisation »
- S'assurer que la fiche d'immobilisation est classée par nature d'immobilisation et par ordre chronologique dans le classeur des immobilisations ;
- S'assurer qu'à cette fiche, est rattachée une copie des documents justifiant le coût d'acquisition du bien (BL, facture d'achat, de transit, droit de douane...).
- s'assurer que le fichier est classé dans le dossier d'immobilisation après visa d'une personne habilitée ;

<p>Tests de permanence des points forts</p> <ul style="list-style-type: none"> - préparer un papier de travail reprendre les points forts identifiés lors de l'évaluation des procédures - sélectionner dossiers à partir du journal des achats - sélectionner dossiers à partir du courrier (factures reçues) - procéder aux tests (de permanence) - se prononcer sur la permanence des points forts 				
<p>Synthèse de l'évaluation de la procédure</p> <ul style="list-style-type: none"> - évaluer les points forts non appliqués et les points faibles selon la structure suivante : constat - implication - recommandation 				

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**ANNEXE N° 3 : Décret N°92-1559 du 6 novembre 1992 fixant les règles de
fonctionnement de la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des
Entreprises Publiques**

RAPPORT DE PRESENTATION

La réforme institutionnelle réalisée avec la loi n°90-07 du 26 juin 1990 relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic et au contrôle des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique s'est traduite par une rationalisation des contrôles exercés sur ces entreprises et par la suppression du contrôle a priori qui avait été institué pour une période transitoire de 2 (deux) ans depuis 1987.

En effet, dans le souci de responsabiliser davantage leurs dirigeants, et d'améliorer la qualité de leur gestion, les entreprises du secteur parapublic ressortissent désormais d'un régime de contrôle a posteriori plus souple et mieux organisé.

Dans cet ordre d'idées, les prérogatives de contrôle jusque là dévolues à la Commission de Vérification des Comptes ont été revues dans le sens d'un contrôle d'audit a posteriori des comptes des entreprises du secteur parapublic tel qu'il est défini à l'article 2 de la loi n°90-07 sus visée et des organismes visés par le titre IV de la même loi.

Le présent décret pris en application des dispositions de l'article 38 de la loi n°90-07 du 26 juin 1990 a pour objectif, sur la base des nouvelles orientations arrêtées par ladite loi en matière de contrôle, de fixer les règles de fonctionnement de la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques.

Telle est l'économie du présent projet de décret.

REPUBLIQUE DU SENEGAL

UN PEUPLE - UN BUT - UNE FOI

**Décret N°92-1559 du 6 novembre 1992 fixant les règles de fonctionnement de la
Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques**

LE PRESIDENT DE LA REPUBLIQUE

Vu la Constitution, notamment en ses articles 37 et 56 ;

Vu la loi n°90-07 du 26 juin 1990 relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic et au contrôle des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique ;

Vu le décret n°73-737 du 7 août 1973 portant application de l'article 9 de la loi n°61-33 du 15 juin 1961 relative au statut général des fonctionnaires et réglementant le cumul ;

Vu le décret n°88-563 du 7 avril 1988 fixant les conditions de fonctionnement de la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Établissements Publics, modifié par le décret n°89-1428 du 27 novembre 1989 ;

Vu le décret n°82-690 du 7 septembre 1982 portant réglementation des marchés publics, modifié par le décret n°83-669 du 29 juin 1983,

Décète

TITRE PREMIER : COMPETENCE DE LA COMMISSION

ARTICLE PREMIER :

La compétence de la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques visée à l'article 38 de la loi n°90-07 du 26 juin 1990 s'étend aux entreprises du secteur parapublic tel qu'il est défini à l'article 2 de ladite loi, aux personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique et aux sociétés anonymes à participation publique minoritaire visées au titre IV de la même loi.

TITRE II : FONCTIONNEMENT DE LA COMMISSION

Art 2 : Assemblée plénière.

L'Assemblée plénière de la Commission se réunit sur convocation de son président.

Participent aux assemblées plénières de la Commission :

- Avec voix délibérative :
 - le Président de la Commission ;
 - le Rapporteur général ;
 - les Magistrats des cours et tribunaux ;
 - les Auditeurs de la Cour Suprême ;
 - les commissaires ;
 - les rapporteurs particuliers pour les rapports qu'ils présentent devant la Commission.
- Avec voix consultative :
 - le Contrôleur financier ou son représentant ;
 - le représentant du ministre chargé des finances ;
 - le représentant du ministre chargé de la tutelle technique ;
 - le représentant du Commissariat général à la réforme du secteur parapublic ;
 - les responsables des entreprises ou organismes concernés ;
 - les autres rapporteurs particuliers après accord du Président.

En outre, la Commission peut inviter aux assemblées, en fonction de l'ordre du jour, toute personne dont la présence paraît utile.

Art 3 : Assemblée restreinte

La Commission se réunit en assemblée restreinte, limitée aux seuls membres de la Commission, pour arrêter ses conclusions à l'issue de l'examen en assemblée plénière des rapports particuliers consacrés aux entreprises contrôlées. Dans cette formation, elle arrête également son programme annuel de vérification et son rapport général.

Art 4 : Commissaires

Les fonctions de commissaires sont confiées :

- soit à des fonctionnaires de la hiérarchie A ou agents de l'État titulaires au moins de la maîtrise en sciences juridiques et économiques, ou tout autre diplôme reconnu équivalent;
- soit à des agents recrutés par contrat spécial, titulaires au moins d'une maîtrise en sciences juridiques ou économiques, ou tout autre diplôme reconnu équivalent.

Dans les deux cas, il est organisé des tests de sélection dont les modalités sont fixées par le Président de la Commission.

Art 5 : Rapporteurs particuliers

Les rapporteurs particuliers sont nommés par arrêté du Premier président de la Cour Suprême, sur proposition du Président de la Commission.

La durée de leur mission est de deux ans renouvelables.

Des fonctionnaires de l'État peuvent être nommés rapporteurs particuliers à temps complet ou à temps partiel.

En outre, à leur sortie de l'E.N.A.M., les magistrats nommés juges suppléants et affectés par leur décret de nomination dans le ressort d'une juridiction d'appel peuvent être mis à la disposition de la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques par le Premier Président de la Cour d'Appel, à la demande du Président de la CVCCEP.

Art 6 : Qualité de membre

La qualité de membre de la Commission ou de rapporteur particulier est exclusive de toute autre activité, lucrative ou non, dans les organismes publics, sauf autorisation certifiée et dûment motivée donnée par le Président de la Commission.

Les dispositions du décret n° 73-737 du 7 août 1973 sont applicables aux membres et aux rapporteurs particuliers de la Commission qui sont par ailleurs soumis aux règles du secret et de la discrétion.

TITRE III

VERIFICATION ET CONTROLE

Art 7 : Étendue des contrôles

Les vérifications de la Commission portent sur l'ensemble des comptes des exercices clos. La Commission s'assure en outre du bon emploi des crédits, fonds et valeurs gérés par les entreprises et organismes contrôlés.

Art 8 : Organisation des missions

La Commission communique son programme annuel de vérification au Premier Ministre, aux différents ministres concernés, à l'Inspection générale d'État, au Contrôle financier et au commissariat général à la réforme du secteur parapublic.

Toutefois, à la demande du Président de la République, la Commission peut être appelée à

pièces et sur place dont il détermine la portée et l'étendue.

Art 9 : Déroulement des missions

Les membres et les rapporteurs particuliers de la Commission sont désignés pour leur mission de contrôle par le Président, ou à défaut par le rapporteur général.

Lors de leurs vérifications, ils sont munis d'une lettre de mission signée du Président de la Commission, leur conférant tout pouvoir d'investigation sur pièces et sur place.

A l'issue de la mission de contrôle, un rapport particulier provisoire est notifié aux responsables de l'organisme en cause et aux ministres de tutelle concernés, accompagnés d'une lettre de notification fixant le délai de réponse écrite.

L'assemblée plénière examine le rapport particulier et les réponses produites.

Art 10 : Conclusions définitives

Les conclusions définitives de la Commission relatives à la gestion des entreprises vérifiées et à la sincérité de leurs comptes sont communiquées au Président de la République sous la forme d'une note de synthèse et d'un relevé desdites conclusions dûment numérotées, appuyées des fiches analytiques d'exploitation correspondantes.

La Commission adresse également ses conclusions aux autorités de tutelle, au Contrôle financier, à l'Inspection générale d'État, ainsi qu'aux dirigeants et à l'organe délibérant de l'organisme concerné; le Conseil d'Administration est obligatoirement saisi des conclusions définitives de la Commission approuvées par le Président de la République.

Art 11 : Communication des pièces par les établissements publics

En ce qui concerne les établissements publics pourvus d'un agent comptable justiciable de la Cour suprême, les pièces justificatives relatives aux opérations de chaque exercice sont transmises à la Cour suprême, conformément aux dispositions de l'article 98 de l'ordonnance n°60-17 du 8 septembre 1960, six mois au plus tard après la clôture de l'exercice.

Lesdites pièces sont accompagnées du livre journal, du grand livre des comptes d'exploitation, du bilan et du compte de pertes et profits, ainsi que des documents nécessaires au contrôle et à l'examen analytique de la gestion, notamment le budget, les balances, les inventaires, les états de développement, les comptes faisant ressortir les mouvements matières, ainsi que les rapports sur les comptes annuels.

Les documents relatifs aux coûts, au prix de revient et au rendement, quel que soit le service qui les a établis, sont communiqués, sur leur demande, aux membres et aux rapporteurs

particuliers de la Commission.

Après examen de ces comptes par la Commission, le Président de la Commission présente à la troisième section de la Cour suprême, statuant dans les formes juridictionnelles, les conclusions relatives à la situation de l'agent comptable de l'établissement.

Art 12 : Communication des pièces par les autres entreprises

En ce qui concerne les organismes non pourvus d'un agent comptable, les documents mentionnés à l'article 11 ci-dessus, ou à défaut les documents comptables prévus par la loi n°75-83 du 20 décembre 1975, sont transmis à la Commission un mois plus tard après l'expiration du délai imparti par les statuts de l'organisme pour la présentation des comptes annuels devant l'organe délibérant.

Les autres pièces justificatives ainsi que les dossiers relatifs aux opérations vérifiées sont examinés sur place par les membres ou les rapporteurs particuliers de la Commission qui peuvent se les faire communiquer pour une durée déterminée.

La Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques a accès aux dossiers et documents de travail des commissaires aux comptes de tous les établissements, sociétés et organismes soumis à son contrôle.

TITRE IV

INTERVENTION D'EXPERTS AGREES

Art 13 : Assistance d'experts

La Commission peut se faire assister par des experts pour toutes questions techniques et notamment pour la réalisation de missions de contrôle et d'assistance comptable.

Art 14 : Choix des experts

Le choix de l'expert s'effectue selon la procédure de l'appel d'offres.

L'appel d'offres est organisé conjointement par la Commission et par l'organisme contrôlé, qui fixent dans un cahier des charges les modalités de l'expertise.

Par dérogation aux dispositions de l'article 36 du décret n°82-690 du 7 septembre 1962 modifié et pour les appels d'offres relatifs aux expertises demandées par la Commission, la composition de la Commission de dépouillement des offres est fixée comme suit :

- le Président de la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques, président de la Commission ;

- le Rapporteur général de la Commission ;
- le Directeur général de l'entreprise concernée ;
- un représentant du ministre chargé des finances ;
- un représentant du ministre chargé de la tutelle technique ;
- un représentant du commissariat général à la réforme du secteur parapublic ;
- un représentant du contrôle financier.

La Commission peut, en tant que de besoin, recueillir l'avis des services techniques et créer une sous-commission ad hoc.

En cas de partage des voix, la voix du Président de la Commission de dépouillement est prépondérante.

Art 15 : Passation d'un contrat

Pour chaque mission, il est passé un contrat entre l'expert et l'entreprise concerné. Le contrat fait référence à un cahier des charges définissant les obligations réciproques des parties.

Art 16 : Supervisions des missions

La Commission assure la supervision de la mission de l'expert. Le Président désigne un membre de la Commission pour assurer les fonctions de correspondant permanent auprès de l'expert et veille à ce que les prestations prévues par le contrat ont été convenablement exécutées avant d'en assurer le paiement. L'expert remet ses conclusions à la Commission. Elles sont ensuite communiquées à l'entreprise ainsi qu'aux départements et services concernés pour recueillir leurs observations, avant d'être examinées en assemblée plénière. A l'issue de l'assemblée, la Commission arrête ses conclusions définitives qui sont notifiées selon la procédure prévue à l'article 44 de la loi n°90-07 du 26 juin 1990.

Art 17 : Autres dispositions

Sont abrogées toutes dispositions contraires au présent décret et notamment le décret n°88-563 du 7 avril 1988 sus visé.

Fait à Dakar, le 6 novembre 1992

ANNEXE 4 : synthèse des différentes grilles théoriques de la gouvernance

Théories de la gouvernance	Contractuelles		Cognitives	Synthétiques
	Actionnariale	Partenariale		
Théories de la firme supports	Théories contractuelles Principalement théories positive et normative de l'agence Vision étroite de l'efficacité et de la propriété	Théories contractuelles (positives ou normatives) Vision généralisée de l'efficacité et de la propriété	Théorie comportementale Théorie évolutionniste Théorie de l'apprentissage organisationnel Théorie des ressources et des compétences	Tentatives de synthèse entre théories contractuelles et théories cognitives
Aspect privilégié dans la création de valeur	Discipline et répartition Réduire les pertes d'efficacité liées aux conflits d'intérêts entre dirigeants et investisseurs financiers	Discipline et répartition Réduire les pertes d'efficacité liées aux conflits d'intérêts entre les différentes parties prenantes, notamment avec les salariés	Aspect productif Créer et percevoir de nouvelles opportunités	Synthèse des dimensions disciplinaires et productives
Définition du SG	Ensemble des mécanismes permettant de sécuriser l'investissement financier	Ensemble des mécanismes permettant de pérenniser le noyau de contrats ou d'optimiser la latitude managériale	Ensemble des mécanismes permettant d'avoir le meilleur potentiel de création de valeur par l'apprentissage et l'innovation	Ensemble des mécanismes permettant de pérenniser le noyau de contrats ou d'optimiser la latitude managériale (dimensions répartition et production)
Mécanismes de gouvernance	Vision étroite axée sur la discipline permettant de sécuriser l'investissement financier	Vision large axée sur la discipline permettant de pérenniser le noyau de contrat Définition de la latitude managériale optimale	Vision axée sur l'influence des mécanismes en matière d'innovation, d'apprentissage...	Vision synthétique des mécanismes prenant en compte les deux dimensions, production et répartition
Objectif de gestion	Maximisation de la valeur actionnariale (critère exogène ou endogène)	Maximisation de la valeur partenariale (critère exogène ou endogène)	Recherche de valeur pour l'entreprise	Recherche de valeur partenariale

Source : CHARREAUX (2002 : 14)

ANNEXE 5 : Guide d'entretien

Thèmes Abordés	Personnes interviewés
L'organisation et le fonctionnement de la CVCCEP	Le Rapporteur Général
Les Procédures et techniques d'audit	<ul style="list-style-type: none"> • Le rapporteur Général • 3 commissaires magistrats • 2 Commissaires contractuels • 1 assistant de vérification ; • 2 coopérants
Les étapes de la programmation des missions	
Les pratiques de planification et de préparation des missions	
Le déroulement de la phase de réalisation des contrôles et les règles de supervision	
Le processus de finalisation des travaux d'audit de la rédaction à la publication des rapports	

Source : nous même

BIBLIOGRAPHIE

1. AFNOR (1996), gérer et assurer la qualité : qualité et efficacité des organisations, AFNOR, 703 p
2. AHOANGANSI Evariste (2006) *Audit et révision des comptes : aspects internationaux et espace OHADA*, éd. Mondexperts, Abidjan, 719 p
3. Aly DIALLO (2008), *mise en place d'une méthodologie de suivi de recommandation au Bureau du Vérificateur Général du Mali*, projet stratégique dans le cadre de la coopération BVGM- VGQ, communication, 21 p
4. AKAKPO Maxime B. (2007), *Réinventer le contrôle des finances publiques pour mieux affronter les défis actuels de la bonne gouvernance en Afrique*, communication, 130 p
5. BARON Catherine (2003), *la gouvernance : débats autour d'un concept polysémique*, éd. Juridique et associées, N° 54, 351 p
6. BELLITTO Marc (2001), *une histoire du Sénégal et des entreprises publiques*, éd. L'Harmattan, Paris, 294p
7. Berle & Mean (1932) in G. CHARREAUX (1997), *gouvernement de l'entreprise*, article 84, in encyclopédie de gestion Tome 2, Ed Economica, 1653 p
8. COLLIGNON Etienne et WISSLER Michel (2000) *qualité et compétitivité des entreprises : du diagnostic aux actions de progrès*, 2ème édition, éd. Economica, 282p
9. CHAMPY James et HAMMER Michael (1993), *le reengineering : réinventer l'entreprise pour une amélioration spectaculaire des ses performances*, DUNOD, 247 p
10. CHEMINGUI M et PIGE B, (2004), *la qualité d'audit : approche critique et proposition d'une approche de solution axée sur la nature des travaux réalisés*, communication présentée au 25^{ème} congrès de l'association francophone de la comptabilité
11. Cour des Comptes (2000) *rapport public 1999-2000*, éd. TECHNOEDIT, Dakar, 155 p
12. Cour des Comptes (2002) *rapport public 2001*, éd. TECHNOEDIT, Dakar, 185 p
13. Cour des Comptes (2003) *rapport public 2002-2003*, éd. TECHNOEDIT, Dakar, 344 p
14. Cour des Comptes (2005) *rapport public 2004*, éd. TECHNOEDIT, Dakar, 179 p

15. Cour des Comptes (2008) *rapport public 2005*, éd. TECHNOEDIT, Dakar, 144 p
16. Cour des Comptes (2008) *rapport public 2006*, éd. TECHNOEDIT, Dakar, 201 p
17. CHARREAUX Gérard (1997), *gouvernement de l'entreprise*, article 84 in Encyclopédie de gestion tome 2, éd. Economica, Paris, 2410 p.
18. CHARREAUX Gérard (2002), *quelle théorie pour la gouvernance ?*, article, 15p, in J. Allouche, Encyclopédie des ressources humaines, Economica, Paris
19. Cellule Entreprise et Coopération (2002), *la bonne gouvernance dans les programmes communautaires d'aide extérieure*, éd. CFCE, 161 p.
20. DAYAN Armand (2004), *Manuel de gestion* (vol 1) 2^{ème} édition, ELLIPSES éd. Paris, 1075 p.
21. DIENE Jean-Baptiste (2006), *le poisson pourri par la tête ou le syndrome de la « mal gouvernance*, 5p
22. DESCHEEMAERKER Christian (1998), *la cour des comptes*, éd. Les études de la documentation française, 2^{ème} édition, 213p
23. GUEYE Abdou Bame (2001) *la Cour des Comptes*, éd. TECHNOEDIT, Dakar, 200p
24. GUEYE Abdou Bame (2006) « rôle de l'audit dans la gouvernance du secteur public : contributions de la Cour des Comptes », communication lors des journées de la bonne gouvernance, ISACI, 25p
25. Haut Conseil de la Coopération Internationale (2001), *les non-dits de la bonne gouvernance : pour un débat politique sur la pauvreté et la gouvernance*, éd. KARTHALA, paris, 231 p
26. TONDEUR Hubert (2003) *les déterminants de la qualité des missions de commissariats aux comptes*, Communication,
27. IFACI (2002) *Gouvernance et tendances actuelles de l'audit interne*, conférence de Dakar du 11 décembre 2002, 44p
28. J. RENARD (2004), *théorie et pratique de l'audit interne*, 5^{ème} édition, éditions organisations, 467 p
29. JAMBART Claude et CABY François (2000), *la qualité dans les services: fondements, theories, outils*, Economica 179 p
30. Ki-KHUABI F. Bola, (2006), *mondialisation et bonne gouvernance en Afrique subsaharienne* , ed. L'Harmattan, article, 3p
31. MANITA Riadh. (2007), *le comité d'audit et la qualité de l'audit externe : quelle interaction ?* EDC Paris la défense 22p

32. MCINTOSCH (1992), internal auditing in total quality environment : a reference manual, IIA, 87p
33. Mock T.J et Samet M (1982), *a multi attribute model for audit evaluation*, actes VI du congrès sur l'audit de l'université de KANSAS.
34. NZOUANKEU J.L. (2002) « *enjeux et perspectives nouvelles de la gouvernance en Afrique dans le contexte de la mondialisation* » ; définit la gouvernance comme étant « *la manière dont l'Etat assume ses fonctions, sa capacité d'impulsion, son aptitude à piloter la société* » communication, OFPA, 5p
35. PEREZ Roland (2003), *la gouvernance de l'entreprise*, éd. La découverte, paris, 123 p
36. SEGUIN Philippe (2007) : discours à la conférence panafricaine des présidents des Cours de comptes, communication
37. SERVAIS Jean-Paul (2006), *Gouvernance publique et audit : autorégulation ou cadre légal ?* Communication lors du 175^{ème} anniversaire de la cour des comptes de Belgique, 23 p
38. Sutton, (1993), *Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process*, A journal of practice and theory. Vol 24pp 88-105
39. Transparency International (2008), *rapport mondial 2008*, 202p
40. WEILL Michel (2000), *l'audit stratégique : qualité et efficacité des organisations*, AFNOR, 248 p.

TEXTES FONDAMENTAUX SUR LA COUR DES COMPTES

41. Loi n° 78-48 du 12 juin 1972 portant organisation, fonctionnement et contrôle des établissements publics
42. Décret 99-498 du 08 juin 1999 fixant les modalités d'application de la loi organique n°99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des comptes
43. Directive n° 05/97/CM/UEMOA relative aux lois de finances
44. Directive n°06/97/CM/UEMOA : règlement général sur la comptabilité publique
45. Loi n° 99-02 du 29 janvier 1999 portant révision de la constitution
46. Loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des comptes
47. Traité de l'UEMOA du 10/01/1994 relatif à l'harmonisation des législations et procédures budgétaires, des lois de finances et des comptabilités publiques.

TEXTES FONDAMENTAUX SUR LA CVCCEP et LE SECTEUR PUBLIC

48. Loi n°90-07 du 26 juin 1990 relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic et au contrôle des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la Puissance publique
49. Décret n° 92-1559 du 06 novembre 1992 fixant les conditions de fonctionnement de la CVCCEP ;
50. Circulaire n° 11/PM du 18 avril 1995 instituant des cellules de contrôle interne et de contrôle de gestion dans les entreprises du secteur parapublic.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

WEBOGRAPHIE

- 1) Agence Canadienne de Développement International (ACDI), *La bonne gouvernance : vers une redéfinition du concept* (1997), [www.acdi-cida.gc.ca/INET/IMAGES.NSF/vLUIImages/HRDG/\\$file/GovConcept-f.pdf](http://www.acdi-cida.gc.ca/INET/IMAGES.NSF/vLUIImages/HRDG/$file/GovConcept-f.pdf), 11/11/08.
- 2) Association Francophone de Comptabilité (AFC), 28^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité, « la réputation de l'audit externe et les mécanismes de gouvernement d'entreprise : interaction et effets sur la performance », <http://www.management.free.fr/AFC/p173.pdf>; (mai 2007), 15/10/08,
- 3) ATH, *guide d'audit*, <http://www.ath.asso.fr/ath-website/cms/60/publication.dhtml>, 17/12/2007;
- 4) Banque Africaine de Développement, « audit interne et externe » (2004) FMI département des finances publiques et IMA, www.afdb.org/pls/portal/url/ITEM/F5E4132D6C933814E030A8C0668C6A15, 18/08/09
- 5) David CARASSUS & N. GARDES, conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité « *audit légal et gouvernance d'entreprise : lecture théorique de leurs relations* » (2005), www.univ-pau.fr/~carassus, 18/01/08
- 6) David CARASSUS, communication aux 9^{ème} journées d'histoire de la comptabilité et du management « *gouvernance et audit externe légale : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition* » (2003), www.univ-pau.fr/~carassus, 18/01/08,
- 7) David CARASSUS, 13^{ème} colloque internationale de la revue « politique et management » « bilan et perspectives du contrôle externe des chambres régionales des comptes » (2003), <http://web.univ-pau.fr/IAE-CREG/IMG/pdf/Bilancre.pdf>, 18/01/08,
- 8) IFAC, www.ifac.org, « le rôle de l'audit dans la gouvernance du secteur public » (novembre 2006) ; 10/09/08,
- 9) INTOSAI, Normes professionnelles, www.intosai.org, 27/11/07,
- 10) ISO, *Revue qualité*, http://iso.org/iso/org_catalogue.htm, 15/10/08
- 11) J. KHEMAKHEM, Le rôle des ISC dans le contrôle des reformes des fonctions et structures administratives, <http://cop-mfdr-africa-fr>, 10/07/09
- 12) OCDE, *Principes de gouvernance d'entreprise*, www.ocde.org, 05/06/08