

Département d'audit international et contrôle

11^{ème} Promotion

MEMOIRE DE FIN DE FORMATION

Thème: La pratique du contrôle interne dans les établissements publics communaux pour le développement: Cas de Gama

Présenté par:

Marie Paule KOBIANE

Inspecteur du Trésor

Sous la direction de:

Monsieur Moussa YAZI

Chef de département audit international et contrôle

Bibliothèque du CESAG



102362

M0142AUDIT01

1

CESAG-R
BIBLIOTHEQUE

SOMMAIRE

SOMMAIRE

HOMMAGE.....	i
DEDICACE.....	ii
REMERCIEMENTS.....	iii
ABREVIATIONS.....	v
LISTE DE FIGURES.....	vii
LISTE DE TABLEAUX.....	ix
INTRODUCTION GENERALE.....	1
I- CONTEXTE GÉNÉRAL.....	2
II- PROBLEMATIQUE.....	3
II.1- OBJET DE L'ÉTUDE ET CHOIX DU THÈME.....	3
II.2- CHOIX DE L'ÉCHANTILLON.....	4
III- OBJECTIF DE L'ÉTUDE.....	5
IV- INTERET DE L'ÉTUDE.....	5
IV.1- INTÉRÊT POUR LES EPCD.....	6
IV.2- INTÉRÊT POUR LES AUTORITÉS DE TUTELLE.....	7
IV.3- INTÉRÊT POUR NOUS-MÊMES.....	8
V- PLAN DE L'ÉTUDE.....	9
PREMIERE PARTIE: LE CADRE THEORIQUE DE L'ÉTUDE.....	10
INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE.....	11
CHAPITRE I : LES FONDEMENTS THEORIQUES DU CONTRÔLE INTERNE.....	13
SECTION I : LE CONCEPT DE CONTRÔLE INTERNE.....	13
I- LE CONTRÔLE INTERNE : MOYEN, ÉTAT OU PROCESSUS.....	14
II- LA CLARIFICATION DE LA NOTION DE CONTRÔLE INTERNE.....	16
II.1- CONTRÔLE INTERNE ET AUDIT INTERNE.....	17
II.2- CONTRÔLE INTERNE ET CONTRÔLE DE GESTION.....	18
SECTION II- LE SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE.....	19
I- LES OBJECTIFS DU CONTRÔLE INTERNE.....	19
I.1- L'OBJECTIF GÉNÉRAL.....	19
I.2- LES OBJECTIFS SPÉCIFIQUES.....	20
II- LES COMPOSANTES DU CONTRÔLE INTERNE.....	22
II.1- L'ENVIRONNEMENT.....	22
II.2- L'ÉVALUATION DES RISQUES.....	24
II.3- LES ACTIVITÉS DE CONTRÔLE.....	24
II.4- LE SYSTÈME D'INFORMATION ET DE COMMUNICATION.....	25
II.5- LE SYSTÈME DE PILOTAGE.....	26
SECTION III- L'IMPORTANCE DU CONTRÔLE INTERNE.....	26
I- CONTRÔLE INTERNE ET MANAGEMENT DES ENTREPRISES.....	27
I.1- CONTRÔLE INTERNE ET FRAUDE.....	27
I.2- CONTRÔLE INTERNE ET MAÎTRISE DE LA GESTION.....	28
II- L'IMPORTANCE DU CONTRÔLE INTERNE POUR LES EPCD.....	31
CONCLUSION.....	33
CHAPITRE II: EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE : APPROCHES THEORIQUES ET PRATIQUES.....	34
SECTION I : LA BASE DE L'ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE.....	34
I- LE CONTENU DE L'ÉVALUATION.....	35
I.1- L'ANALYSE DU CONTRÔLE INTERNE.....	35
I.2- L'APPRÉCIATION DU CONTRÔLE INTERNE.....	36
II- LE MODÈLE INTERACTIF D'ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE.....	41

SECTION II : LES TECHNIQUES D'ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE	42
I- LES MOYENS D'INVESTIGATION	42
I.1- LE QUESTIONNAIRE DE CONTRÔLE INTERNE	42
I.2- LA FEUILLE DE RÉVÉLATION ET D'APPROCHE DES PROBLÈMES	43
I.3- LE GRAPHIQUE D'ACHEMINEMENT	45
I.4- LA GRILLE D'ANALYSE DES TÂCHES	46
II- LES OUTILS DE VÉRIFICATION	47
II.1- LE SONDAGE	47
II.2- LES PROCÉDÉS DE PREUVE	47
SECTION III- LA DÉMARCHE D'ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE.....	48
I- L'AUDIT LÉGAL	48
I.1- LA PRISE DE CONNAISSANCE	49
I.2- L'APPRÉCIATION DU CONTRÔLE INTERNE	50
I.3- L'EXAMEN DES COMPTES ET DES ÉTATS FINANCIERS.....	52
II.- L'AUDIT OPÉRATIONNEL	53
II.1- L'ANALYSE DIAGNOSTIQUE DÉTAILLÉE.....	53
II.2- LA RECHERCHE D'AMÉLIORATIONS	55
II.3- L'ÉLABORATION DU PLAN D'ACTION	55
II.4- LA MISE EN ŒUVRE DES ACTIONS.....	57
CONCLUSION	60
CHAPITRE III : APPROCHE METHODOLOGIQUE	61
SECTION I : LA CONSTRUCTION DU MODÈLE D'ANALYSE	61
I.- LA CONSTRUCTION DU MODÈLE D'ANALYSE.....	61
I.1- LA SCHÉMATISATION DU MODÈLE D'ANALYSE	61
I.2- LES VARIABLES D'ANALYSE	62
II.- LES INDICATEURS ET LEURS MESURES	65
SECTION II : L'ORGANISATION DE LA RECHERCHE	68
I- LA FORMULATION DES HYPOTHÈSES	68
II- LES OBJECTIFS DE RECHERCHE.....	68
SECTION III- LA MÉTHODE DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES DONNÉES	69
I- LA COLLECTE DE DONNÉES.....	69
I.1- LA PROCÉDURE D'ÉCHANTILLONNAGE ET DE COLLECTE DES DONNÉES	69
I.2- LES OUTILS DE COLLECTE DE DONNÉES.....	70
II- LE TRAITEMENT ET L'ANALYSE DES DONNÉES.....	71
II.1- LE DISPOSITIF THÉORIQUE DE CONTRÔLE INTERNE DANS GAMA.....	72
II.2- LE TABLEAU D'IDENTIFICATION DES RISQUES	72
II.3- LE TABLEAU DE CONSTATATION DE LA RÉALISATION DES OBJECTIFS	72
CONCLUSION PARTIELLE	73
DEUXIEME PARTIE:ÉVALUATION DU CONTROLE INTERNE DANS GAMA	
ET PROPOSITIONS DE SOLUTIONS	74
INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE.....	75
CHAPITRE I : LA PRATIQUE DU CONTROLE INTERNE DANS LES EPCD	76
SECTION I : PRÉSENTATION DES EPCD.....	76
I- LE CADRE LÉGAL ET RÉGLEMENTAIRE	76
I.1- LES TEXTES RÉGISSANT LES EPCD.....	77
I.2- LE CONTENU DES TEXTES	79
II- ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT DES EPCD.....	81
II.1- L'ORGANISATION GÉNÉRALE DES EPCD	81
II.2- LA GESTION DES EPCD	85

SECTION II : LE CONTRÔLE INTERNE IMPLICITE.....	86
I- LE CONTRÔLE INTERNE TRADITIONNEL.....	86
I.1- LA SÉPARATION DES FONCTIONS INCOMPATIBLES	86
I.2- LE CONTRÔLE FINANCIER	88
II- LES TEXTES RÉGLEMENTANT LES FINANCES PUBLIQUES	88
II.1- LA RÉGLEMENTATION DES MARCHÉS PUBLICS	88
II.2- LA CENTRALISATION DES FONDS PUBLICS	89
SECTION III- LE CONTRÔLE INTERNE DE GESTION	90
I- LES COMPOSANTES DU CONTRÔLE INTERNE.....	91
I.1- L'ENVIRONNEMENT DU CONTRÔLE INTERNE.....	91
I.2- LES ACTIVITÉS DE CONTRÔLE.....	92
I.3- LE SYSTÈME D'INFORMATION ET DE COMMUNICATION	92
II- LES PROCÉDURES D'EXÉCUTION DES TÂCHES.....	93
II.1- LE CYCLE « BUDGET ».....	93
II.2.- LE CYCLE « TRÉSORERIE »	102
II.3- LE CYCLE « COMPTABILISATION »	105
II.4- LES PROCÉDURES RELATIVES À LA GESTION DES INFRASTRUCTURES MARCHANDES	106
CONCLUSION.....	108
CHAPITRE II : L'ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE DANS GAMA.....	109
SECTION I : LES FACTEURS CONTINGENTS AU CONTRÔLE INTERNE.....	109
I- LE CONTEXTE INTERNE ET EXTERNE DE GAMA	110
I.1- LES CARACTÉRISTIQUES PRINCIPALES DE L'ENVIRONNEMENT.....	110
I.2- LES INSUFFISANCES DU CADRE LÉGAL ET RÉGLEMENTAIRE	112
II- LE MODE DE GESTION	113
II.1- LA GESTION FINANCIÈRE	113
II.2- LA COMPÉTENCE DES STRUCTURES DE CONTRÔLE DE LA GESTION	115
SECTION II- LA PORTÉE ET LES LIMITES DU CONTRÔLE INTERNE IMPLICITE.....	116
I.- LE CONTRÔLE INTERNE TRADITIONNEL.....	116
I.1- OBSERVATIONS GÉNÉRALES	116
I.2- LES INSUFFISANCES DANS L'APPLICATION DU CONTRÔLE INTERNE TRADITIONNEL DANS GAMA	118
II- LES TEXTES RÉGISSANT LES FINANCES PUBLIQUES.....	118
SECTION III : LE CONTRÔLE INTERNE DE GESTION.....	119
I- LA FORMULATION DES HYPOTHÈSES.....	120
I.1- L'ANALYSE DES COMPOSANTES DU CONTRÔLE INTERNE.....	120
I.2- L'ANALYSE DES PROCÉDURES	129
II- L'EFFICACITÉ DU CONTRÔLE INTERNE DE GESTION	133
II.1- LA SÉCURITÉ DES ACTIFS.....	133
II.2- L'UTILISATION OPTIMALE DES RESSOURCES.....	133
II.3- L'INFORMATION DE QUALITÉ	134
II.4- LE RESPECT DES DIRECTIVES INTERNES ET EXTERNES.....	135
CONCLUSION.....	136
CHAPITRE III: RECOMMANDATIONS ET PERSPECTIVES DE MISE EN ŒUVRE.....	137
SECTION I: L'AMÉLIORATION DU CONTEXTE INTERNE DE GAMA.....	137
I- L'AMÉLIORATION DU CADRE LÉGAL ET RÉGLEMENTAIRE.....	137
I.1- LE RECENTRAGE DE LA MISSION DE GAMA	138
I.2- LA RELECTURE DES TEXTES.....	140
II- L'AMÉLIORATION DE LA GESTION DE GAMA	142
II.1- LA GESTION DES INFRASTRUCTURES MARCHANDES	142
II.2- UNE GESTION ORIENTÉE VERS LA RECHERCHE DE L'EFFICACITÉ.....	144

SECTION II : LA MISE EN PLACE D'UNE ORGANISATION ADAPTÉE	144
I- LE RENFORCEMENT DE LA STRUCTURE ORGANISATIONNELLE.....	144
I.1- LE PROJET D'ORGANIGRAMME.....	144
I.2- LA DESCRIPTION CLAIRE DES FONCTIONS.....	146
II- LES COMPÉTENCES DES ORGANES EXTÉRIEURS	147
II.1- L'ADMINISTRATION PUBLIQUE	148
II.2- LES BAILLEURS DE FONDS	149
SECTION III: LA MISE EN ŒUVRE DE PROCÉDURES ADAPTÉES.....	149
I- LES OBJECTIFS DE CONTRÔLE.....	149
II- LES PROPOSITIONS D'AMÉLIORATION	151
II.1- L'AMÉLIORATION DES PROCÉDURES EXISTANTES	151
II.2- LES PROCÉDURES RELATIVES À LA GESTION DES INFRASTRUCTURES MARCHANDES.....	162
CONCLUSION PARTIELLE	167
CONCLUSION GÉNÉRALE.....	168
ANNEXE.....	174
BIBLIOGRAPHIE.....	187

CTSAG-BIBLIOTHEQUE

HOMMAGE

*A Feu mon père KOBIANE Dikiala Bernard
arraché à notre affection le 30 juin 1991*

A ceux qui se plaignaient parce que tu me gâtas trop, tu répondais gentiment : « *ma petite Marie est certes pourrie, mais je sais qu'elle va réussir dans la vie parce qu'elle est intelligente* ».

Oui Papa, ta petite fille a réussi, tes enfants ont réussi.

Tu as été pour nous un exemple *d'humilité*. Cette *humilité* qui nous pousse chaque jour à vouloir mieux faire, à ne jamais dormir sur nos lauriers et à aller toujours de l'avant.

Tu as été pour nous un exemple *de droiture et d'intégrité* en nous apprenant à compter sur nos propres forces, celles que Dieu nous a données : *l'intelligence et le courage*.

Aujourd'hui encore, je te revois le visage rayonnant, fier de tes enfants comme autrefois lors des remises de prix dans les écoles. Cette image est restée gravée dans ma mémoire. Je promets aussi longtemps que je vivrai sur terre, *Papa*, de faire ta fierté.

« *Réveille-toi, toi qui dors réveille-toi d'entre les morts, et le Christ t'éclairera* » (Éphésiens 6, 14)

DEDICACE

« En toute chose, Grâces soient rendues au Seigneur notre Dieu »

A ma Mère Natou Bernadette

pour tous les sacrifices endurés pour moi et avoir été pour ma fille la « maman » que je n'ai jamais pu être.

A ma fille Tièruwè Ingrid Prudence,

pour toutes les privations subies au profit de mes multiples études. Puisse le Seigneur nous donner une longévité pour profiter pleinement des fruits de notre réussite.

A Charlotte, Thérèse, Noël, Vincent, François, Baptiste et Nicolas

pour vous exhorter au renforcement de cette cohésion fraternelle qui fait la beauté de notre famille et la fierté de notre chère Maman.

A mon frère Benjamin, à ma fille, à mes neveux et nièces

qui sont sur les bancs du savoir ou qui cherchent à se frayer un chemin dans cette vie combien difficile, puisse ce travail être pour vous un exemple et une source de courage et de persévérance.

A tous les miens

REMERCIEMENTS

« ...*Toutes les fois que vous avez fait ces choses à l'un de ces plus petits de mes frères, c'est à moi que vous les avez faites* » (Mt 26, 40)

A *Monsieur Charles COSTE*, ex-conseiller de la Coopération française auprès du Ministre de l'Economie et des Finances pour toute l'estime à moi accordée et pour avoir permis le financement de ma formation au CESAG.

Aux *Autorités du Ministère de l'Economie et des Finances* et en particulier à *Monsieur Lucien Marie Noël BEMBAMBA*, Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique pour avoir autorisé cette formation.

A *Monsieur YAZI Moussa* pour sa constante disponibilité et pour son respect d'autrui. Puissiez- vous trouver satisfaction dans ce travail.

Au *corps professoral* et à *l'ensemble du personnel du CESAG* pour les enseignements et les multiples services dont j'ai bénéficié au cours de notre séjour.

A *tous mes amis de la 11^{ème} promotion Audit* pour le partage et l'échange de connaissance et d'expérience. Puisse cette collaboration dépasser les frontières de nos pays respectifs.

A *Evelyne et Adama SAWADOGO*, à leurs enfants *Aziz et Ahmed*, à *Danièle*, ma famille de Dakar pour la chaleur humaine et les soutiens multiformes dont vous m'avez comblée.

A *Thérèse et Idrissa COMPAORE*, à *Eugénie et Jules SOME* pour l'accueil fraternel et amical qui me va droit au cœur.

A *mon frère Dramane Raphaël PARE*, pour son soutien fraternel et sa constante disponibilité.

A *mes compatriotes stagiaires* et particulièrement à *l'élite Mossi du CESAG* qui a eu l'ultime privilège de bénéficier de la même formation que leurs maîtres **Samo**.

A *tous ceux* qui, d'une manière ou d'une autre, ont contribué à mon épanouissement moral et intellectuel.

Que Dieu vous le rende au centuple!

ABRÉVIATIONS

AICPA : American institute of certificat public accountants

BAI : Bulletin de l'audit interne

BUCO : Bureau de coopération suisse

CA : Conseil d'administration

CM : Conseil municipal

CNCC : Compagnie nationale de commissariat aux comptes (France)

CSOEC : Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables (France)

EPA : Établissement public à caractère administratif

EPCD : Établissement public communal pour le développement

FADEC: Fonds d'appui au développement économique de la commune

FRAP : Feuille de révélation et d'approche des problèmes

IFACI : Institut français des auditeurs et contrôleurs internes

PCA : Président du conseil d'administration

PDVM : Programme de développement des villes moyennes

PME : Petites et moyennes entreprises

PMI : Petites et moyennes industries

POCA : Pratique d'organisation communément admise

RFAI : Revue française de l'audit interne

CESAG-BIBLIOTHEQUE

LISTES DES FIGURES

Figure N°1 : Exemple de feuille de révélation..... et d'approche des problèmes	44
Figure N°2 : Exemple de graphique d'acheminement.....	45
Figure N°3 : Exemple de grille d'analyse des tâches.....	46
Figure N°4 : Schématisation de la phase de prise..... de connaissance	50
Figure N°5 : Schématisation de la phase d'appréciation..... du contrôle interne	51
Figure N°6 : Schématisation de la phase d'examen..... des comptes	52
Figure N°7 : Schématisation du diagnostic détaillé.....	54
Figure N°8 : Schématisation de la phase de recherche..... des améliorations	55
Figure N°9 : Schématisation de la phase d'élaboration..... du plan d'action	56
Figure N°10 : Schématisation de la phase de mise en œuvre.....	57
Figure N°11 : Schématisation du modèle interactif..... du contrôle interne	59
Figure N°12 : Schématisation du modèle d'analyse de l'étude.....	62
Figure N°13 : Organigramme type des EPCD.....	82
Figure N°14 : Organigramme réel de Gama.....	90
Figure N°15 : Schématisation de la Procédure..... d'élaboration du budget	94

Figure N°16 : Schématisation de la Procédure..... de déblocage de fonds	95
Figure N°17 : Schématisation de la procédure..... de détermination de la quote-part du Buco	97
Figure N°18 : Schématisation de la procédure d'achat.....	98
Figure N°19 : Schématisation du cas des contractuels..... de la commune	100
Figure N°20 : Schématisation du cas des contractuels..... du Buco	101
Figure N°21 : Schématisation de la procédure de règlement..... des dépenses du FADEC	104
Figure N°22 : projet d'organigramme de Gama.....	145
Figure N°23 : Schématisation de la procédure d'élaboration..... de l'avant-projet de budget volet investissement	153
Figure N°24 : Schématisation de la procédure d'élaboration..... de l'avant-projet de budget volet fonctionnement	154
Figure N°25 : Schématisation de la procédure d'élaboration..... de l'avant-projet de budget	155
Figure N°26 : Schématisation de la procédure d'exécution..... des dépenses sur fonds publics	156
Figure N°27 : Schématisation de la procédure bancaire.....	159
Figure N°28 : Schématisation de la procédure de suivi..... comptable des recettes d'infrastructures marchandes	164
Figure N°29 : Schématisation de la procédure de suivi..... extra comptable des recettes d'infrastructures marchandes	165
Figure N°30 : Schématisation de la procédure..... de nivellement de la caisse	166

LISTE DES TABLEAUX

Tableau N°1 : Les indicateurs et leurs mesures.....	66
Tableau N°2 : Répartition de l'effectif par catégorie..... d'agent	91
Tableau N°3 : Présentation des points forts et..... des faiblesses des composantes du contrôle interne identifiées	126
Tableau N°4 : Présentation des points forts et..... des faiblesses des procédures appliquées dans Gama	131
Tableau N°5 : Définition d'objectifs de contrôle..... interne dans Gama	150

CESAG

INTRODUCTION GENERALE

LIOTHEQUE

INTRODUCTION GÉNÉRALE

I- Contexte général

Au Burkina Faso, les établissements publics à caractère administratif (EPA) sont régis par la Loi N°039/98/AN du 30 juillet 1998 portant réglementation des établissements publics à caractère administratif et son décret d'application N° 99-051/PRES/PM/MEF du 05 mars 1999 portant statut général des EPA et son modificatif N°99-128/PRES/PM/MEF du 10 mai 1999.

Au titre de cette loi, les EPA sont des démembrements de l'Etat bénéficiant de la personnalité morale et des prérogatives de droit public et disposant d'une autonomie de gestion et d'un patrimoine propre. Ils répondent à un souci de décentralisation de l'Etat qui confie une partie de ses missions à des entités placées sous sa tutelle financière mais fonctionnant comme des entreprises privées de production de biens ou de prestations de service.

Les établissements publics à caractère administratif sont soumis au contrôle externe :

- des corps habilités de l'Etat (Inspection Générale d'Etat, Inspection Générale des Finances, corps de contrôle du Trésor Public et des départements ministériels de tutelle administrative) sur la régularité, l'opportunité et la moralité des opérations;
- des commissaires aux comptes en vue de certifier la régularité et la sincérité des opérations dans les conditions prévues par la Loi.

L'article 22 de la Loi N° 039/98/AN prévoit la création dans chaque EPA d'un service de contrôle interne chargé de :

- comparer périodiquement les résultats avec les prévisions, interpréter les écarts et faire prendre les mesures correctives nécessaires ;
- contrôler le respect des procédures comptables et administratives et de contrôler périodiquement la caisse et les stocks.

L'article 58 du décret N° 69-197/PRES/MPF du 19/09/69 portant régime financier de la Haute-Volta (actuel Burkina Faso), instaure également un contrôle interne implicite entre les comptables publics et les ordonnateurs. Avant tout paiement, le comptable public doit procéder à la vérification préalable de la régularité et de la légalité de la dépense mandatée sous peine d'engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

II- PROBLEMATIQUE

Après la présentation du contexte général, nous avons décidé d'orienter notre réflexion sur la gestion des établissements publics à caractère administratif et spécifiquement sur celle des établissements publics communaux pour le développement (EPCD).

II.1- Objet de l'étude et choix du thème

Au cours des cinq dernières années, de nombreux cas de malversations dans certains grands EPA ont été détectés par des corps externes de contrôle à la suite de missions de contrôle inopiné. Ce qui nous amène à nous poser des questions quant à l'existence de moyens internes efficaces en mesure de prévenir ou de détecter une telle situation, notamment à nous interroger sur l'effectivité et l'efficacité du contrôle interne dans les EPA. Une mission d'information organisée par les services du Trésor en 1996 dans les EPA au Burkina Faso a révélé une grande insuffisance au niveau de leur gestion due à l'absence d'un dispositif

comptable adapté, et caractérisée par une grande disparité et diversité dans l'enregistrement des opérations comptables d'un EPA à l'autre.

De nos jours, la tendance est de réduire la dépendance financière des EPA vis-à-vis de l'Etat avec un allègement des règles de gestion publique et en tendant vers celles en vigueur dans les établissements privés. Les mécanismes et les procédures de gestion doivent alors être renforcés et des moyens efficaces de contrôle mis en place. Ainsi, nous nous proposons d'étudier **le contrôle interne** qui est un instrument d'une gestion efficace. Nous avons choisi d'aborder ce thème dans le cadre des établissements publics communaux pour le développement (EPCD). Au titre du décret N°92-134/MEF/MAT portant création des ces établissements, ils sont des EPA disposant d'une personnalité morale et jouissant d'une autonomie financière mais dont le patrimoine ne peut être dissocié de celui des municipalités qui les ont créés.

II.2- Choix de l'échantillon

Plusieurs raisons justifient le choix des EPCD comme cible de cette étude. Tout d'abord, le nombre important des EPA et la diversification des activités qu'ils réalisent peuvent rendre difficiles la recherche d'informations et la généralisation des conclusions de l'étude. Ensuite, les EPCD sont à une phase expérimentale et cette étude serait une première dont les résultats constitueront une base pour l'introduction d'outils de gestion plus modernes dans le secteur public. Enfin, les conclusions de cette étude pourront avoir une oreille d'écoute auprès des bailleurs de fonds qui attendent de ces établissements des résultats.

Cependant, les contraintes pratiques de notre étude nous ont amenés à faire une étude de cas. Pour cela, nous avons choisi Gama. Les raisons qui justifient ce choix sont les suivantes :

- il est le plus ancien des EPCD ;

- il est le seul qui s'occupe de la gestion d'infrastructure marchande pour le moment ;
- il dispose le plus d'effectif.

Au cours de cette étude, nous nous attellerons à répondre à la question générale ci-après : « En quoi consiste la pratique du contrôle interne dans les EPCD ? », d'où le thème de la présente étude intitulée : « La pratique du contrôle interne dans les EPCD au Burkina Faso : cas de Gama ».

III- OBJECTIF DE L'ETUDE

L'objectif est de voir si le contrôle interne qui est mis en œuvre dans les EPCD permet d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés. Pour cela, nous allons tout d'abord déterminer tous les facteurs contingents au contrôle interne dans les EPCD au Burkina Faso. Ensuite nous allons apprécier le dispositif de contrôle interne que nous aurons identifié. A l'issue de cette analyse, nous ferons des propositions et des recommandations qui, nous l'espérons, permettront une amélioration de la gestion de ces établissements. Pour atteindre notre objectif, nous essayerons autant que possible de trouver une réponse aux questions spécifiques suivantes :

- quels sont les facteurs contingents au contrôle interne dans les EPCD ?
- quelle est la nature du contrôle interne dans les EPCD ?
- quels sont les objectifs de ce contrôle ?
- quelle est sa portée et quelles sont ses limites ?
- quelles sont les perspectives d'améliorations ?

IV- INTERET DE L'ETUDE

La présente étude revêt un triple intérêt aussi bien pour Gama, les autorités de tutelle que pour nous-même.

IV.1- Intérêt pour les EPCD

Ce thème présente un grand intérêt pour Gama. En effet, les EPCD qui découlent de la volonté de décentralisation (une exigence qui s'impose de nos jours à nos Etats), doivent relever le défi de remplir de manière efficace et efficiente les missions qui leur sont assignées. Pour pouvoir à terme « voler de leurs propres ailes », ils doivent disposer d'ores et déjà d'éléments garantissant une gestion saine et efficace.

Ces établissements bénéficient d'une part de subventions (plus de 80% de leurs ressources budgétaires) et d'autre part d'exonérations fiscales sur leurs importations. L'expérience malheureuse rencontrée avec la politique d'incitation fiscale dans les entreprises publiques au Burkina Faso doit être évitée (KOBIANE, 1991). La plupart des entreprises bénéficiaires ont été incapables de survivre à la fin de la période d'exonération ; ce qui s'est traduit par la disparition de certaines tandis que d'autres, restées accrochées aux subventions, ont été privatisées par la suite.

Enrichie de cette expérience, la mise en place dans les EPCD en général et dans Gama en particulier d'outils de gestion adaptés est incontournable surtout que de nos jours ces établissements doivent faire face aux exigences du marché et assurer leur pérennité.

Le marché est devenu un élément régulateur dont il faut tenir compte dans la gestion des établissements publics. Les EPCD qui ont pour mission de produire des biens et services doivent générer des ressources propres et conquérir des parts de marché. De ce fait, les contraintes de qualité, de prix et de productivité optimale s'imposent à eux avec force. Les structures de type administratif ne sont pas adaptées à de tel contexte et une nouvelle orientation vers des outils de gestion plus modernes tel que le contrôle interne est nécessaire.

Une autre exigence est celle des bailleurs de fonds qui ont besoin d'une information de bonne qualité pour contrôler les subventions mais s'assurer aussi que les objectifs fixés seront atteints. Outre la mise en place d'une base de gestion saine et efficace dans ces établissements, la réalisation effective des objectifs qui leur sont assignés permettra d'avoir la confiance des bailleurs de fonds et d'étendre leur implantation dans d'autres collectivités locales.

La détermination des coûts de production pose un énorme problème surtout au niveau de la production des services publics. Cela est dû aux insuffisances dans la comptabilisation des opérations, à l'inexistence d'une comptabilité analytique, au mauvais suivi de l'utilisation de la subvention.... Le contrôle interne, en définissant clairement les procédures conduisant à la production du produit, devrait permettre de bien déterminer les ressources nécessaires, de suivre l'utilisation des différentes subventions et les exonérations pour déterminer avec précision le coût de revient du bien produit.

IV.2- Intérêt pour les autorités de tutelle

L'exercice de la tutelle financière des EPCD est confié à la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique.

Notre objectif n'est pas de renforcer la tutelle exercée par le Ministère de l'Economie et des Finances, mais surtout d'œuvrer dans le sens de l'amélioration de l'efficacité et de l'efficience dans ces établissements. Nous estimons que la tutelle financière doit aider ces structures à améliorer leur rentabilité et leur capacité à générer des ressources propres. Cela contribuerait à réduire leur dépendance financière vis-à-vis de l'Etat, mais surtout d'alléger les charges de ce dernier. Cependant, la tutelle financière devrait s'orienter plus vers l'appui conseil d'une part, le suivi de la réalisation efficace et efficiente des objectifs assignés à ces établissements d'autre part.

Les autorités de la tutelle administrative et plus particulièrement les élus locaux qui ont créé ces établissements n'ont pas les compétences nécessaires en matière de gestion et mettent plus en avant la réalisation d'objectifs politiques. La mise en place d'outils de gestion plus modernes au sein de ces établissements permettra de relever le défi de la décentralisation, à savoir le développement participatif à la base par la création d'emplois et la réalisation d'activités génératrices de ressources propres ; en un mot, permettre aux collectivités locales de se prendre en charge.

Enfin, les conclusions de cette étude, si elles ont une bonne écoute auprès de bailleurs de fonds, permettront la mise en place d'un dispositif à mesure de les assurer de la bonne utilisation des fonds qu'ils mettent à la disposition des EPCD.

IV.3- Intérêt pour nous-mêmes

Ce thème découle d'un souci qui nous a toujours animée depuis notre intégration dans les services du Trésor, à savoir l'amélioration de la gestion des établissements publics. Ce qui nous avait poussée à nous lancer dans un projet d'élaboration d'un cadre et d'une nomenclature comptables des EPA, projet que nous avons suspendu faute de soutien. Ainsi, nous espérons que l'issue de cette étude sera le début d'un combat, celui de la mise en place de moyens de gestion efficaces dans ces établissements.

En tant qu'inspecteur du Trésor, nous estimons avoir une bonne connaissance des difficultés rencontrées dans le suivi des établissements publics en général, des EPCD en particulier et être en mesure de proposer des solutions idoines. Notre modeste contribution permettra, nous l'espérons, d'aplanir ces difficultés; notre souhait est que les conclusions de cette étude soient généralisées auprès de tous les EPCD.

Enfin, cette étude nous permettra, une fois de plus, de mesurer et de remettre en cause notre capacité d'analyse et de synthèse.

V- PLAN DE L'ETUDE

La présente étude qui fera un diagnostic de l'existant en vue de proposer des solutions pour améliorer l'efficacité du contrôle interne dans Gama s'agencera autour de deux grandes parties.

La première partie portera sur le cadre théorique avec un aperçu de la revue de la littérature sur le contrôle interne en vue de mieux cerner le concept et son importance pour une entité publique telle que Gama.

La deuxième partie sera consacrée à une évaluation du contrôle interne mis en place Gama en faisant ressortir sa portée et ses limites. Elle comportera également un apport personnel sous la forme de recommandations et de propositions en vue de l'amélioration du système de contrôle interne dans Gama.

INTRODUCTION DE LA PREMIÈRE PARTIE

Traduit de l'anglais « internal control », le contrôle interne est de pratique très ancienne. Dès le 15^e siècle, les médecins (marchands originaires du nord de Florence (Italie)) pratiquaient un système de contrôle interne en comparant les quantités de matières fournies aux différents postes de travail dans l'industrie de tissage et les quantités effectivement travaillées. Ce contrôle avait pour objectif une diminution des dépenses et l'amélioration des rendements dans les usines de tissage, (COLLINS & VALIN, 1992 : 9).

Malgré son ancienneté, le contrôle reste méconnu ou mal cerné par beaucoup de personnes y compris les décideurs. De nombreuses définitions et approches dans la littérature ont en partie permis de le situer dans son vrai contexte en mettant en exergue la notion d'assistance qui correspond à la bonne traduction du mot anglais « contrôl ».

Le contrôle interne n'est pas une mode, mais une nécessité incontournable pour toutes les entités. Son importance a été reconnue dès le début des années 1940 d'une part par les dirigeants comme un outil efficace de gestion, et d'autre part par les auditeurs pour l'aide apportée à leurs clients et pour la réduction de l'étendue de leurs travaux de vérification, (STETTLER, 1976 : 77).

La première partie de notre étude qui fait une revue de la littérature, se donne tout d'abord comme objectif de permettre une compréhension meilleure et uniformisée du contrôle. Ainsi, le premier chapitre fait une synthèse des différentes définitions du contrôle interne en vue de mieux cerner la notion du contrôle interne, son contenu et ses objectifs. Dans le second chapitre, nous essayerons de montrer comment l'efficacité du contrôle interne peut être appréciée. Le troisième chapitre de cette partie retrace l'approche méthodologique que nous avons adoptée.

Le plan de la première partie est le suivant :

- Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle interne ;
- Chapitre II : L'évaluation du contrôle interne : approches théoriques et pratiques
- Chapitre III : L'approche méthodologique

CESAG-BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE I : LES FONDEMENTS THEORIQUES DU CONTRÔLE INTERNE

En mettant en place un dispositif pour faire fonctionner leurs activités, beaucoup d'entités font du contrôle interne sans le savoir,. Cela dénote soit une méconnaissance du contrôle interne ou une mauvaise compréhension.

Le contrôle interne fait l'objet de plusieurs définitions. Cependant, ces multiples approches, même si elles sont unanimes sur les objectifs ont souvent entraîné une disparité et une diversité de compréhension du concept de contrôle interne voire sa confusion avec d'autres notions avoisinantes.

L'objectif du présent chapitre est de :

- mieux clarifier la notion de contrôle interne
- présenter le contenu du contrôle interne, ses objectifs et ses composantes ;
- faire ressortir l'importance du contrôle interne dans la gestion d'une entité.

Section I : Le concept de contrôle interne

Il convient d'élucider le concept de contrôle interne tout en le distinguant des notions avoisinantes et en mettant en exergue les principaux objectifs. L'analyse de certaines définitions nous permettra alors de mieux comprendre le concept de contrôle interne et de lever la confusion avec l'audit interne et le contrôle de gestion.

PREMIERE PARTIE :

LE CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

I- Le contrôle interne : moyen, état ou processus

Le contrôle interne a longtemps été défini par rapport aux éléments qui le constituent et aux objectifs qui lui sont assignés. En 1977, l'ordre des experts comptables français le présentait comme « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration de la performance. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci » (in RENARD, 1998 : 106).

La définition de l'institut américain des experts comptables (AICPA) selon laquelle, « le contrôle interne comprend le plan d'organisation et l'ensemble des méthodes coordonnées, adoptées à l'intérieur d'une entreprise, pour la protection de ses biens, pour le contrôle de la précision et du degré de confiance de ses documents comptables, pour promouvoir l'efficacité des opérations, et pour que soient suivies les politiques prescrites par la direction » (in STETTLER ; 1976 : 77), confirme la difficulté à donner une définition spécifique du concept de contrôle interne.

Ces définitions présentent le contrôle interne comme un dispositif, un moyen pour atteindre les objectifs et non une finalité. Les éléments du dispositif sont l'organisation ou plan d'organisation, les méthodes, les procédures qui sont incluses dans les activités de planification, d'exécution, de pilotage ou de contrôle d'une entité donnée. Toutefois, le contrôle interne ne doit pas seulement garantir le respect des instructions de la direction mais aussi de l'ensemble des directives externes.

La deuxième définition va plus loin en faisant ressortir que ces éléments sont adoptés à l'intérieur de l'entreprise, mettant à nu une deuxième limite : celle de définir un contrôle interne type. Toutefois, il présente une grande insuffisance par rapport à la première en ce sens qu'elle limite l'information à la seule information comptable.

Mais, le contrôle interne, c'est d'abord les hommes qui ont la charge de sa mise en place et de son application. Ainsi, le « Consultative committee of accountancy » de Grande Bretagne définit le contrôle interne comme « l'ensemble des systèmes de contrôle financiers et autres mis en place par la direction, afin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise de façon ordonnée et efficace, assurer le respect des politiques de gestion, sauvegarder les actifs et garantir autant que possible l'exactitude et l'état complet des informations enregistrées » (in RENARD, 1998 : 106). Bien que cette définition semble limiter le contenu du contrôle interne au seul système de contrôle, elle montre que la responsabilité de sa mise en place incombe à la direction, c'est-à-dire les dirigeants de l'entité concernée. Ce qui a sûrement amené certains auteurs à considérer le contrôle interne comme une fonction de l'administration de l'entité (BRIEN & SENEAL, 1984 : 38). Cependant, si la responsabilité de la mise en place du contrôle interne incombe aux dirigeants de tous niveaux, celle de sa mise en œuvre effective incombe à l'ensemble du personnel. L'approche selon laquelle le contrôle interne est « un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à donner une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs » (COOPERS & LYBRAND, 1998 : 24) situe clairement la responsabilité de la mise en œuvre du contrôle interne au sein d'une entité. Elle a également le mérite de donner une définition propre du concept de contrôle interne : le contrôle interne est « un processus ».

Toutefois, définir le contrôle interne comme un processus peut entraîner une confusion si l'on s'en tient à la définition du Larousse. Le contrôle interne ne doit pas être vu sous l'angle d'un « enchaînement ordonné répondant à un certain schéma », ni à une « suite continue d'opérations » en vue d'atteindre un objectif donné mais plutôt comme un processus dont les éléments fonctionnent en même temps et sont en interaction permanente. Dire qu'il est un processus, c'est tout d'abord, mettre en relief son universalité dans toute l'entité concernée, au niveau de l'ensemble du personnel et de toutes les activités. Enfin, il est un processus par opposition à un élément isolé en ce sens qu'il est intégré dans le processus de réalisation des différentes activités et est exercé par les dirigeants et le personnel de tous niveaux. Le contrôle interne est certes un processus, mais un contrôle interne efficace est un état : un état de maîtriser une situation, de prévenir les risques, de réduire leurs conséquences et d'améliorer les performances (BARBIER, 1996 : 23).

Comme synthèse à toutes ces définitions, nous retenons celle donnée par l'IFACI qui correspond à une vision plus évoluée. Le contrôle interne y est défini comme « un processus mis en œuvre par les dirigeants et le personnel d'une organisation, à quelque niveau que ce soit, destiné à leur donner en permanence une assurance raisonnable que les opérations sont réalisées, sécurisées, optimisées et permettent à l'organisation d'atteindre ses objectifs de base, de performance, de rentabilité et de protection du patrimoine; les informations financières sont fiables; les lois, les réglementations et les directives de l'organisation sont respectées » (SHIICK in RFAI N°135, juin 1997 : 23).

II- La clarification de la notion de contrôle interne

La notion de contrôle interne ne semble toujours pas bien comprise. En effet, la création de service de contrôle interne dans certaines entités ou le fait de l'assimiler au contrôle budgétaire qui est un élément du contrôle de gestion en est une preuve. Pour mieux cerner ce concept de contrôle interne,

il s'avère important de faire un bref aperçu de certaines notions tels que l'audit interne et le contrôle de gestion.

II.1- Contrôle interne et audit interne

Le contrôle interne, comme dit plus haut, n'est pas une fonction. Par contre, l'audit interne est une « fonction d'investigation et d'appréciation du contrôle interne, exercée de façon périodique au sein d'une organisation pour aider les responsables de tous les niveaux à mieux maîtriser leurs activités » (RENARD, 1998 : 63). Il a pour mission de donner l'assurance aux responsables de tous les niveaux que le système de contrôle interne qu'ils ont mis en place pour maîtriser leurs activités fonctionne bien. Le contrôle interne est l'élément primordial qui justifie l'existence de la fonction d'audit interne. Ainsi, au sein d'une entité, la structure ayant pour mission d'évaluer et d'apprécier le contrôle interne est le « service » ou la « cellule » d'audit interne, et parler d'un « service » ou d'une « cellule » de contrôle interne relève d'un abus de langage.

L'importance reconnue au contrôle interne, son étendue à l'ensemble des activités des entités, aux responsables de tous niveaux et à l'ensemble du personnel justifient l'évolution et la diversification du domaine d'intervention de l'audit interne. Au départ limité à la vérification de la régularité et de la conformité de l'application des dispositions du contrôle interne conformément aux règles et à la réalité, l'audit interne s'est étendu à l'appréciation de l'efficacité et de l'opportunité des dispositifs mis en place au niveau des opérationnels. Ensuite, son champ d'investigation s'est élargi à l'appréciation des dispositifs mis en place au niveau des responsables et qui sont relatifs à la prise de décision et à la définition des objectifs, politiques et stratégies. Ainsi, on parle désormais d'audit de management et d'audit de stratégies. Ces audits dépassent le cadre restreint de l'appréciation du contrôle interne car s'intéressant également à des éléments extérieurs à l'entité.

II.2- Contrôle interne et contrôle de gestion

« Le contrôle gestion est l'ensemble des moyens mis en œuvre par une organisation pour aider les responsables opérationnels à vérifier en permanence qu'ils atteignent leurs objectifs en utilisant les ressources de façon optimale » (ALECIAN & FOUCHIER, 1998 : 176)

Cette définition correspond à l'approche traditionnelle de maîtrise des coûts et de suivi budgétaire du contrôle de gestion et le limite à la fonction d'aide aux responsables opérationnels qui ont en charge la réalisation des objectifs. Une approche évoluée du contrôle de gestion (GUEDJ, 1998 : 59) confirme le rôle d'appui du contrôle de gestion qui ne se limite pas aux seuls opérationnels mais à la coordination des actions de tous les responsables. Elle montre également que cette assistance dépasse le cadre du simple contrôle de la réalisation des objectifs et porte désormais sur l'identification de leurs forces et faiblesses et sur le suivi des actions et des facteurs clés de succès par les gestionnaires opérationnels.

La définition selon laquelle « le contrôle de gestion, pris au sens de direction, de conduite et de maîtrise, consiste en la production des informations nécessaires aux gestionnaires pour fixer des objectifs pertinents, élaborer de bonnes stratégies et les mettre en œuvre de façon efficace et efficiente » (BOISVERT, in YAZI, 2000) montre que le contrôle de gestion joue un rôle d'assistance. Il utilise des informations produites par l'entité pour mettre à la disposition des opérationnels les outils de pilotage nécessaires et ce, conformément aux procédures établies. De ce fait, il a besoin d'un contrôle interne efficace pour lui garantir la fiabilité et la pertinence de ces informations. En plus de cela, les procédures du contrôle de gestion sont également un élément du contrôle interne mis en place au sein de l'entité.

Cependant, les visions évoluées du contrôle de gestion lui attribuent des objectifs longtempS reconnus au contrôle interne tels que la protection des actifs (BOISVERT, in YAZI, 2000). Ce qui peut semer la confusion dans les esprits.

Le contrôle interne est plus qu'un simple concept. Il est un système composé d'un ensemble d'éléments permettant d'atteindre un certain nombre d'objectifs.

Section II- Le système de contrôle interne

Le système de contrôle interne (ou contrôle interne), qu'il soit formalisé ou non, est la résultante d'un certain nombre d'éléments qui contribuent à la réalisation des objectifs spécifiques qui lui sont assignés. Ces éléments appelés composantes du contrôle interne sont nécessaires pour sa mise en place, son application et sa pérennisation

I- Les objectifs du contrôle interne

Toutes les définitions se recoupent sur les objectifs « traditionnels » du contrôle interne à savoir assurer la protection et la sauvegarde du patrimoine, la qualité de l'information, l'application des instructions de la direction et des directives externes et l'amélioration de la performance. Ces objectifs dits « spécifiques » permettent d'atteindre l'objectif général du contrôle interne.

I.1- L'objectif général

L'objectif général du contrôle interne est de donner « une assurance raisonnable » (COOPERS & LYBRAND, 1998 : 24), aux différents dirigeants de l'entreprise quant à la réalisation des objectifs qu'ils ont fixés.

L'assurance raisonnable par opposition à l'assurance absolue montre que le contrôle interne ne pourrait à lui seul garantir la bonne réalisation des objectifs. Cet objectif réaliste trouve son explication dans le fait que le contrôle interne n'est pas une fin en soi, mais un moyen mis en œuvre pour atteindre les objectifs, et de ce fait, ne peut pas justifier les résultats obtenus. En effet, malgré l'existence d'un système de contrôle interne de qualité, des contraintes réelles telles que le jugement des décideurs lors de la fixation des objectifs, les erreurs volontaires ou involontaires lors de sa mise en œuvre ou l'état d'esprit des hommes ayant sa charge peuvent mettre en cause la réalisation des objectifs fixés.

I.2- Les objectifs spécifiques

La mise en œuvre quotidienne du contrôle interne vise à atteindre des objectifs spécifiques ou permanents. Ces objectifs peuvent être regroupés en quatre points :

- La sécurité des actifs;
- la qualité de l'information;
- le respect des directives internes et des dispositions légales et réglementaires;
- l'optimisation des ressources.

I.2.1- La sécurité des actifs

La notion d'actif englobe en plus des éléments du patrimoine (actifs matériels, immatériels et financiers), l'ensemble des ressources humaines, la technologie et l'image de marque. Ces éléments d'actifs font l'objet de détérioration, de disparition ou de détournement. Le dispositif de contrôle interne doit assurer leur sécurité à savoir les protéger et les sauvegarder (Renard ; 1998 : 112). L'objectif du contrôle interne ne se limite pas alors à leur protection dans le temps, mais surtout à garantir à travers cette protection la pérennité de l'entreprise.

I.2.2- La qualité de l'information

L'entreprise produit et reçoit de nombreuses données sur son exploitation et son environnement. Ces données sont utilisées pour élaborer des informations qui sont utilisées par les décideurs et les opérationnels. La bonne qualité de l'information ne se limite pas à la fiabilité des informations financières (COOPERS & LYBRAND, 1998 : 14), mais à la pertinence, à la disponibilité et à la régularité de l'ensemble des informations chiffrées ou non.

I.2.3- Le respect des directives internes et des dispositions légales et réglementaires

Le système de contrôle interne doit permettre le respect des directives internes à l'entreprise et des dispositions légales et réglementaires. L'inobservation des directives internes peut être source d'erreurs et de dysfonctionnements. Le non-respect des dispositions légales et réglementaires peut entraîner des sanctions, voire remettre en cause la pérennité de l'entité.

I.2.4- L'optimisation des ressources

La notion de ressources regroupe l'ensemble des moyens humains, matériels ou financiers dont dispose une entité et qu'elle utilise pour atteindre ses objectifs. Le contrôle interne doit permettre de s'assurer que les ressources sont adaptées aux objectifs (cohérence avec les objectifs) et correspondent aux besoins réels de l'entité (adéquation). Cela permet de parer à une insuffisance de ressources pouvant entraîner un blocage dans la réalisation des objectifs ou d'éviter le gaspillage de ressources qui engendre des coûts inutiles.

L'optimisation des ressources suppose également une amélioration des performances, c'est à dire la recherche permanente de l'efficience (CSOEC, 1999 : 28).

II- Les composantes du contrôle interne

Les composantes du contrôle interne sont un ensemble de cinq (5) éléments interdépendants qui permettent au contrôle interne d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés. Ces éléments qui sont intégrés dans le processus de gestion d'une entité découlent de la façon dont elle est gérée (COOPERS & LYBRAND, 1998 : 28).

II.1- L'environnement

L'environnement constitue le socle nécessaire pour la mise en œuvre du contrôle interne (RENARD , 1998 : 28). Les éléments de l'environnement sont la qualité des dirigeants et du personnel, la politique d'entreprise et l'organisation.

II.1.1- La qualité des dirigeants et du personnel

La qualité du contrôle interne dépend de celle des hommes qui en ont la charge. Les dirigeants et le personnel doivent d'une part, disposer de compétences et de connaissances nécessaires pour l'exécution de leurs tâches et d'autre part, faire preuve d'éthique et d'intégrité dans leurs relations au niveau interne et avec l'extérieur. L'absence ou le non-respect de ces valeurs morales fragilisent le contrôle interne en empêchant sa correcte application, affectant ainsi l'image de marque de l'entreprise qu'il doit pourtant sauvegarder.

La qualité des dirigeants a un impact sur la fixation des objectifs et la détermination des moyens nécessaires pour leur réalisation. Les valeurs d'éthique et d'intégrité ne peuvent se développer que si les conditions de travail sont favorables pour l'instauration d'un climat sain, sans pression, sans frustration.

II.1.2- La politique de l'entreprise

La politique de l'entreprise regroupe la politique de gestion des ressources humaines, la philosophie et le style de management.

L'existence d'une politique de gestion des ressources humaines est un support nécessaire pour inculquer les valeurs d'éthique et d'intégrité. Elle permet également de définir clairement les compétences nécessaires pour l'exécution des tâches. Elle doit être appuyée par une répartition des tâches et une définition des responsabilités.

La philosophie et le style de management déterminent la qualité de l'ensemble des politiques dans l'entité et de l'organisation mise en place pour atteindre les résultats. Ils doivent permettre la définition d'objectifs réalistes, réalisables et une délégation claire des pouvoirs.

II.1.3- Le plan d'organisation

Le plan d'organisation doit permettre une assignation claire et adaptée des responsabilités entre les différents postes de travail ou fonctions. Il doit se caractériser par :

- une définition d'objectifs permanents pour l'entité ;
- un organigramme définissant les différentes liaisons hiérarchiques et fonctionnelles
- une définition des responsabilités et de leur étendue.

Il doit être soutenu par une formalisation des procédures relatives à l'exécution des tâches dans un manuel de procédures.

L'organisation doit être adaptée à la taille et à la nature des activités. Les objectifs spécifiques (sectoriels, stratégiques, opérationnels...) doivent à leur tour être adaptés à l'organisation en place.

II.2- L'évaluation des risques

L'évaluation des risques est une activité exercée de manière continue par les dirigeants pour identifier et analyser les risques liés à la réalisation des objectifs qu'ils ont fixés et pour prendre des mesures correctives nécessaires. Elle est un préalable à la mise en place d'un système de contrôle interne efficace. Elle permet également d'adapter à tout moment le dispositif du contrôle interne en place aux fluctuations de l'environnement interne et externe.

L'évaluation des risques est facilitée si les objectifs ont été bien définis de telle sorte qu'on puisse détecter les risques potentiels liés à leur réalisation. Les dirigeants doivent avoir les compétences et les moyens nécessaires pour identifier et évaluer les risques. L'entreprise doit disposer d'un système de communication qui permet la montée des informations sur l'exécution des tâches vers les dirigeants pour permettre la prise, dans les meilleurs délais, de mesures correctives nécessaires.

II.3- Les activités de contrôle

Les activités de contrôle sont l'illustration de l'universalité du contrôle interne dans une entité. La qualité de ces activités dépendra en partie de celles de l'évaluation des risques et des hommes devant les exercer.

Elles sont constituées de dispositifs organisationnel (liaison hiérarchique), opérationnel (pointage), technique (code informatique) et mécanique (alarme de sécurité) intégrés dans le processus d'exécution des activités et se manifestent dans la pratique par des opérations d'autorisation, d'approbation, de suivi, de vérification... Elles permettent trois niveaux de contrôle : un contrôle de l'activité d'un agent par son supérieur hiérarchique, un contrôle réciproque de l'exécution des tâches d'un agent par un autre et un auto contrôle.

Il n'y a pas d'activités de contrôle standard. Elles sont spécifiques à chaque structure. L'existence d'une bonne structuration des activités, d'un personnel de qualité, de techniques de prévention des erreurs, de mesures matérielles de protection... sont des règles d'application nécessaires pour l'exercice de ces activités (JENKINS & PINKNEY, 1984 : 5).

Des limites à la mise en place de ces règles, liées soit à une absence de volonté des responsables, soit à un personnel limité en nombre ou en qualité, soit à une insuffisance de moyens financiers, constituent un frein à l'exercice des activités de contrôle.

II.4- Le système d'information et de communication

Le système d'information est constitué des dispositifs de collecte des données, de traitement, d'élaboration et de diffusion de l'information au sein de l'entité. Il doit permettre alors la production d'informations fiables, exhaustives, disponibles, accessibles et adaptées aux besoins de l'entité. Ainsi, il doit garantir la qualité des sources de données (externes ou internes) et comporter des procédures efficaces de collecte, de traitement et de diffusion des informations.

La communication consiste à mettre à la disposition des principaux utilisateurs de manière régulière et rapide l'information dont ils ont besoin. Elle doit permettre une bonne circulation des informations d'une part, de la direction vers les opérationnels et vice versa et d'autre part, entre les opérationnels. Enfin, la communication doit permettre la transmission de l'information d'une entité vers ses partenaires externes que sont les actionnaires, les autorités de tutelle, les créanciers (banques, fournisseurs...) et les clients et en retour de recevoir des informations sur son environnement (marché, clientèle, concurrence...).

II.5- Le système de pilotage

Le système de pilotage (COOPERS & LYBRAND, 1998) est constitué d'une part, par les activités courantes effectuées par les responsables et l'ensemble du personnel et d'autre part, par des activités ponctuelles de contrôle. Les activités courantes de contrôle consistent en la supervision et la coordination des activités des subordonnés par les supérieurs et l'auto contrôle du personnel. Elles ont pour objet de s'assurer que le dispositif de contrôle interne mis en place fonctionne bien. Des activités ponctuelles effectuées à des périodicités données permettent de s'assurer que les activités courantes de pilotage sont bien appliquées.

Le système d'information est un élément important pour le pilotage de l'entreprise. La qualité de ce dernier dépendra en grande partie de celle des informations qui seront mises à la disposition du personnel. La réalisation des activités doit permettre une évaluation permanente du contrôle interne.

L'existence des composantes du contrôle interne est nécessaire pour la mise en œuvre d'un contrôle. Cependant, cette affirmation doit être nuancée car selon le type de structure et sa taille, les objectifs de contrôle interne peuvent être atteints malgré l'inexistence de certaines composantes (ex : système de pilotage)

Section III- L'importance du contrôle interne

Le contrôle interne est un outil important pour la gestion des organisations. Il apporte une aide à l'ensemble des personnes qui interviennent de manière directe ou indirecte dans cette gestion.

I- Contrôle interne et management des entreprises

Le rôle du contrôle interne dans la gestion des entreprises se manifeste par l'assistance apportée aux dirigeants dans la maîtrise de leurs activités. Les éléments essentiels de cette assistance sont alors l'information, la protection et le contrôle (STETTLER, 1976 : 78).

I.1- Contrôle interne et fraude

L'objectif traditionnel du contrôle interne (protection et de sauvegarde du patrimoine) fait de lui un moyen important de lutte contre la fraude. La fraude « recouvre une série de délits précis et juridiques bien définis » (PETIT, 1997 : 20) commis par des individus à des fins personnelles et peut se manifester par l'établissement d'états financiers erronés ou fraude administrative ou par le détournement d'actifs (BRIEN & SENEAL, 1984 : 40-43). Sont également considérés comme des fraudes, des actes posés par des individus dans « l'intérêt social de l'entreprise » (les pots de vin, la fraude fiscale...) mais qui sont répréhensibles par la loi (PETIT, 1997 : 20-21).

La permanence du contrôle interne dans toutes les activités et au niveau de l'ensemble du personnel permet la mise en place d'un dispositif à mesure de prévenir les fraudes ou toute autre malversation. Toutefois, des limites objectives à ces contrôles a priori existent et constituent des zones de risques. Ainsi, un système de contrôle interne efficace doit permettre également la détection rapide de toutes les fraudes ou malversations.

La séparation des fonctions et tâches incompatibles, la délégation claire des pouvoirs, la définition claire et précise des fonctions ou tâches et des responsabilités constituent l'élément principal de protection contre la fraude (STETTLER, 1976 : 992). Cette structuration des activités doit être soutenue par :

- des procédures d'exécution claires et connues du personnel ;
- un système d'élaboration, de publication et de diffusion de l'information ;

- une meilleure conservation des documents et un suivi efficace des pièces justificatives.

Enfin, des éléments fonctionnels tels que l'exercice des activités de contrôle ou de pilotage et la mise en place de dispositifs mécanique et technique peuvent contribuer à la protection de l'entreprise. Ces éléments de prévention et de détection doivent être périodiquement mis à jour d'une part, pour les adapter à l'évolution de l'environnement et de l'activité et d'autre part, pour éviter une très grande familiarité ou la routine.

Cependant, il est important de signaler que les dispositifs les plus efficaces ne peuvent permettre la prévention ou la détection de la fraude que s'il existe un environnement favorable. Ainsi, les qualités morales et les compétences du personnel, la culture de gestion, en particulier, la culture de contrôle, sont parmi tant d'autres éléments essentiels pour la mise en œuvre de ces éléments de protection et pour garantir la bonne maîtrise des activités par le management.

I.2- Contrôle interne et maîtrise de la gestion

La réalisation des objectifs fixés par les dirigeants comporte des risques. La maîtrise de la gestion suppose alors une maîtrise de ces risques. Le contrôle interne apporte une aide aux dirigeants en leur garantissant la bonne qualité de l'information dont ils ont besoin, en améliorant les performances et en facilitant l'exercice des activités de contrôle.

I.2.1- Un outil de gestion

L'entreprise évolue dans un environnement incertain et la bonne information est un instrument efficace pour la maîtrise des activités et pour avoir une grande flexibilité.

La qualité de l'information influe sur la capacité des dirigeants à prendre des décisions appropriées dans le cadre de la gestion et du contrôle des opérations (COOPERS & LYBRAND, 1998 : 88). La bonne réalisation d'un objectif dépend aussi de la qualité des informations disponibles lors de sa définition. En garantissant la bonne qualité de l'information, le contrôle interne aide les responsables dans leur prise de décision.

Enfin, l'information est utile pour les actionnaires qui ont besoin d'avoir un œil sur l'utilisation de leurs capitaux et pour les créanciers qui veulent s'assurer de la pérennité de l'entreprise.

Au niveau opérationnel, l'information est utilisée par :

- le contrôleur de gestion pour élaborer les outils de pilotage des activités ;
- les opérationnels pour suivre et superviser l'exécution des tâches ;
- les dirigeants (management et conseil d'administration) pour s'assurer que toutes les activités menées au sein de l'entreprise s'inscrivent dans le cadre de la réalisation des objectifs fixés et conformément aux dispositions en vigueur.

L'entreprise dispose de moyens limités pour assurer la réalisation des objectifs fixés. Ainsi, le dispositif de contrôle interne, en garantissant la protection et la sauvegarde des ressources de l'entreprise, assure les responsables de leur utilisation optimale.

La supervision et la coordination des activités incombent aux responsables. Vu l'étendue de ces tâches, il leur est difficile de remplir cette mission (STETTLER, 1976 : 78). Ce pouvoir étant délégué à des niveaux inférieurs, le contrôle interne leur donne l'assurance que tous les contrôles intermédiaires se passent bien et leur permet de s'occuper d'autres tâches non moins importantes.

I.2.2- L'amélioration de la performance

Un contrôle interne efficace est source d'amélioration des performances pour le personnel et pour l'entreprise. La spécialisation qui résulte de la répartition des tâches, la rapidité dans leur exécution du fait de l'existence de procédures bien élaborées et connues de tous et la disponibilité de l'information de bonne qualité sont des éléments qui contribuent à une amélioration des performances. Ces éléments non seulement améliorent la performance des agents, mais également donnent à l'entreprise une base efficace de mesure des performances individuelles.

Le contrôle interne permet à l'entreprise de faire une double économie dans la réalisation des objectifs :

- économie de temps du fait que les tâches et les procédures sont clairement définies et connues de tous les agents ;
- économie de ressources résultant d'une part, de la définition claire des fonctions ou tâches et des responsabilités, de l'existence d'une politique de gestion des ressources humaines, et d'autre part, de la protection et de la sauvegarde des actifs.

L'utilisation optimale des ressources qui permet à l'entreprise de faire des économies et d'éviter des gaspillages, et de ce fait, d'assurer une cohérence entre les moyens et les objectifs, est le gage d'une réalisation efficace et efficiente des objectifs.

I.2.3- Contrôle interne et autres activités de contrôle

Toutes les activités de contrôle effectuées au sein d'une entreprise sont des éléments du contrôle interne. Ainsi, les procédures utilisées par les différentes structures internes de contrôle sont intégrées dans le système de contrôle interne mis en place par les dirigeants de l'entreprise.

L'existence d'un système de contrôle interne efficace facilite l'exécution des missions de contrôle par les organes externes et particulièrement les commissaires aux comptes. En effet, les commissaires aux comptes doivent certifier la régularité et la fiabilité des documents résultant d'opérations effectuées tout au long d'une période et dont ils n'ont pas assuré le contrôle. L'existence d'un contrôle interne efficace leur donne une présomption favorable pour la certification des états financiers et réduit l'ampleur de leur tâche.

II- L'importance du contrôle interne pour les EPCD

Le contrôle interne dans un environnement public a pour objectif essentiel d'améliorer la qualité du service rendu en respectant des contraintes imposées par les pouvoirs publics et les bailleurs de fonds. Les entités qui y évoluent doivent également faire face aux contraintes de prix, de qualité et de production optimale imposées par le marché et à une obligation de résultat. La réalisation des objectifs de contrôle interne devient une nécessité pour elles, notamment :

- La fiabilité et l'accessibilité de l'information comptable et externe, l'existence de compétences adaptées aux besoins réels, l'exercice d'activités de contrôle... qui permettent une maîtrise des coûts de production.
- L'utilisation optimale des ressources et la définition de procédures claires nécessaires pour une bonne détermination du coût de revient et la production de biens et services de qualité.
- Une organisation adaptée aux objectifs et l'information garantie par le contrôle interne qui leur permettent de faire face aux fluctuations de l'environnement interne et externe, d'être compétitifs, d'accroître leur part de marché et d'assurer leur pérennité.

Les EPCD bénéficient d'un volume important de financements extérieurs (plus de trois cents millions de francs CFA) et un contrôle interne efficace pourrait permettre de garantir la transparence dans leur utilisation. Cette transparence est une obligation envers les élus locaux qui doivent rendre compte à leur électorat et envers les bailleurs de fonds qui veulent s'assurer de la bonne utilisation des financements qu'ils ont octroyés. La transparence dépend alors de la fiabilité, de la pertinence et de l'accessibilité des informations qui résultent de la gestion. D'une part, ces informations sont nécessaires pour apprécier les résultats et d'autre part, elles permettent aux autorités de s'assurer que la réalisation des objectifs de l'EPCD rentre dans le cadre de la politique générale développée pour la localité.

L'adoption de méthodes de gestion performantes et la maîtrise de l'environnement sont désormais une exigence car les EPCD qui disposent de ressources très limitées doivent conjuguer à la fois rentabilité sociale et rentabilité économique, et faire face à une double obligation : obligation de produire des prestations de qualité et obligation de générer des ressources propres.

Le contrôle interne pourrait leur permettre d'améliorer les insuffisances de gestion, d'exploiter les opportunités et les potentialités dont ils disposent, en un mot d'avoir une vision orientée vers les résultats.

Le contrôle interne est un élément important pour une gestion saine et efficace des EPCD. Le besoin en information de bonne qualité, l'amélioration des performances, l'utilisation optimale des ressources et le respect des dispositions internes et externes sont aussi des exigences pour ces établissements.

CONCLUSION

Le contrôle interne est un moyen efficace de maîtrise des activités dont la responsabilité de la mise en œuvre incombe aux dirigeants et à l'ensemble du personnel. Il est présent dans l'ensemble des activités et au niveau de tout le personnel. Il joue un rôle important dans la gestion de toute entreprise, publique ou privée, grande ou petite, commerciale ou industrielle...

La mise en place et l'application d'un contrôle interne efficace nécessite la conjugaison de plusieurs facteurs. Des éléments externes de l'environnement et le contexte interne des entités ont une influence sur le contrôle interne. Il est alors jugé efficace s'il est adapté au contexte interne et externe et s'il garantit la bonne réalisation des objectifs.

CHAPITRE II: ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE : APPROCHES THÉORIQUES ET PRATIQUES

L'importance du contrôle interne est reconnue et confirmée par les auteurs, les auditeurs et les responsables d'entreprise. Cependant, le système de contrôle interne doit être évolutif pour s'adapter à l'environnement interne et externe de l'entreprise. Cela suppose qu'il doit être évalué. L'évaluation permanente du contrôle interne est faite par le système de pilotage et l'audit interne dans le cas où il existerait. Des missions d'audit externe peuvent également procéder à l'évaluation du contrôle interne. Ces différentes missions, qu'elles aient pour finalité d'apprécier l'efficacité du contrôle ou de rechercher une présomption favorable pour certifier des états financiers, restent identiques quant à leur contenu.

Le présent chapitre se donne pour objectif :

- de montrer le contenu de l'évaluation du contrôle interne, c'est à dire en quoi elle consiste ;
- de présenter les techniques utilisées lors des missions d'évaluation du contrôle interne ;
- de faire ressortir la particularité de la démarche d'évaluation du contrôle interne par les missions d'audit légal et d'audit opérationnel.

Section I : La base de l'évaluation du contrôle interne

Il n'y a pas de contrôle interne type. Ainsi, le contrôle interne d'une entité donnée ne peut se faire que sur la base de critères objectivement choisis. Nous allons présenter le contenu de l'évaluation et les critères d'appréciation théoriques du contrôle interne.

I- Le contenu de l'évaluation

Evaluer le contrôle interne, c'est tout d'abord analyser l'ensemble des éléments qui le composent ou qui peuvent agir sur lui, et ensuite, apprécier le dispositif en place sur la base d'informations recueillies.

I.1- L'analyse du contrôle interne

L'analyse du contrôle interne est une analyse des risques (LEMANT, 1999 : 30). Ainsi, tous les dispositifs mis en place par les dirigeants pour la bonne maîtrise de leurs activités ont pour objectif de faire face aux risques.

L'analyse des risques suppose une connaissance des risques éventuels ou potentiels. Ces risques découlent de l'organisation et du fonctionnement des activités. Ces zones de risque résultent :

- d'une organisation inadaptée, soit de procédures insuffisantes ou inadaptées ou mal appliquées,
- d'un dispositif technique ou mécanique insuffisant, etc.

Pour analyser les risques, deux éventualités se présentent à l'auditeur. Il peut partir de la manifestation d'un risque et rechercher les causes et les impacts sur la réalisation des objectifs. Une seconde approche consiste en un examen de l'organisation en place et du fonctionnement des activités pour identifier les risques potentiels. Dans ce dernier cas, l'analyse des risques va consister à apprécier la possibilité de survenance d'un risque et son impact sur l'entreprise. Il s'agit dans ce cas d'un audit d'efficacité qui a pour finalité de proposer des mesures pour faire face aux insuffisances et aux dysfonctionnements de l'organisation et/ou de permettre la détection rapide des risques potentiels et éventuels.

I.2- L'appréciation du contrôle interne

L'appréciation du dispositif de contrôle interne consiste à voir s'il permet de faire face aux risques qui ont été identifiés. Pour que l'efficacité du contrôle interne soit réelle, il faut que les composantes existent et qu'elles fonctionnent efficacement (DEQUEVY, 1999 : 7). Des critères théoriques et des indices et indicateurs sont définis pour l'appréciation du système de contrôle interne.

I.2.1- Les critères d'appréciation

Le système de contrôle interne est jugé bon quand il permet d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés. Ainsi, c'est l'efficacité du contrôle interne qui permettra d'attester sa bonne qualité.

D'autres critères sont également utilisés pour apprécier le contrôle interne. Il s'agit tout d'abord de la régularité. En effet, on ne saurait apprécier l'efficacité du contrôle interne sans voir la régularité, c'est à dire sa conformité par rapport à la règle (ou ce qui est prévu). Il est important de signaler qu'une procédure peut être conforme à la règle et par contre mettre en cause l'efficacité. Cet état de fait est fréquent dans le secteur public où la réglementation est définie par les autorités compétentes sans tenir compte des réalités propres de chaque entité évoluant dans cet environnement. Enfin, un autre critère d'appréciation du contrôle interne est l'efficience, c'est à dire la capacité d'atteindre les objectifs au moindre coût, analysée sur la base du rapport coût/bénéfice. Cependant, les multiples limites à l'utilisation de ce ratio (COOPERS & LYBRAND, 1998 : 112-114) montrent toute la difficulté de l'utilisation de ce critère.

L'efficacité du contrôle interne est appréciée sur la base de son adéquation avec le contexte interne et externe de l'entité et de sa correcte application.

I.2.1.1- L'adéquation du système de contrôle interne avec le contexte interne et externe

Pour pouvoir apprécier l'adéquation du contrôle interne, il est nécessaire de s'assurer que :

- l'organisation mise en place est conforme à l'objectif général assigné à l'entité et elle est adaptée au contexte interne et externe de l'entité concernée ;
- les objectifs spécifiques fixés pour les différentes activités ou sous activités sont réalistes et réalisables et découlent de l'objectif général ;
- il y a une cohérence entre les objectifs et les moyens mis en œuvre pour leur réalisation.

Enfin, le contrôle interne est adapté à l'entité si les coûts récurrents à sa mise en place et à son application ne sont pas trop élevés et ne remettent pas en cause l'efficacité et l'efficience recherchées. Ce qui conduit à l'appréciation de l'opportunité du dispositif en place.

I.2.1.2- L'application correcte

Un système de contrôle interne, même bien conçu, ne peut donner les résultats attendus que s'il est effectivement mis en œuvre.

L'existence des composantes du contrôle interne et le respect des principes de contrôle interne sont nécessaires pour son application correcte. Cependant, certains éléments d'ordre interne ou externe tels que le jugement des responsables, les erreurs volontaires ou involontaires et les cas de force majeure échappant au contrôle interne doivent également être appréciés en vue de voir leur influence sur son fonctionnement.

I.2.2- Les indices et indicateurs

Dans la théorie, le contrôle interne est apprécié sur la base d'indicateurs ou d'indices appelés principes de contrôle interne. Ils sont qualifiés de principes fondamentaux et de grands principes du contrôle interne. Cependant, ils ne pourront être une panacée applicable à tout système de contrôle interne. Le contexte propre de chaque entité et l'environnement dans lequel elle évolue doivent être pris en compte dans l'évaluation du contrôle interne. Dans ce cas, l'utilisation des pratiques d'organisation communément admises (POCA) pour l'appréciation du contrôle interne semble plus adaptée que celle des principes fondamentaux (LEMANT, 1999 : 28).

Bien qu'il existe des limites à l'application de ces principes, ils constituent pratiquement la seule référence théorique pour apprécier le système de contrôle interne.

I.2.2.1- Les principes fondamentaux du contrôle interne

Certains moyens ou objectifs du contrôle interne ont été consacrés dans la littérature comme des principes fondamentaux du contrôle interne. Cela suppose qu'un système de contrôle interne ne peut atteindre les objectifs qui lui sont assignés que s'il respecte ces principes que sont :

- la division du travail ;
- la séparation des fonctions ou tâches incompatibles ;
- la répartition des tâches et la définition des responsabilités ;
- l'existence de moyens de preuve d'exactitude ;
- la surveillance et la sélection du personnel (BRIEN & SENEAL, 1984 : 38-39).

L'application de ces principes est difficile dans certains cas. En effet, le nombre réduit du personnel dans les petites structures ne permet pas une division claire du travail ou une séparation des tâches incompatibles. De même, dans certains entreprises évoluant dans un environnement fortement réglementé ou politisé (cas des entreprises publiques), le principe de surveillance et de sélection du personnel ne sont pas toujours respectés. Enfin, toujours en ce qui concerne les entreprises publiques où les responsables sont tenus par une obligation de moyens et non de résultats, la définition des responsabilités n'est pas effective.

Ces nombreuses insuffisances dans l'application de ces principes a conduit à l'utilisation de pratiques d'organisation communément admises comme référence pour l'appréciation du contrôle interne.

1.2.2.2- Les grands principes du contrôle interne

L'appréciation du contrôle interne est faite également sur la base de huit (8) grands principes (in SOW & SOW ; 2000) que sont :

- le principe d'organisation : chaque entité met en place une organisation adaptée à ces objectifs et matérialisée par un organigramme reflétant clairement les différentes liaisons hiérarchiques et fonctionnelles ;
- le principe d'autocontrôle : l'application des procédures de contrôle interne doit permettre simultanément sa propre vérification ;
- le principe d'universalité : le contrôle interne recouvre l'ensemble des activités d'une l'entité et est exercé par tout agent à quelque niveau qu'il soit ;
- le principe d'harmonie : le contrôle doit être adapté aux réalités internes et externes de l'entité et son coût ne doit pas être élevé ;
- le principe d'indépendance : les objectifs de contrôle interne doivent être atteints indépendamment des moyens mis en œuvre par l'entité ;
- le principe de la bonne information : l'information produite par le contrôle interne doit être objective, pertinente, utile et communicable ;

- le principe de la permanence : les procédures doivent être stables et appliquées en permanence ;
- le principe de la compétence du personnel : l'efficacité du contrôle interne dépend de la qualité du personnel ayant la charge de sa mise en œuvre.

Un autre principe du contrôle interne a été défini. Il s'agit du principe de la prévision selon lequel le contrôle interne doit permettre de prévoir l'évolution future d'une entité, à savoir celle des recettes et des dépenses, des comportements, de l'environnement... en vue de déterminer les conséquences sur les générations futures (CSOEC, 1999 : 37).

I.2.2.3- Les pratiques d'organisation communément admises

Le contrôle interne est constitué d'un ensemble de pratiques d'organisation communément admises (POCA) (LEMANT, 1999 : 28). Pour une grande entreprise, il pourrait être admis que la distinction des grandes fonctions est un principe d'appréciation de la division du travail. Pour une petite entreprise familiale, la séparation de l'autorisation et l'enregistrement des opérations est suffisante pour apprécier la division du travail. Les POCA constituent une solution aux limites des principes fondamentaux car le contrôle interne doit être adapté à la réalité de chaque entité et à l'évolution de son environnement interne et externe. Ce qui est une POCA dans une entreprise peut ne pas l'être pour une autre.

L'appréciation du contrôle interne exige la définition en commun accord entre l'auditeur et les audités d'éléments d'appréciation de l'entité concernée (LEMANT, 1999 : 28). Une POCA devient un principe de contrôle interne pour l'appréciation de la qualité du contrôle interne que si elle est admise par l'auditeur et l'audité. Cependant, ces pratiques ne peuvent être admises que si elles permettent la maîtrise de l'activité, en un mot, de faire face aux risques.

Toutefois, il est important de signaler que le contrôle interne ne peut pas être apprécié comme un élément isolé. Son évaluation suppose la prise en compte de certains facteurs exogènes ou endogènes.

II- Le modèle interactif d'évaluation du contrôle interne

Le contrôle interne évolue dans un ensemble interactif. Cela s'explique par le fait que :

- d'une part, il subit l'influence d'un certain nombre de facteurs et d'autre part, il agit à son tour sur d'autres ;
- il est un système composé d'un ensemble d'éléments en fonctionnement permanent.

Évaluer le contrôle interne, revient alors à apprécier l'influence de ces différents éléments et l'impact des interactions qui existent au sein de cet ensemble. Une approche théorique serait de faire ressortir dans un modèle que nous avons appelé « modèle interactif du contrôle interne » :

- les variables dépendantes et indépendantes d'une part,
- d'autre part, toutes les relations qui existent entre ces variables.

La variable dépendante est l'efficacité du contrôle interne. Elle est appréciée sur la base de sa conception et de sa mise en œuvre.

Des variables indépendantes exercent une influence sur le contrôle interne par le biais de deux (2) variables intermédiaires que sont la conception et la mise en œuvre. Elles sont regroupées en trois groupes :

- les composantes du contrôle interne qui sont entre elles-mêmes en interaction ;
- l'organisation et le fonctionnement des activités (mode de gestion et d'administration, structuration des tâches) ;
- les facteurs incontrôlables (jugement des dirigeants, erreur volontaire ou involontaire, cas de force majeure...).

L'évaluation du système de contrôle interne à travers celle des interactions entre les différentes variables qui le composent nécessite l'utilisation d'outils et de techniques appropriés

Section II : Les techniques d'évaluation du contrôle interne

Avant d'évaluer le système de contrôle interne, l'auditeur procède d'abord à l'identification du dispositif en place. Pour cela, il utilise des moyens d'investigation pour identifier le système de contrôle interne en place. Ensuite, il procède à l'appréciation du système en utilisant des outils qui lui permettent d'attester de la bonne qualité.

I- Les moyens d'investigation

Les moyens d'investigation sont des techniques spécifiques à l'évaluation du contrôle interne. Les plus couramment utilisés sont le questionnaire de contrôle interne, la feuille de révélation et d'approche des problèmes, le graphique d'acheminement.

I.1- Le questionnaire de contrôle interne

Le questionnaire de contrôle interne est un outil d'investigation qui permet d'identifier les dispositifs spécifiques de contrôles essentiels pour chaque fonction et les risques découlant de la conception du contrôle interne (RENARD, 1998 : 156- 162). Les réponses affirmatives supposent un bon contrôle interne et les réponses négatives une faiblesse probable à approfondir (BRIEN & SENEAL, 1984 : 60). La nature et le contenu du questionnaire dépendent de la mission ou de l'approche retenue pour évaluer le contrôle interne. Ainsi, des questionnaires spécifiques peuvent être élaborés pour évaluer le contrôle interne dans une fonction particulière de l'entreprise (cas des check list).

I.2- La feuille de révélation et d'approche des problèmes

La feuille de révélation et d'approche des problèmes (FRAP) est un document matérialisé sur support papier ou informatique et utilisé par les auditeurs lors de leurs missions d'investigation du contrôle interne (LEMANT, 1995 : 95- 109 ; RENARD, 2000 : 95-109). A la constatation d'une faiblesse, l'auditeur ouvre une FRAP qui comporte les informations suivantes : l'inscription du constat fait, des causes et des conséquences, et enfin une description du problème qui en découle.

La FRAP constitue un document efficace pour cerner l'ensemble des points faibles du contrôle interne en place, déceler les causes et les conséquences, et déterminer clairement les risques qui en découlent. La recherche de solution est ainsi facilitée. Elle constitue un outil efficace pour le pilotage et la maîtrise du système de contrôle interne.

Figure N°1 : Exemple de feuille de révélation et d'approche des problèmes

Feuille de révélation et d'approche des problèmes

**Référence papier
de travail :**

Référence FRAP :

Problème :

Faits (constat) :

Causes :

Conséquences :

Solution proposées (recommandations) :

Etabli par :

Approuvé par :

Validé par :

Le :

Le :

Le :

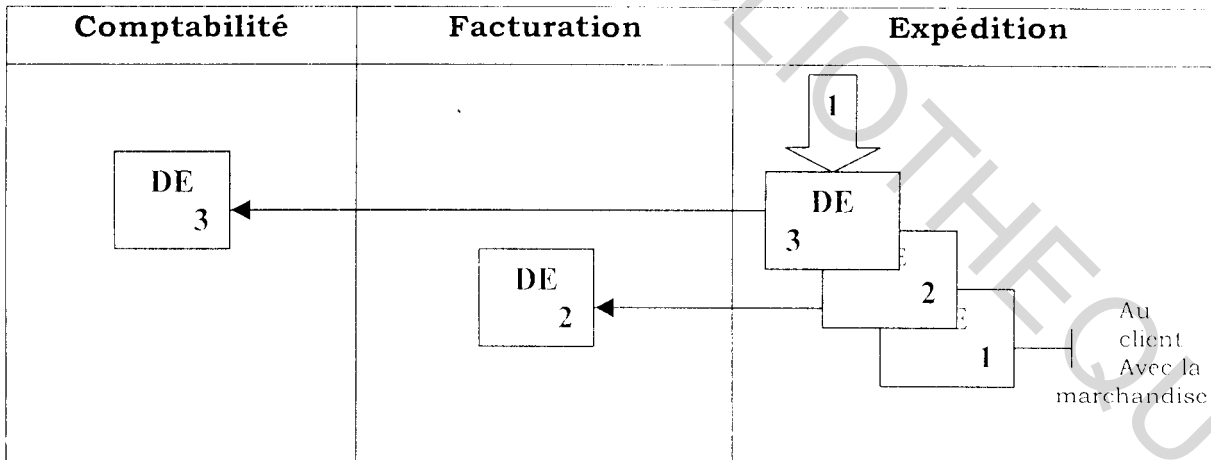
Source : nous-mêmes

I.3- Le graphique d'acheminement

Le graphique d'acheminement (BRIEN & SENEAL, 1984 : 61-73) ou diagramme de circulation (RENARD, 2000 : 337-342) est un document de synthèse qui retrace, sous forme de symboles conventionnels, le système de contrôle interne en place et permet de faire ressortir les faiblesses et les points où le contrôle interne peut être renforcé. Ces symboles représentent soit les postes de responsabilité, soit les documents utilisés, soit le traitement d'une opération donnée.

Il s'agit là d'une reconstitution des procédures d'exécution d'une tâche donnée sur la base des informations recueillies auprès des opérationnels. Il constitue un document efficace pour une vérification analytique du contrôle interne.

Figure N°2 : Graphique d'acheminement



Source : BRIEN & SENEAL ; 1984 : 66

I.4- La grille d'analyse des tâches

La grille d'analyse (RENARD, 2000 : 333-387) relie l'organigramme fonctionnel à l'organigramme hiérarchique. Elle présente :

- en ligne l'ensemble des tâches qui sont affectées pour une opération donnée ou dans une structure ;
- en colonne la (les) personne(s) habilitée(s) qui exécute(nt) ces tâches.

Une mention est mise dans chaque cellule pour indiquer la personne ou le poste qui exécute la tâche correspondante. La grille d'analyse permet d'apprécier la division du travail et de déceler les cas d'exercice de tâches ou fonctions incompatibles.

Figure N°3 : Graphique d'acheminement

Tâches		Respon- sable courrier X	Respon- sable achats Y	Compta- ble A	Gestion- naire B	Fondé de pouvoir C	Non réalisé
1- Réception	EX	X						
2- Transmission	EX							X
3- Rapprochement facture/bon de commande	C		X					
4- Rapprochement facture/bon de réception	C		X					
5- Vérification facture	C		X					
6- Comptabilisa- tion	EN			X				
7- Ordonnance- ment	A				X			
8- Etablissement chèque	EN			X				
9- Signature chèque	A					X		
10- Envoi chèque	EX			X				

Source : RENARD, 2000 : 335

II- Les outils de vérification

Les outils de vérification ne sont pas spécifiques à l'évaluation du contrôle interne. Ils sont utilisés indifféremment par d'autres disciplines (sociologie, médecine, géographie...) et pour tout travail de recherche. Ils permettent d'apprécier la bonne qualité du contrôle interne identifié. Ils sont très nombreux et leur utilisation dépend de la nature de la mission, des informations à collecter et des objectifs fixés. Les principaux que nous avons retenus sont le sondage et les procédés de preuve.

II.1- Le sondage

Le sondage (BRIEN & SENEAL, 1984) est une technique fréquemment utilisée pour les tests de conformité et de permanence et consiste à procéder à la vérification d'opérations ou de transactions sur la base d'un échantillon choisi. Le recours à la méthode d'échantillonnage pour déterminer le nombre de transactions à vérifier se justifie par la difficulté, lors d'une mission de vérification, de couvrir l'ensemble des transactions effectuées au cours d'une période donnée. Cependant, l'échantillon choisi doit être représentatif et pertinent pour réduire la marge de manœuvre et rendre les conclusions de vérification plus fiables.

II.2- Les procédés de preuve

Pour confirmer ou infirmer les résultats des sondages, les auditeurs utilisent des procédés de preuve tels que les procédés de corroboration, l'observation physique ou l'examen, la confrontation de documents internes ou externes.

Les procédés de corroboration sont des tâches effectuées au cours d'une mission de vérification pour donner la preuve de la validité d'une opération ou d'un résultat. Ils se manifestent par :

- des opérations de vérification de l'exactitude des calculs arithmétiques ou informatiques ;

- le rapprochement soit d'un document établi à différents niveaux d'exécution interne (bon de commande et demande d'achat) ou à deux niveaux interne et externe (bon de commande et facture du fournisseur), soit des soldes ou d'écritures comptables avec les documents relatifs aux transactions concernées ;
- la confirmation de soldes comptables par des partenaires extérieurs (clients, banques, assurance...) (BRIEN & SENEAL, 1984 : 80).

L'observation physique et l'exploitation d'informations contenues dans des documents internes ou en provenance de l'extérieur permettent également de s'assurer de l'existence ou non d'éléments d'actif, du respect ou non d'une procédure...

Les différents outils et techniques que nous venons de présenter devront être mis en œuvre dans une démarche globale d'évaluation d'un système de contrôle interne afin d'assurer leur efficacité.

Section III- La démarche d'évaluation du contrôle interne

Nous allons présenter deux (2) démarches d'évaluation du contrôle interne : celle de l'audit légal et celle de l'audit opérationnel. Elles dépendent en grande partie de l'objectif recherché à travers cette évaluation et montrent l'utilisation qu'est faite des résultats obtenus.

I- l'audit légal

L'audit légal a pour mission de certifier que « les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice » (alinéa 1^{er}, art 228 de la loi française du 20 juillet 1966 , in SAYAG, 1989 : 48). Il est effectué par un commissaire aux comptes conformément aux dispositions de l'OHADA.

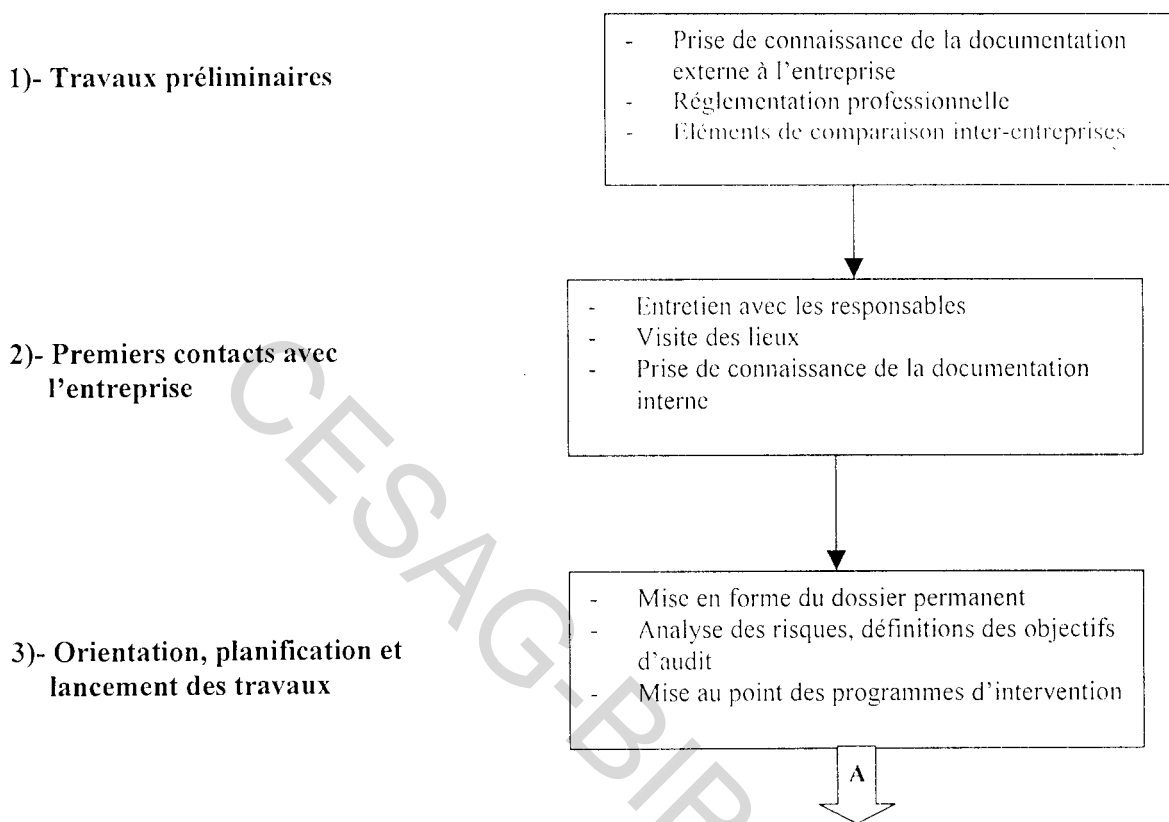
La mission d'audit légal comporte alors trois phases qui sont :

- la prise de connaissance générale de l'entité à auditer ;
- l'examen du contrôle interne ;
- l'examen des comptes et des états financiers.

I.1- La prise de connaissance

La prise de connaissance a pour finalité de collecter le maximum d'informations pour détecter l'existence de risques pour orienter la mission. Les principaux outils utilisés lors de cette phase sont : l'entretien, l'analyse de la documentation interne et externe et l'examen analytique de données, (CNCC, 1988 : 65).

Figure N°4 : Schématisation de la phase de prise de connaissance



Source : Inspirée de LEFEBVRE, 1995

I.2- L'appréciation du contrôle interne

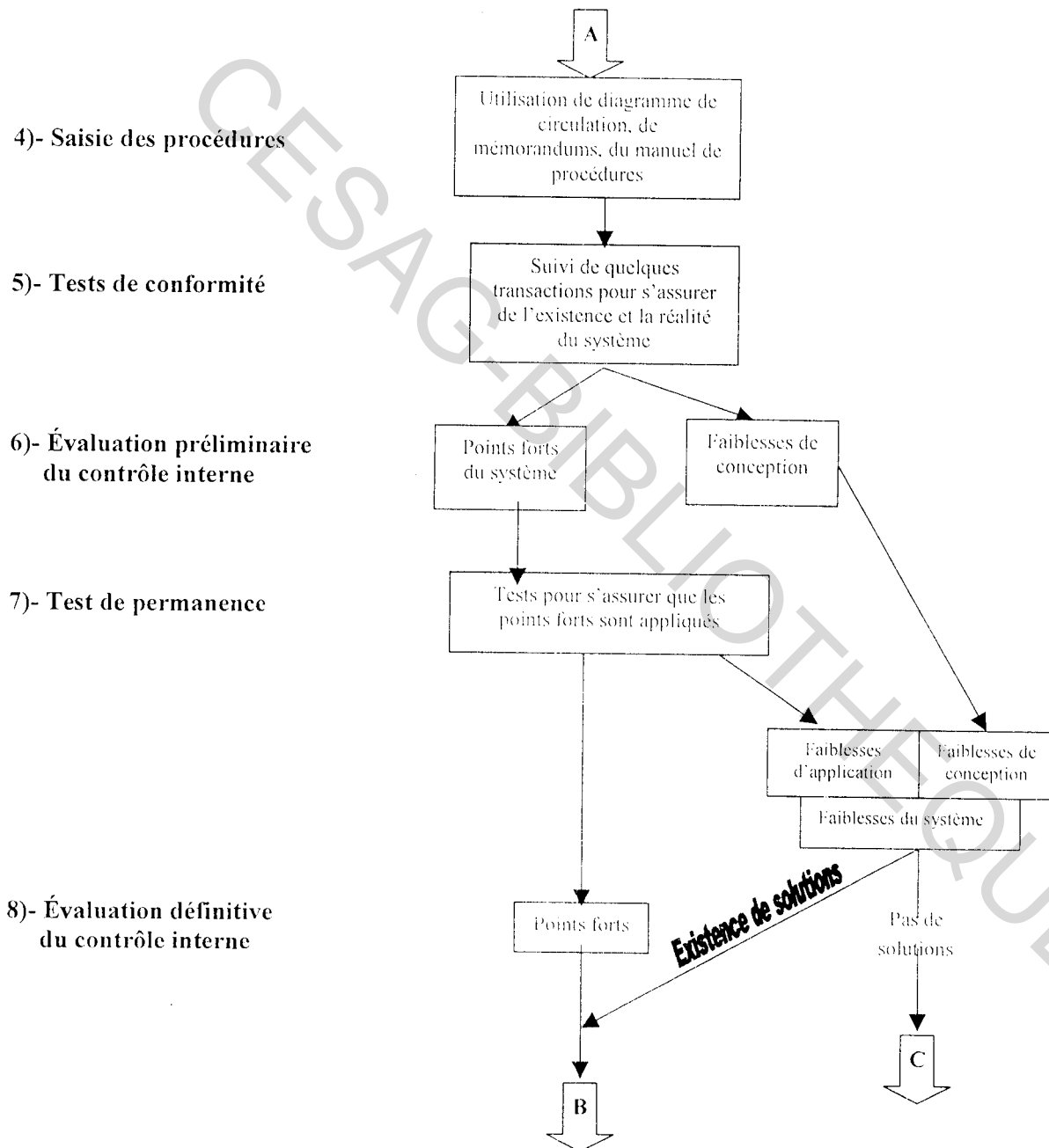
L'appréciation du contrôle interne permet de :

- comprendre le système de contrôle interne en place ;
- vérifier le fonctionnement des contrôles internes sur lesquels le commissaire aux comptes a décidé de s'appuyer, (CNCC 1988 : 15).

L'évaluation du contrôle interne par l'audit légal a pour finalité de permettre la certification des comptes. Elle détermine la nature et l'étendue des vérifications que le commissaire aux comptes aurait à effectuer au cours de la mission.

Au cours de cette phase, le commissaire aux comptes utilise tout d'abord des tests de conformité pour s'assurer de la réalité et de l'existence du système identifié. Ensuite, il procède à des tests de permanence pour s'assurer de l'effectivité de l'application du système identifié.

Figure N°5 : Schématisation de la phase d'appréciation du contrôle interne

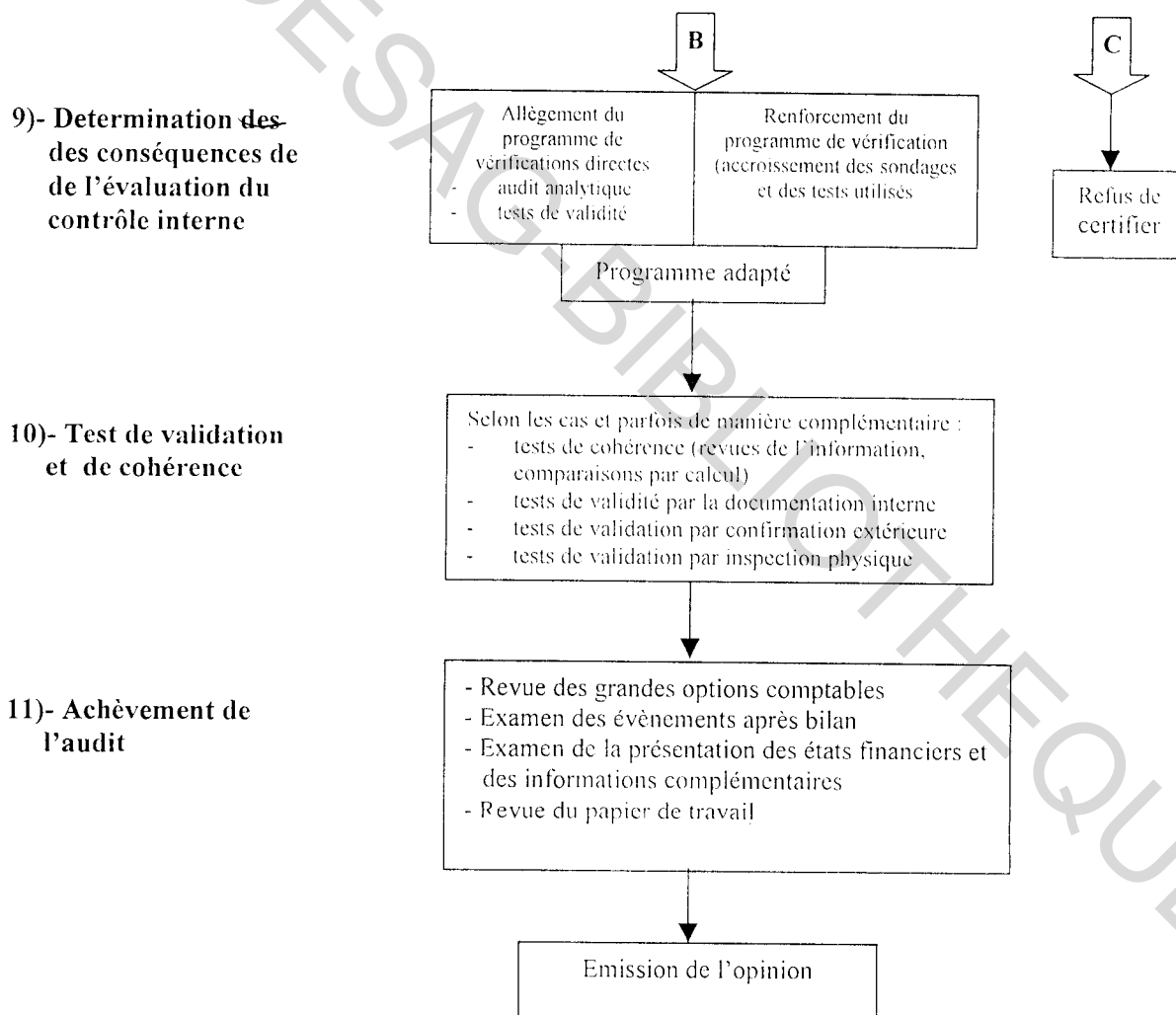


Source : Inspirée de LEFEBVRE (1995)

I.3- L'examen des comptes et des états financiers

Au cours de cette phase, le commissaire aux comptes recherche des éléments probants suffisants pour lui permettre de donner une opinion motivée sur les comptes annuels (CNCC, 1988 : 116). L'orientation donnée à cette phase dépendra en grande partie de la qualité du contrôle interne, donc des résultats de la phase précédente.

Figure N°6 : Schématisation de la phase d'examen des comptes



Source : Inspirée de LEFEBVRE, (1995)

L'objectif final de la mission d'audit légal n'est pas l'appréciation du contrôle interne. Toutefois, le commissaire aux comptes peut à la fin de la mission transmettre par une note spéciale à la direction générale de l'entité concernée, ses observations sur le contrôle interne accompagnées de recommandations.

II- L'audit opérationnel

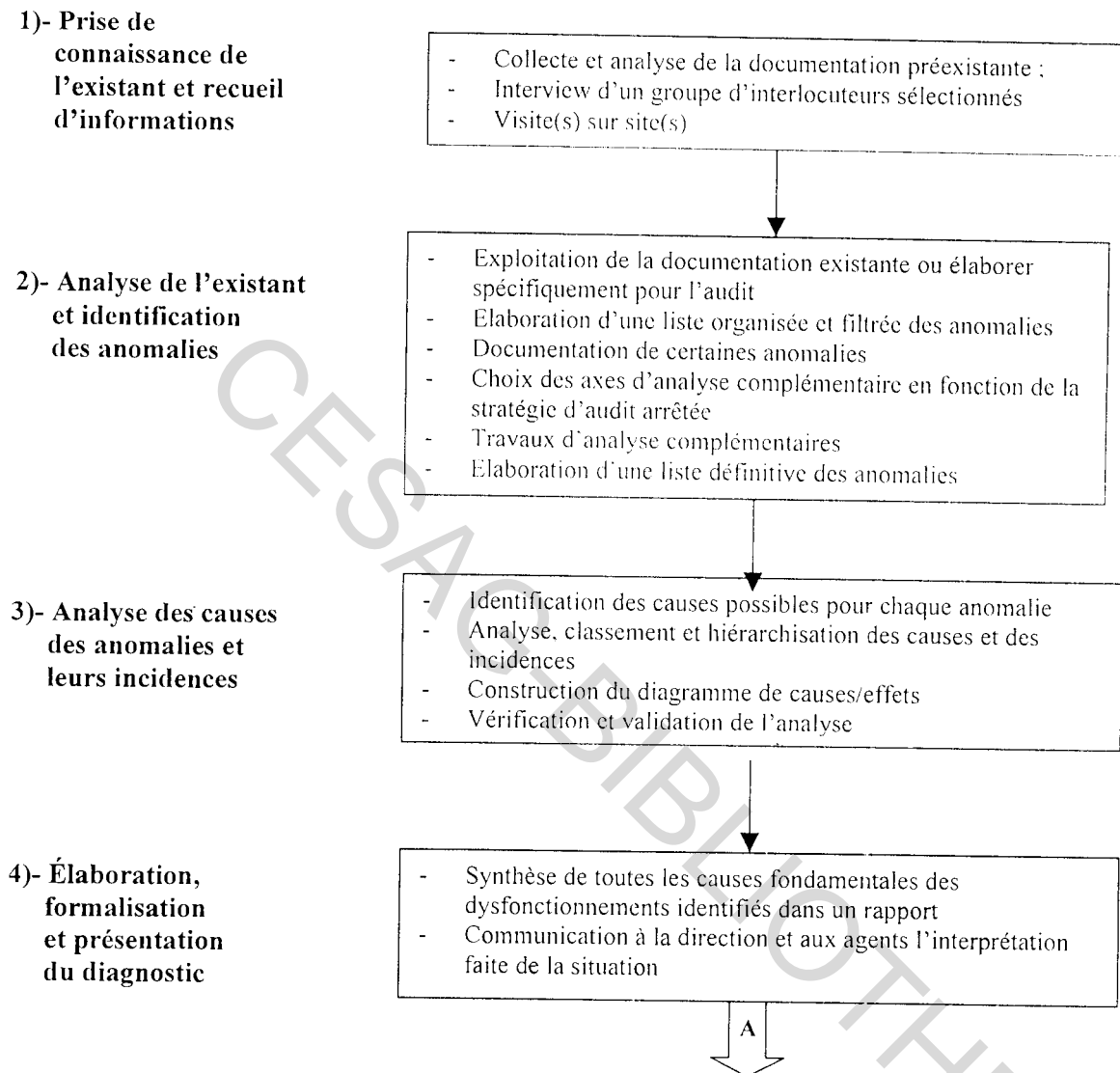
L'audit opérationnel évalue la performance du fonctionnement et l'utilisation des moyens afin de « certifier le bon état de marche de l'organisation concernée » (LAURENT & TCHERKAWSKY, 1992, : 38). Il comprend quatre (4) étapes qui sont :

- l'analyse diagnostique détaillée ;
- la recherche d'amélioration ;
- l'élaboration du plan d'action ;
- la mise en œuvre du plan d'action.

II.1- L'analyse diagnostique détaillée

Cette étape a pour finalité d'identifier les dysfonctionnements apparents et d'analyser les causes profondes en vue de proposer des solutions idoines.

Figure N°7 : Schématisation du diagnostic détaillé

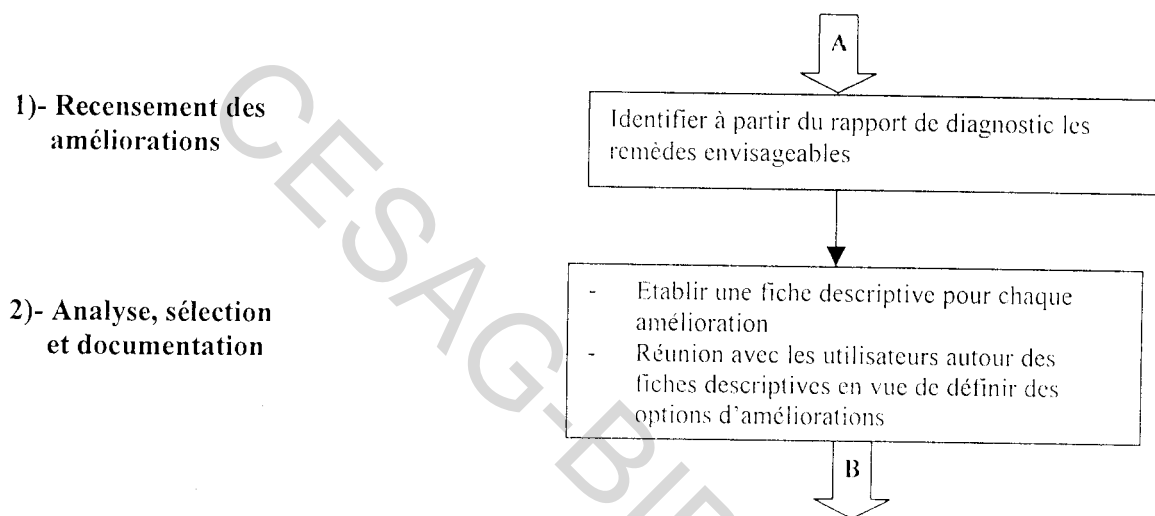


Source : adaptée de LAURENT & TCHERKAWSKY (1992)

II.2- La recherche d'améliorations

Cette phase a pour objectif de trouver les solutions idoines aux causes des dysfonctionnements identifiés au cours de l'étape précédente.

Figure N°8 : Schématisation de la phase de recherche des améliorations

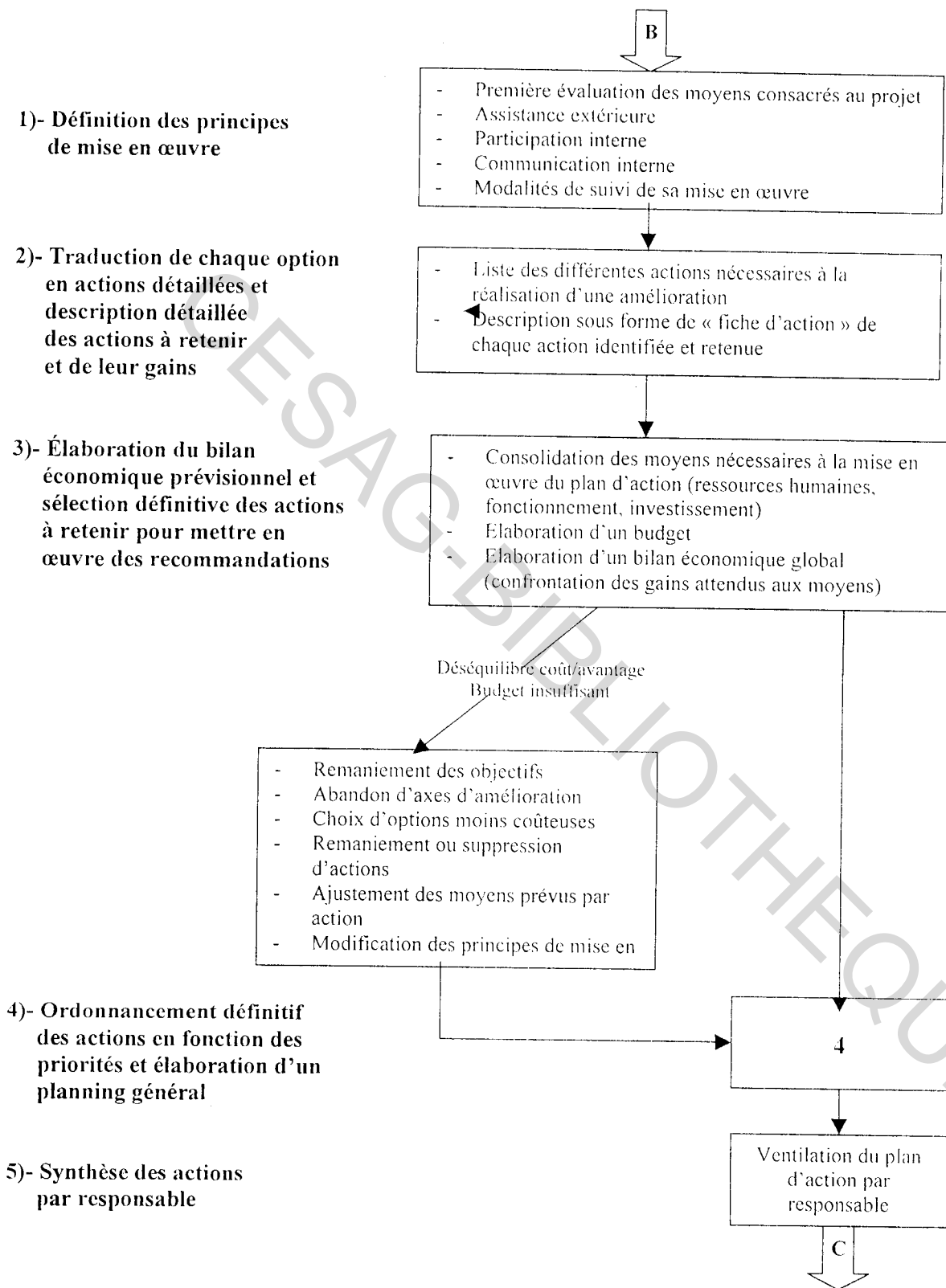


Source : adaptée de LAURENT & TCHERKAWSKY (1992)

II.3- L'élaboration du plan d'action

Il s'agit dans cette phase de rendre opératoire les options d'amélioration qui ont été retenues par la création d'une « plate forme opérationnelle de progrès » qui constitue à la fois la charte de projet de modernisation et l'instrument de suivi du projet pour la direction (LAURENT & TCHERKAWSKY ; 1992 : 255).

Figure N°9 : Schématisation de la phase d'élaboration du plan d'action

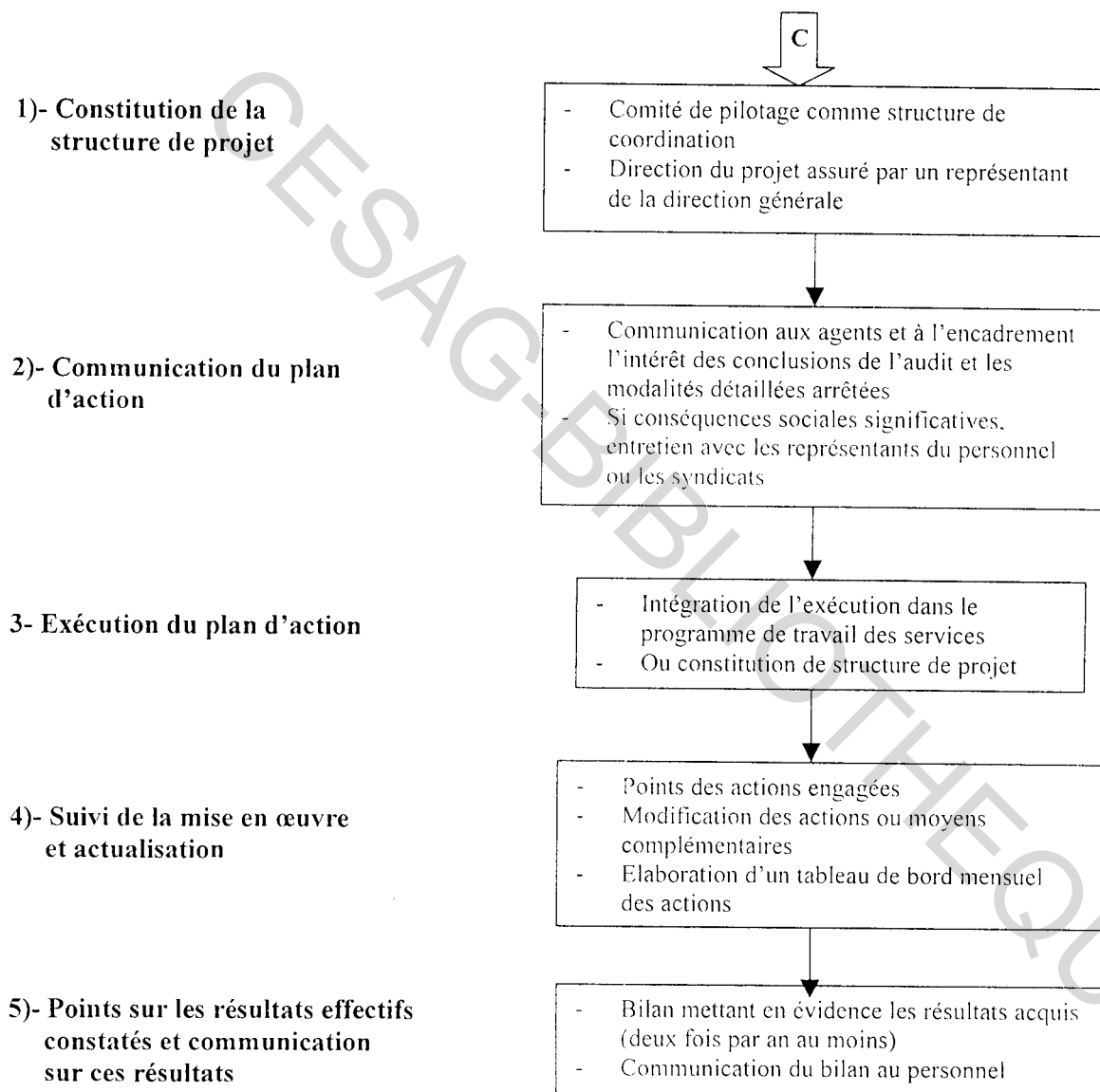


Source : adaptée de LAURENT & TCHERKAWSKY (1992)

II.4- La mise en œuvre des actions

Les objectifs de cette étape sont la concrétisation des axes de progrès identifiés et la gestion de leur mise en œuvre sous forme de projet.

Figure N°10 : Schématisation de la phase de mise en œuvre

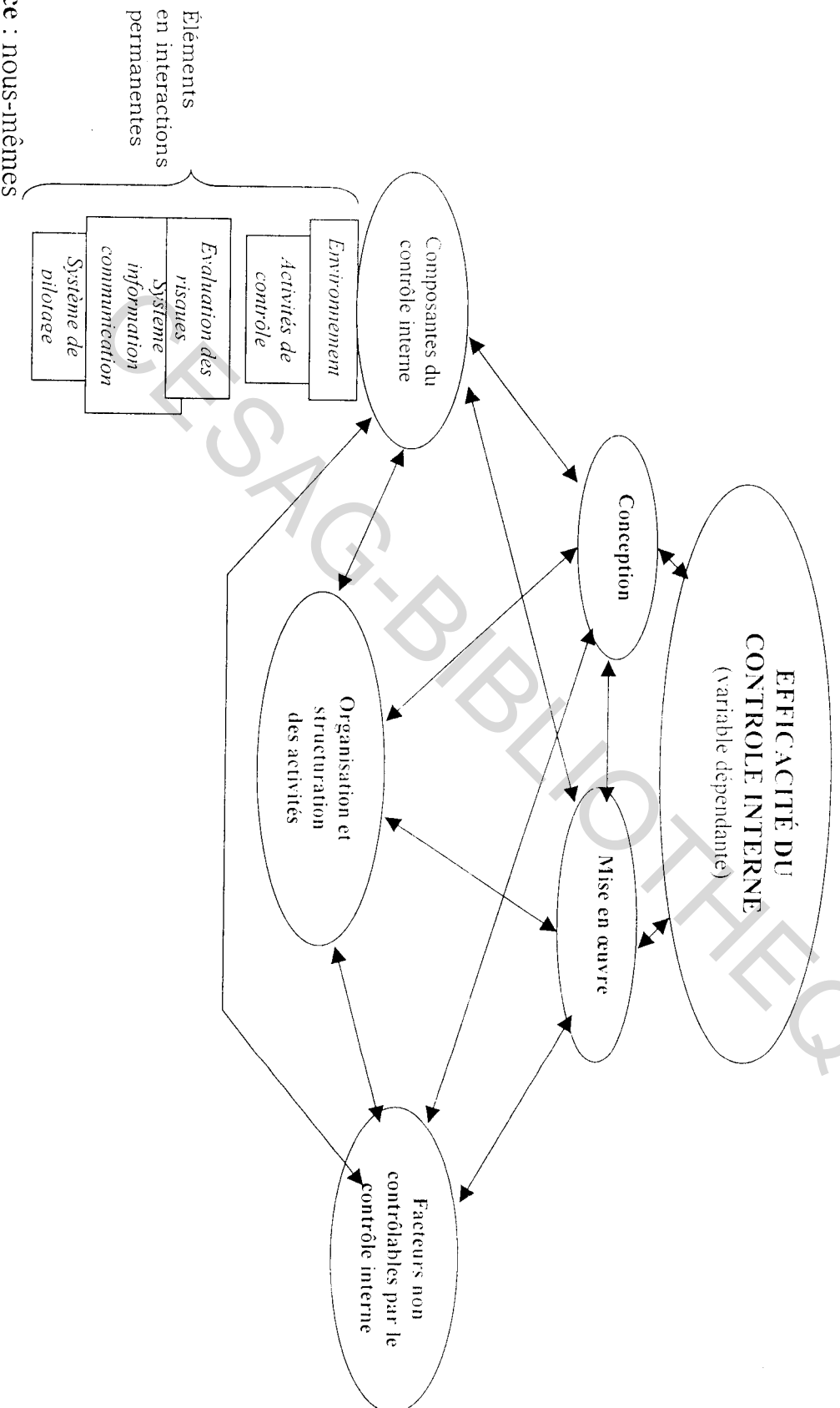


Source : adaptée de LAURENT & TCHERKAWSKY (1992)

Les différentes missions d'audit doivent tenir compte de tous les facteurs qui influent sur l'efficacité du contrôle interne. Le schéma interactif du contrôle interne ci-joint fait ressortir d'une part, les relations entre le contrôle interne et les facteurs contingents et d'autre part, les interactions qui existent dans cet ensemble.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

Figure N° 11 : Schématisation du modèle interactif du contrôle interne



Source : nous-mêmes

CONCLUSION

L'évaluation du système de contrôle interne doit être permanente dans une structure pour permettre de l'améliorer et de l'adapter à l'environnement de l'entité. Cependant, l'appréciation du contrôle interne doit être faite sur la base de référence objectives et en tenant compte de l'ensemble des facteurs exogènes et endogènes de l'environnement. Ces références objectives doivent permettre d'apprécier l'adaptabilité et l'efficacité du contrôle interne.

Pour ce faire, l'adoption d'une méthodologie d'approche s'avère nécessaire pour l'évaluation de la pratique du contrôle interne dans une entité.

OTSAG-BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE III : APPROCHE METHODOLOGIQUE

Les concepts de base de notre étude ont été déjà définis dans les deux développements précédents. Le schéma interactif du contrôle interne fait ressortir l'ensemble des facteurs qui influent sur le contrôle interne et les relations qui existent entre elles. Pour apprécier le contrôle interne dans Gama, un modèle d'analyse a été élaboré. Ce modèle qui s'inspire du schéma interactif du contrôle tient compte de la spécificité des EPCD. Ainsi, une justification des choix des différentes variables est faite. Des indicateurs et leurs mesures ont également été définis pour permettre l'appréciation de ces variables.

Section I : La construction du modèle d'analyse

Le modèle d'analyse met en relation des variables qui influent sur le contrôle interne dans Gama. Des indicateurs ou indices ont été définis pour apprécier la qualité de ces variables et les relations qui existent entre elles et le contrôle interne en place dans Gama.

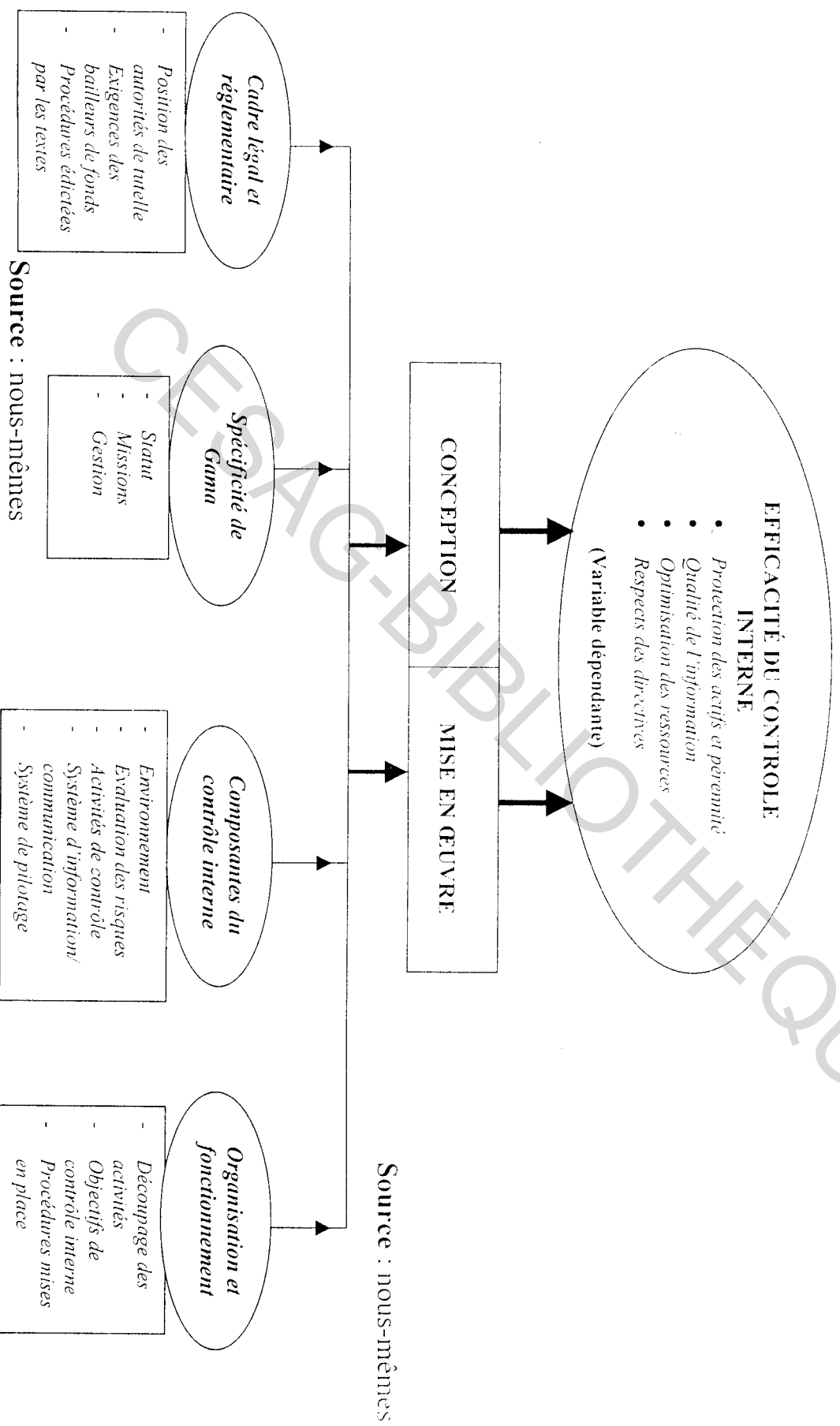
I.- La construction du modèle d'analyse

La construction du modèle a consisté en l'illustration et la détermination des variables d'analyse.

I.1- La schématisation du modèle d'analyse

Le modèle d'analyse de la pratique du contrôle interne dans Gama que nous avons retenu se présente comme suit :

Figure N°9 : Schématisation du modèle d'analyse de l'étude



I.2- Les variables d'analyse

Notre modèle comprend une variable dépendante, deux variables intermédiaires et quatre variables indépendantes.

Les variables indépendantes qui sont en interaction permanente ne sont pas toutes indépendantes vis-à-vis du contrôle interne. Pour circonscrire le champ de notre étude, nous ne retiendrons pas les interactions entre ces différentes variables, ni l'influence que le contrôle interne peut avoir sur elles. Pour cette même raison, les variables intermédiaires ne seront pas particulièrement abordées et seront sous-entendues dans la variable dépendante.

I.2.1- La variable dépendante

Nous avons retenu « l'efficacité du contrôle interne » comme la variable dépendante. L'efficacité du système de contrôle interne sera appréciée sur la base de la réalisation des objectifs suivants :

- la protection des actifs et pérennité de Gama
- la qualité de l'information comptable et financière
- l'optimisation des ressources
- le respect des directives internes et externes

Nous avons ajouté la pérennité de Gama car nous estimons que ces entreprises doivent, d'une part, mettre en place des outils de gestion adaptés et d'autre part, générer des ressources suffisantes pour pouvoir se maintenir après le retrait du bailleur de fonds.

I.2.2- Les variables intermédiaires

L'analyse des variables intermédiaires que sont la conception du contrôle et sa mise en œuvre seront sous-entendue dans celle de la variable dépendante.

I.2.3- Les variables indépendantes

Les variables indépendantes qui ont été retenues sont le cadre légal et réglementaire, la spécificité de Gama, les composantes du contrôle interne et l'organisation et le fonctionnement des activités.

I.2.2.1- Le cadre légal et réglementaire

Le secteur public au Burkina Faso est fortement réglementé et les entreprises qui y évoluent se voient imposer des règles et des méthodes de gestion particulières. Ainsi, le jugement des autorités de tutelle lors de la création de ces établissements, les exigences des bailleurs de fonds et le contenu des textes régissant Gama nous permettront d'apprécier cette variable.

I.2.2.2- La spécificité de Gama

L'analyse du statut de Gama, des missions qui leur sont assignées et de leur mode de gestion nous permettront de faire ressortir les éléments spécifiques qui peuvent influencer le contrôle interne.

I.2.2.3- L'organisation et le fonctionnement de Gama

L'analyse du découpage en cycles ou opérations des activités et des objectifs de contrôle interne qui ont été définis sont nécessaires pour apprécier la qualité des procédures mises en œuvre. Les procédures seront quant elles analysées sur la base de leur conception et leur application.

I.2.2.4- Les composantes du contrôle interne

L'efficacité du contrôle interne découle de celle de ses composantes. L'analyse des composantes du contrôle interne consistera d'abord à vérifier leur existence ou leur nécessité pour Gama, ensuite d'apprécier leur qualité.

II.- Les indicateurs et leurs mesures

L'analyse des variables choisies se fera à partir d'indicateurs définis dans le tableau suivant. Les mesures de ces indicateurs nous permettront de porter un jugement sur ces variables.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

Tableau N°1 : Les indicateurs et leurs mesures

Variables	Indicateurs	Mesures
Efficacité du contrôle interne	<ul style="list-style-type: none"> la protection des actifs et pérennité de Gama 	<ul style="list-style-type: none"> Existence de moyens de détection et de prévention de la fraude Effectivité de l'exercice des activités de contrôle Existence de rapport d'exécution financier Régularité et fiabilité de l'information comptable
	<ul style="list-style-type: none"> Qualité de l'information (comptable) Optimisation des ressources 	<ul style="list-style-type: none"> Fixation d'objectifs Cohérence budget/ objectif Existence d'un système de mesure des performances Existence de rapport d'exécution du budget Adequation du personnel aux besoins réels
Les composantes du contrôle interne	1) L'environnement	<ul style="list-style-type: none"> Existence d'un organigramme Conformité avec la réalité Degré de clarté et de précision des liaisons hiérarchiques et fonctionnelles Précision dans la définition des attributions Séparation des tâches et fonctions incompatibles Définition des responsabilités Délégation de pouvoirs Existence de fiche de fonctions Compétence dans le domaine occupé
	<ul style="list-style-type: none"> La qualité du personnel 	<ul style="list-style-type: none"> Nature des activités de contrôle Effectivité de l'exercice Responsabilisation des agents
	2)- Activités de contrôle	<ul style="list-style-type: none"> Existence d'une nomenclature Existence d'un cadre comptable Existence d'un calendrier comptable Existence de circuit formel de transmission des informations
	3)- Système d'information	<ul style="list-style-type: none"> Existence d'un système d'évaluation des risques Compétence des dirigeants Existence de rapport sur l'exécution des risques
4)- Evaluation des risques	<ul style="list-style-type: none"> Existence de rapport sur l'exécution des risques 	

Tableau N°1 : Les indicateurs et leurs mesures (suite)

Variables	Indicateurs	Mesures
Les composantes du contrôle interne (suite)	5)- Système de pilotage • Procédures mises en place	- Existence d'une activité de pilotage - Compétence du personnel ayant la charge - Existence de rapport - Adeguation avec objectifs de contrôle - Existence d'un manuel de procédures - Adeguation des procédures - Connaissance des procédures - Respect des procédures
Organisation et fonctionnement	• Découpage des activités • Objectifs de contrôle interne	- Nature des découpages - Existence d'objectifs de contrôle
Spécificité de Gama	• Statut • Missions • Gestion	- Impact sur les procédures en place - Degré d'autonomie - Précision dans la définition des objectifs - Objectifs réalistes et réalisables - Existence de moyens disponibles - Mode de gestion - Adaptation des outils de gestion - Efficacité des outils de gestion
Cadre légal et réglementaire	• Jugement des autorités de tutelle • Exigences des bailleurs de fonds • Procédures édictées par les textes	- Influence sur la fixation d'objectifs réalistes et réalisables - Rationalité dans les prises de décision - Influence sur la gestion - Conformité avec les objectifs assignés à Gama - Forces et faiblesses des procédures - Respect des procédures - Existence de sanctions liées à la non application

Source : nous-mêmes

Après la construction du modèle, nous avons défini des éléments de recherche avant de procéder à la collecte des données dont nous avons besoin.

Section II : L'organisation de la recherche

L'organisation de la recherche a consisté en la formulation d'hypothèses et en la fixation d'objectifs de recherche.

I- La formulation des hypothèses

Toute notre recherche se fonde sur la question générale suivante : « en quoi le cadre légal et réglementaire, la spécificité de Gama, l'organisation et le fonctionnement des activités et les composantes du contrôle ont-ils un impact sur l'efficacité du contrôle interne ? ». Sur la base de cette question, nous avons émis les hypothèses suivantes :

- 1- Un contrôle interne efficace garantirait la réalisation des objectifs fixés dans Gama.
- 2- L'efficacité du contrôle interne dépend de sa conception et de sa mise en application.
- 3- L'organisation et le fonctionnement des activités, les composantes du contrôle interne, le cadre légal et réglementaire et la spécificité de Gama influent sur la conception et la mise en œuvre du contrôle interne.

II- Les objectifs de recherche

Les objectifs de recherche nous permettront de tracer les axes de notre recherche, à savoir définir les informations dont nous avons besoin et les outils nécessaires pour leur collecte.

Pour la variable dépendante, il s'agit de s'assurer que les objectifs spécifiques du contrôle interne sont atteints (ex : la qualité de l'information comptable). Pour les variables indépendantes, il s'agit :

- tout d'abord, d'observer et d'apprécier l'existence des composantes du contrôle interne et leur impact sur le système de contrôle interne ;

- ensuite, apprécier l'impact du cadre légal et réglementaire et la spécificité de Gama sur la mise en place et la correcte application du contrôle interne ;
- enfin, de voir si l'organisation et le fonctionnement des activités dans ces établissements permettent d'atteindre les objectifs du contrôle interne.

Pour réaliser ces objectifs, nous avons procédé à la collecte de données et à leur analyse.

Section III- La méthode de collecte et d'analyse des données

Dans le souci d'appréhender tous les contours de notre modèle d'analyse, nous avons adopté une procédure d'échantillonnage et choisi les outils de collecte qui nous ont semblés plus adaptés.

I- La collecte de données

Il s'agit de présenter la procédure de collecte de données et ainsi que les outils qui seront utilisés.

I.1- La procédure d'échantillonnage et de collecte des données

Au départ, notre objectif était de procéder à la collecte des données auprès des trois EPDC. Ce qui nous aurait permis d'une part, de voir la spécificité de chaque EPCD et son impact sur le contrôle interne et d'autre part, de pouvoir faire une étude comparative du contrôle interne dans ces établissements. Toutefois, les difficultés rencontrées nous ont contrainte à nous limiter à Gama.

La collecte des données a été faite par administration directe du questionnaire. Ainsi, nous nous sommes déplacée dans la commune où est implanté Gama pour recueillir sur place les informations.

Nous avons également échangé avec les structures du bureau de la mission de coopération suisse (Buco) en charge des EPCD. Ce qui nous a permis de recueillir plus d'informations que dans Gama. Nous avons également contacté des personnes ressources et des services du Ministère de l'Economie et des Finances.

I.2- Les outils de collecte de données

Le choix des outils de collecte des données découle des objectifs de recherche que nous nous sommes fixés.

I.2.1- Le questionnaire

Nous avons choisi d'élaborer un questionnaire pour identifier le dispositif de contrôle interne mis en place dans les EPCD et pour recueillir les informations nécessaires pour apprécier les variables que nous avons retenues. Nous avons procédé à cet effet à l'élaboration d'un questionnaire « mixte » qui comprend un questionnaire de prise de connaissance et un questionnaire de contrôle interne. Le choix de ce type de questionnaire s'explique par le fait que la prise de connaissance préalable des EPCD n'a pu être dissociée de l'identification du contrôle interne. Ce qui aurait facilité l'élaboration du questionnaire de contrôle interne.

Le questionnaire a comporté des questions fermées et des questions ouvertes. Le concept de contrôle interne n'est pas bien connu dans le domaine public au Burkina Faso et les questions fermées ont permis de guider et de contenir les réponses dans le cadre de l'étude. Elles sont également adaptées pour obtenir les informations sur l'existence ou non des variables que nous avons retenues pour l'étude. Les questions ouvertes nous ont permis de recueillir le maximum d'informations sur les procédures d'exécution des tâches et sur les risques liés au fonctionnement.

En plus des réponses aux questions prévues, l'administration du questionnaire nous a permis de recueillir d'autres informations intéressantes.

I.2.2- Les grilles d'analyse des tâches

Une grille d'analyse des tâches relatives aux principales tâches exécutées dans Gama a été jointe au questionnaire. Elle nous a permis d'apprécier la conception et le fonctionnement du contrôle interne en place, notamment la séparation des tâches et la définition des responsabilités.

I.2.3- L'analyse documentaire

Nous avons pu consulter le manuel de procédures des EPCD. Cependant, nous n'avons pas eu accès aux différents rapports des missions périodiques d'audit. Nous avons également pris connaissance :

- des textes portant orientation de la décentralisation (T.O.D.) au Burkina Faso ;
- du protocole d'accord de financement signé en 1999 entre les gouvernements burkinabè et suisse ;
- des travaux d'une mission d'évaluation à mi-parcours effectuée en 1999 ;
- le projet de texte portant relecture du programme de développement des villes moyennes ;
- le projet de texte portant catégorisation des établissements publics créés par les collectivités locales.

II- Le traitement et l'analyse des données

L'analyse des informations recueillies au cours de la phase de recherche sera faite sur la base des principes généraux de contrôle interne et en tenant compte des caractéristiques et de la spécificité de Gama. Ce qui requiert un maximum de bon sens. Des tableaux de synthèse seront élaborés à partir des informations recueillies.

Nous élaborerons principalement trois tableaux de synthèses qui sont soit intégrés dans la synthèse de l'étude ou présentés en annexe.

II.1- Le dispositif théorique de contrôle interne dans Gama

Nous avons tout d'abord procédé à un regroupement des principales activités recensées dans Gama en cycle d'opérations. Ensuite, nous élaborerons un système de contrôle interne théorique qui :

- définir les objectifs de contrôle interne ;
- identifie les risques théoriques qui peuvent résulter de l'exécution de ces activités ;
- définit le dispositif de contrôle capable de les prévenir et/ou de les détecter ;

Ce tableau nous servira de base pour l'analyse du contrôle interne mis en œuvre dans Gama et nous aidera dans la formulation des recommandations et des perspectives de mise en œuvre.

II.2- Le tableau d'identification des risques

Ce tableau fera ressortir les points faibles du système de contrôle interne, leurs causes, leurs conséquences. Ce tableau nous permettra d'apprécier les limites du contrôle interne dans Gama.

II.3- Le tableau de constatation de la réalisation des objectifs

Ce tableau servira à constater la réalisation ou non des objectifs du contrôle interne dans Gama, à identifier les causes (internes ou externes) et à voir les conséquences.

La deuxième partie de notre mémoire s'inspire de l'approche méthodologique que nous avons adoptée pour l'évaluation le système de contrôle interne dans Gama.

CONCLUSION PARTIELLE

Le cadre théorique nous a permis d'analyser un certain nombre de définitions du contrôle interne. Toutes ces définitions montrent que le contrôle interne n'est pas une activité mais un moyen ou un ensemble de moyens (dispositif). Il est constitué d'un ensemble d'éléments appelés « composantes » qui lui permettent d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés.

Ces objectifs sont ceux assignés à tout système de contrôle interne quels que soit l'entité dans lequel il est appliqué et les moyens mis en œuvre. Le contrôle interne est alors jugé efficace s'il permet leur réalisation. Cependant, un contrôle interne efficace ne peut pas à lui seul garantir la réalisation des objectifs d'une entité (à distinguer des objectifs de contrôle interne). Des facteurs indépendants et non contrôlables par tout système de contrôle interne peuvent remettre en cause son efficacité. L'évaluation de son efficacité doit inclure l'appréciation de tous ces facteurs contingents au contrôle interne. Toutefois, cette évaluation doit être permanente pour adapter le contrôle interne à l'environnement.

Des moyens et des techniques sont utilisés pour apprécier l'efficacité du contrôle interne. Les démarches utilisées dépendent de la finalité de l'évaluation. L'appréciation des objectifs doit se faire sur des bases objectives. Elle doit tenir compte des réalités de chaque entité.

CESAO

DEUXIEME PARTIE

EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE DANS L'AMIA
ET PROPOSITIONS DE SOLUTIONS

THEQUE

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

Le contrôle interne existe dans toutes les entités quelle que soit leur taille ou la nature de leur activité. Ce qui reste à vérifier, c'est son efficacité. C'est ce que nous avons tenté de faire dans la présente partie. L'évaluation du contrôle interne dans Gama est un audit d'efficacité à travers lequel nous nous donnons comme objectif de :

- faire ressortir les points forts et les faiblesses du système de contrôle interne que nous avons identifié ;
- montrer les éléments qui influent sur sa conception et son application ;
- de proposer des solutions en vue de son amélioration.

Avant d'aborder l'évaluation du contrôle interne proprement dite, nous avons jugé utile de prendre connaissance du contexte interne et externe de Gama à travers celui des EPCD en général. Nous tenons à signaler que plusieurs développements de cette partie ne sont pas spécifiques à Gama du fait que tous les EPCD sont régis par les mêmes textes et obéissent aux mêmes règles.

Pour notre étude, nous avons adopté une démarche simplifiée d'évaluation du contrôle interne dans Gama. L'évaluation sera faite sur la base du modèle d'analyse que nous avons construit dans notre approche méthodologique. Nous allons partir de l'organisation et du fonctionnement des activités de Gama pour évaluer le contrôle interne que nous avons identifié et proposer les améliorations nécessaires.

La synthèse de ces travaux est donnée dans cette deuxième partie dont le plan est la suivante :

- Chapitre I : La pratique du contrôle interne dans Gama ;
- Chapitre II : L'évaluation du contrôle interne dans Gama ;
- Chapitre III : Les recommandations et les perspectives de mise en œuvre.

CHAPITRE I : LA PRATIQUE DU CONTROLE INTERNE DANS LES EPCD

Au sein de Gama, coexistent deux types de contrôle interne : le contrôle interne implicite et le contrôle interne de gestion. Les textes relatifs aux opérations financières de l'Etat et de ses démembrements imposent aux EPCD des règles et procédures que nous qualifions de contrôle interne implicite. Le contrôle interne de gestion quant à lui est mis en place par les dirigeants pour assurer la maîtrise de leurs activités.

Cependant, pour mieux comprendre la pratique du contrôle interne dans Gama, une bonne connaissance du cadre d'évolution, de la nature de ses activités, des objectifs qui lui sont assignés...sont nécessaires.

Le présent chapitre procédera d'abord à une présentation des EPCD en général. Ensuite, nous ferons une description du contrôle interne dans Gama.

Section I : Présentation des EPCD

Pour permettre un développement équilibré entre les grands centres urbains et certaines villes secondaires, et freiner ainsi l'exode rural, les autorités Burkinabè ont entrepris en 1990 un programme de développement des dix (10) villes moyennes (PDVM). C'est dans ce cadre que fut autorisée en 1992 la création des EPCD.

La présentation de ces établissements portera d'une part, sur le cadre théorique qui les régit et d'autre part, sur leur organisation pratique et leur fonctionnement.

I- Le cadre légal et réglementaire

L'ensemble des textes qui régissent les EPCD détermine le cadre légal et réglementaire.

I.1- Les textes régissant les EPCD

Les EPCD sont régis par des textes élaborés par l'administration publique et par les dispositions des protocoles d'accord de crédit qui lient l'Etat au bailleur de fonds.

I.1.1- Les textes légaux et réglementaires

Nous avons retenu les textes qui s'appliquent aux EPA en général et les textes spécifiques aux EPCD. Ainsi, les textes réglementant les finances publiques et qui s'appliquent de fait aux EPCD ne seront pas abordés dans cette section.

Les principaux textes régissant les EPCD sont les suivants :

- 1- La loi N°039/AN du 30 juillet 1998 et son décret d'application N°99-051/PRES/PM/MEF du 05 mars 1999 portant statut général des EPA et son modificatif N°99-128/PRES/PM/MEF du 10 mai 1999.
- 2- Le décret N°92-134/MFP/MAT du 26 mai 1992 portant autorisation de création des EPCD et son modificatif N°366/PRES/MAT du 13 octobre 1994.
- 3- Les arrêtés de création des EPCD de Ouahigouya (N°92-00011/PYTG/C-OHG du 10 mai 1992) et de Fada N'Gourma (N°96-8/PGRM/FDG/CO du 21 novembre 1996), et d'organisation de l'EPCD de Koudougou (N°95-10/MAT/PBLK/C-KDG du 27 septembre 1995).

I.1.2- Les accords de crédit

Des accords de crédit signés entre les gouvernements burkinabè et suisse ont permis le financement du PDVM à travers les EPCD dans trois (3) villes moyennes.

Un dernier accord daté du 13/09/98 permet la poursuite de la mise en œuvre du programme dans les trois localités. Les objectifs assignés au programme dans ce protocole d'accord et qui doivent être réalisés par les EPCD sont :

- l'affirmation du rôle des pôles régionaux des villes moyennes ;
- le renforcement de la gestion municipale par optimisation des capacités institutionnelles et des recettes ;
- l'association des communautés résidentes à la gestion municipale ;
- l'identification d'un programme de développement adapté aux spécificités économiques et humaines de chaque ville et articulant investissements rentables et investissements sociaux ;
- le renforcement du tissu de PME /PMI.

Cet accord de crédit dont la durée ne ressort pas dans le protocole, financera le programme dans les trois villes à hauteur de trois milliards huit cent vingt huit millions (3 828 000 000) de francs CFA¹ qui se décomposent comme suit :

- infrastructures : deux milliards (2 000 000 000) de francs CFA ;
- appuis aux communes : un milliard quatre cent quatre-vingt-dix huit (1 498 000 000) de francs CFA ;
- mise à la disposition d'experts techniques : trois cent trente millions (330 000 000) de francs CFA.

¹ Sur la base de 1 franc suisse = 400 francs CFA

I.2- Le contenu des textes

Les textes qui régissent les EPCD définissent leur statut, leurs missions et leur mode de gestion.

I.2.1- Le statut des EPCD

Au titre du décret N°92-134/MFP/MAT, les EPCD sont des EPA bénéficiant d'une personnalité juridique propre, jouissant d'une autonomie financière et dont le patrimoine ne peut être dissocié de celui des municipalités qui les ont créés. Les EPCD sont des démembrements des collectivités locales et non de l'administration générale.

I.2.2- Les missions des EPCD

L'article 4 du décret N°92-134 stipule que les EPCD ont pour objet:

- de mettre en œuvre et de gérer le programme de développement de la commune;
- de réunir et de tenir à jour les données de base concernant les projets en cours ou à l'étude;
- de décider de leur localisation à l'intérieur de la commune et d'examiner les aspects financiers et économiques liés à leur réalisation;
- d'élaborer un programme annuel de développement ;
- de définir les interventions nouvelles nécessaires;
- de suivre et d'évaluer l'exécution du programme adopté;
- de proposer, d'évaluer et de discuter avec les instances concernées tout niveau de projet affectant l'organisation de l'espace de la commune;
- de préparer les plans de développement économique en évaluant les conséquences des options proposées pour l'aménagement, en particulier dans le cas de la promotion des PME/PMI;
- d'examiner et adopter les budgets d'investissement.

I.2.3- Le mode de gestion des EPCD

Le mode de gestion regroupe la façon dont les EPCD sont administrés et la gestion financière. Cependant, la gestion pratique des établissements présente des particularités.

I.2.3.1- L'administration

Les EPCD sont dirigés par un conseil d'administration dont les membres, au nombre de 22, sont des représentants des structures locales y compris la chefferie traditionnelle, de l'administration générale (tous les ministères concernés), des confessions religieuses et des ONG.

Le conseil d'administration délègue une partie de ses pouvoirs au directeur du développement local qui assure la direction technique, administrative et financière de l'établissement. Il est un fonctionnaire de l'état nommé par le maire sur proposition du ministre en charge des finances.

I.2.3.2- La gestion financière

Aux termes du décret N°92-134, les EPCD sont assujettis aux règles de la comptabilité publique. Leurs recettes sont liquidées par le receveur municipal (comptable public) de la commune concernée qui tient à cet effet tous les documents comptables en vigueur.

Les dépenses de l'EPCD sont ordonnancées par le PCA. Les chèques émis en paiement sur le compte courant sont signés du PCA et du maire.

Enfin, les services financiers sont chargés de l'établissement des comptes prévisionnels et des comptes financiers qui sont soumis à l'approbation du conseil d'administration. Le contrôle financier de l'ensemble des opérations est assuré par le contrôleur financier de la commune.

II- Organisation et fonctionnement des EPCD

La description de l'organisation et le fonctionnement des EPCD portera sur la structure mise en place pour la réalisation des objectifs et le mode de gestion pratique.

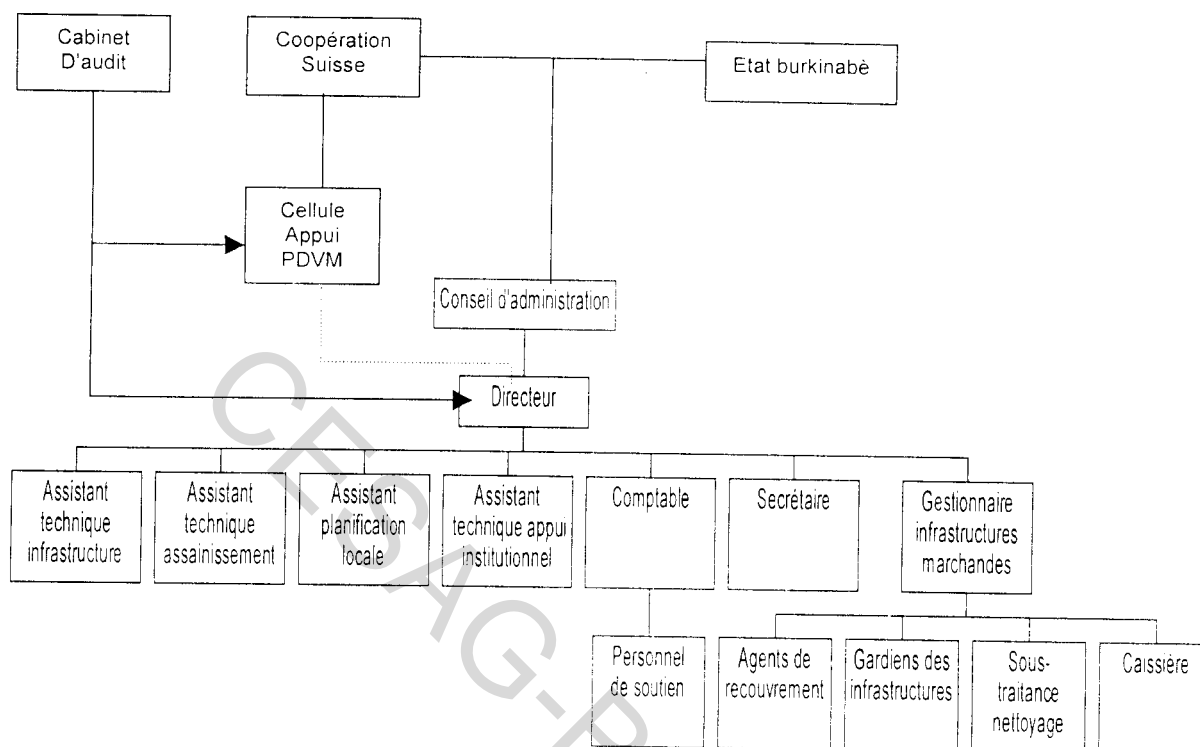
II.1- L'organisation générale des EPCD

L'organisation type des EPCD a été définie dans le manuel de procédures. Des attributions sont confiées aux différents postes de travail.

II.1.1- La structure type d'un EPCD

Les principales activités que l'on retrouve au sein des EPCD sont : les activités courantes de fonctionnement, la réalisation d'infrastructures marchandes ou sociales, les activités d'appui et de formation et la gestion des infrastructures marchandes. Pour la réalisation de ces activités, un organigramme type a été élaboré par un cabinet privé et consigné dans le manuel de procédures.

Figure N°13 : Organigramme type des EPCD



Source : manuel de procédures administratives des EPCD

II.1.2- Les principales attributions

Les attributions des différents postes de travail que nous présentons sont définies dans le manuel de procédures.

II.1.2.1- Le conseil d'administration

Les attributions du conseil d'administration sont les suivantes :

- statuer sur toutes les questions pouvant influencer le fonctionnement de l'EPCD et sur toutes questions qui lui sont soumises ;
- examiner et approuver les comptes prévisionnels de recettes et de dépenses et les comptes financiers ;
- nommer le directeur sur proposition du ministre chargé de l'économie et des finances ;

Il délègue une partie de ses pouvoirs au directeur général.

II.1.2.2- Le Directeur général

Les attributions du directeur général sont :

- représenter l'EPCD auprès des autorités nationales et internationales ;
- collaborer avec les institutions, y compris les bailleurs de fonds pouvant aider à la réalisation des objectifs ;
- élaborer et proposer au conseil d'administration les budgets de l'EPCD ;
- suivre et coordonner les travaux des différents services ou entreprises adjudicatrices de marché ;
- suivre le recouvrement des différentes taxes ;
- gérer les actions quotidiennes de développement ;
- assurer toutes les actions dévolues à une direction

Il est responsable de l'organisation générale des services de l'EPCD et est chargé notamment :

- d'assurer la gestion courante, la direction technique, administrative et financière ;
- de signer les contrats avec les tiers ;
- de veiller au respect des procédures d'approvisionnement de l'établissement en biens et services ;
- de faire prendre toute mesure permettant de localiser et d'identifier les équipements acquis sur fonds mis à la disposition des EPCD ;
- de contrôler et approuver les rapports financiers avant leur soumission aux autorités et au bailleur de fonds ;
- de contrôler et approuver les rapports techniques d'activités ;
- de définir les tâches et les responsabilités du personnel de soutien.

Il est l'ordonnateur du budget de l'EPCD, il doit s'assurer que toutes fonctions internes et externes de l'EPCD sont remplies et que les moyens sont utilisés au maximum de leur efficacité.

II.1.2.3- Les assistants techniques

Chaque assistant technique participe à la mise en œuvre des dossiers afférents à sa compétence et dont l'EPCD a la charge. Ils assurent le relais

entre le directeur et les lieux de travaux d'exécution en effectuant un suivi quotidien. Ils exécutent ou font exécuter les décisions prises au cours des réunions. Ils produisent, chacun en ce qui le concerne, un rapport technique d'exécution périodique.

L'assistant technique le plus ancien dans l'EPCD assure l'intérim du directeur général en cas d'absence et cosigne les chèques avec le comptable.

II.1.2.4- Le comptable

Dans notre étude, nous utiliserons le mot « comptable » pour parler du comptable privé recruté par un EPCD et de receveur municipal lorsqu'il s'agira du comptable public.

Sous la responsabilité du directeur, le comptable a la double fonction d'organisation et d'exécution des tâches comptables et financières de l'établissement. Il est chargé de :

- la tenue des comptabilités (financière et matière) ;
- la gestion du personnel, des achats locaux, de la trésorerie et des biens ;
- l'application du système comptable ;
- l'archivage des documents découlant des tâches.

Il est responsable de :

- la situation financière de l'EPCD ;
- la garde des chèquiers en cours ;
- la préparation des chèques pour les paiements des achats et des décomptes et la cosignation avec l'intérimaire du directeur général en cas d'absence prolongée ;
- l'établissement mensuel des états de trésorerie ;
- l'élaboration des rapports financiers périodiques sur les activités, les prévisions budgétaires pour la période suivante.

Il assure l'intérim de la secrétaire.

II.2- La gestion des EPCD

Dans la pratique, les EPCD bénéficient d'une gestion de type hybride et d'une gestion autonome des infrastructures marchandes. Ils sont d'une part, assujettis aux règles de la comptabilité publique et d'autre part, les exigences du bailleur de fonds ont conduit à l'application de certaines règles de type privé. Ainsi, deux règles d'exécution des dépenses sont appliquées : le régime public pour le fonctionnement et des règles privées pour les investissements. Cependant, toutes les opérations sont enregistrées dans un logiciel comptable mis à leur disposition par le bailleur de fonds. La tenue de la comptabilité et l'enregistrement des opérations sont assurés par le Buco. Aucun compte de gestion, ni d'états financiers n'a été produit pour le moment.

Cette gestion hybride se caractérise également par la présence de personnel fonctionnaire de l'Etat et de contractuels relevant de la commune ou de la coopération suisse. Ces deux types de personnel bénéficient de traitements différents.

Une structure autonome a été mise en place pour gérer les infrastructures marchandes. Elle dispose d'un personnel propre rémunéré par la commune. Les recouvrements et la comptabilité relative aux recettes sont tenues de manière autonome par la cellule. Les dépenses quant à elles sont exécutées par le comptable de l'EPCD et les pièces justificatives sont transmises par la suite au gestionnaire pour intégration dans sa comptabilité. Un logiciel comptable distinct de celui retraçant les opérations de Gama a été mis à la disposition de la cellule par le Buco pour le suivi des opérations relatives à la gestion d'infrastructures marchandes.

Les recettes résultant de cette gestion sont réparties entre la commune, l'EPCD et une partie est gardée en réserve.

Section II : Le contrôle interne implicite

Le contrôle interne implicite n'est pas spécifique aux EPCD et s'applique à toutes les entités régies par les règles de la comptabilité publique.

Il comprend le contrôle interne traditionnel qui découle de l'application des règles de la comptabilité publique, le contrôle interne résultant de l'application des autres textes régissant les finances publiques.

I- Le contrôle interne traditionnel

Les règles de la comptabilité publique sont définies par l'ordonnance N°69/47/PRES/MFC du 18/09/69 portant loi organique relative aux lois de finances et le décret N° 69/197/PRES/MFC du 19/09/69 portant régime financier de la République de Haute Volta (actuel Burkina Faso).

I.1- La séparation des fonctions incompatibles

Le décret N° 69/197 a instauré un contrôle interne implicite dans la gestion des fonds publics par la séparation des fonctions d'ordonnateur et d'administrateur de crédits de celles de comptables. Ce dispositif se caractérise par :

I.1.1- Une répartition des tâches

Aux termes de l'article 17 du décret 69/197 :

- L'administrateur de crédit constate et liquide les recettes, propose les engagements de dépenses et en prépare la liquidation.
- L'ordonnateur prescrit l'exécution des recettes, poursuit la liquidation des dépenses et ordonne le paiement.
- Le comptable assure le recouvrement des recettes, le paiement des dépenses et la conservation des fonds.

I.1.2- La définition de l'étendue de l'incompatibilité

L'incompatibilité des fonctions d'ordonnateur et de comptable s'applique aux personnes ayant la charge de ces postes et également à leurs conjoints. Le décret suscité stipule également que le (la) conjoint(e) d'un comptable ne peut pas être ordonnateur du même budget et vice versa.

Cependant, si l'incompatibilité entre les fonctions d'ordonnateur et de comptable est nette, celles d'administrateur et de comptable peuvent être cumulées dans les cas suivants :

- exercice d'une fonction d'administrateur par un comptable public sur autorisation du ministre en charge des finances ;
- exercice d'une fonction de comptable par des éléments de l'ordre administratif ; cas des régisseurs d'avances et de recettes, des chargés de mission, des agents spéciaux.

Hormis ces cas, toute personne qui s'immisce dans le maniement des deniers publics est qualifiée de comptable de fait.

I.1.3- La définition des responsabilités

La responsabilité pécuniaire et personnelle du comptable public est engagée par rapport à la régularité de tous les paiements de dépenses qu'il effectue. Il doit avant tout paiement s'assurer :

- de la qualité de l'ordonnateur ;
- du respect des lois et règlements ;
- de la validité de la créance ;
- de la régularité des pièces justificatives ;
- de l'exacte imputation de la dépense ;
- de l'application des règles de prescription et de déchéance.

Il doit apposer son refus de payer lorsque le mandat qui est soumis à son visa ne respecte pas les dispositions réglementaires en vigueur. Cependant, le droit de réquisition est reconnu à l'ordonnateur. Dans ce cas, il décharge le

comptable et engage sa propre responsabilité. Toutefois, le comptable refuse de se conformer à la réquisition en cas :

- d'insuffisance de fonds disponibles ;
- de dépenses ordonnées sur des crédits irrégulièrement ouverts ou insuffisants ou sur des crédits autres que ceux sur lesquels elles devraient être imputées ;
- d'absence de justification de service fait ou de visa du contrôleur financier ;
- de défaut du caractère libératoire du règlement.

I.2- Le contrôle financier

Tout acte ayant une répercussion sur les finances publiques doit requérir l'avis préalable du contrôleur financier. Il est chargé de vérifier la légalité et la régularité des dépenses. Avant d'apposer son visa « bon à payer » sur un document de dépense, il doit s'assurer :

- que la dépense a été autorisée par la personne habilitée ;
- qu'elle correspond à une ligne budgétaire ;
- qu'il existe des crédits disponibles.

II- Les textes réglementant les finances publiques

La mise en œuvre des textes régissant les finances publiques impose aux établissements publics en général certaines règles et méthodes de gestion. Nous avons retenu la réglementation des marchés publics et la centralisation des fonds.

II.1- La réglementation des marchés publics

Les EPCD sont assujettis aux procédures de passation de marchés prévues par le décret N°96-056/PRES/PM/MEF du 07 mars 1996 portant réglementation générale des marchés publics et ses arrêtés d'application.

Cette réglementation définit trois (3) modes de passation de marchés pour les travaux, fournitures et services, à savoir : l'appel d'offre ouvert, l'appel d'offre restreint précédé ou non d'une présélection, l'appel d'offre avec concours et le marché gré à gré.

Les modalités pratiques de passation de marché prévues par l'arrêté d'application N°031/MEF du 09 avril 1996 sont les suivantes :

- un bon de commande établi après une demande écrite de prix auprès d'un fournisseur agréé et signé de l'administrateur de crédits (le directeur général dans le cas de Gama) pour toute commande inférieure à un million (1 000 000) francs CFA ;
- une lettre de commande établie après une demande écrite de prix auprès de trois (3) fournisseurs agréés au moins et approuvée par l'administrateur de crédit pour toute commande au moins égale à un million (1 000 000) francs CFA et inférieure à quinze millions (15 000 000) francs CFA ;
- une passation de marché pour toute commande égale ou supérieure à quinze millions (15 000 000) francs CFA.

Les instances habilitées à attribuer ces marchés sont, selon le cas, soit le ministre en charge des finances ou le PCA, soit le conseil de ministres sur proposition de la commission d'attribution des marchés ou des commissions internes d'attribution des marchés.

II.2- La centralisation des fonds publics

Dans le souci d'une saine gestion des finances publiques, le Premier Ministre par circulaire N°95-015/PM/SG/DEF du 30 juillet 1996 a réglementé l'ouverture des comptes en banque privée. Tous les fonds mis à la disposition d'une structure par le budget de l'Etat doivent être gardés dans les comptes du Trésor et ceux octroyés par des bailleurs de fonds extérieurs doivent être déposés à la BCEAO. Des dérogations sont accordées sur autorisation expresse du Ministre de l'Economie et des Finances. Les EPCD bénéficient d'une autorisation pour déposer la subvention de la Coopération suisse dans une banque de la place. La subvention de l'Etat quant à elle est gérée par le receveur municipal, unicité de caisse oblige.

Section III- Le contrôle interne de gestion

La présentation du contrôle interne portera sur une identification de ses différentes composantes et une description des procédures.

I- Les composantes du contrôle interne

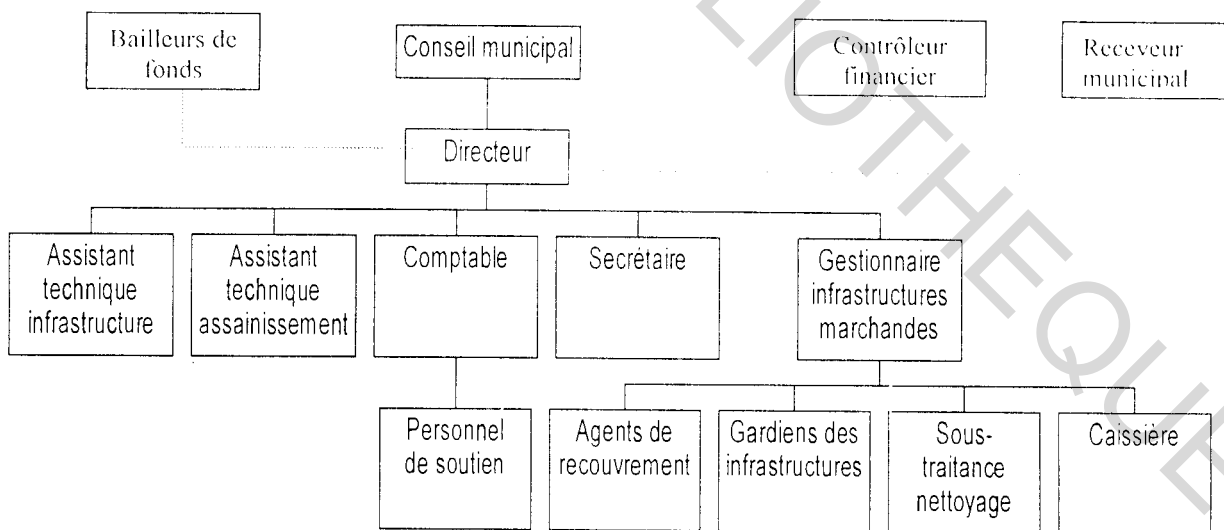
Nous avons identifié trois composantes du contrôle interne qui sont : l'environnement, les activités de contrôle et le système d'information.

I.1- L'environnement du contrôle interne

La description de l'environnement portera sur l'organisation et la qualité du personnel.

I.1.1- L'organisation

Figure N°14 : Organigramme réel de Gama



Source : nous-mêmes

Cet organigramme fait ressortir les relations fonctionnelles et hiérarchiques réelles que nous avons pu identifier dans Gama. Nous n'avons pas constaté une intervention quelconque du conseil d'administration dans la gestion. Seul le conseil municipal intervient notamment pour amender le

programme d'activité. La division du travail est caractérisée par la répartition des attributions entre les différents postes. Ces attributions sont identiques à celles présentées au point II.1.2.

I.1.2- La qualité du personnel

Pour la réalisation des objectifs qui lui sont assignés, Gama dispose d'un effectif de vingt un agents reparti comme suit :

Tableau N°2 : Répartition de l'effectif par catégorie d'agent

Qualification	fonctionnaires	Contractuels commune	Contractuels Buco
<ul style="list-style-type: none"> • Activités de l'EPCD à proprement dites - Directeur - un (1) comptable - un (1) secrétaire - un (1) chauffeur - deux (2) assistants 	X	X X X	X
<ul style="list-style-type: none"> • Gestion du marché - un (1) gestionnaire - six (6) collecteurs - sept (7) gardiens de marché - un (1) agent de liaison - deux (2) assistants 		X X X X X	

Source : nous-mêmes

Le directeur général est un administrateur civil nommé par le maire sur proposition du ministre en charge des finances. Le comptable est un comptable privé recruté par la commune. Les assistants sont des ingénieurs dans les domaines concernés et ont été recrutés par le bailleur de fonds.

La rémunération du personnel est distincte et dépend de la structure qui les a recrutés. La commune prend en charge les contractuels qu'elle a recrutés ; il en est de même pour le bailleur de fonds. Le directeur est rémunéré par le budget de l'Etat et reçoit également une indemnité allouée par le bailleur de fonds au titre de subvention.

I.2- Les activités de contrôle

Les principales activités de contrôle identifiées dans Gama portent sur :

- l'autorisation et l'approbation du directeur sur tous les paiements ;
- le suivi des versements des recettes de location du marché par les collecteurs et les reversements des sommes en banque ;
- les contrôles effectués par le comptable sur les factures avant l'émission du chèque ;
- le contrôle des feuilles de demande de fournitures par le directeur général ;
- le contrôle de la légalité et de la conformité des dépenses payables sur fonds publics par le contrôleur financier ;
- le suivi de la réalisation des infrastructures par les assistants techniques.

I.3- Le système d'information et de communication

Le système d'information est caractérisé par la production d'une part, de l'information comptable et d'autre part, des informations relatives à la réalisation des infrastructures.

L'information comptable est transcrite dans un logiciel comptable de la coopération suisse appelée DEZA- FUBU. Le circuit de production de l'information est différent selon le budget (investissement ou fonctionnement).

La communication est caractérisée essentiellement par la transmission au Buco :

- des pièces comptables relatives au budget d'investissement,
- de la disquette où ont été enregistrées les données comptables relatives à l'exécution du budget de fonctionnement,
- du rapport technique élaboré par les assistants techniques.

La transmission des mandats de paiement au contrôleur financier constitue le deuxième flux de transmission d'informations vers l'extérieur.

II- Les procédures d'exécution des tâches

Un manuel de procédures a été commandité en 1999 par le bailleur et confectionné par un cabinet privé. Ce manuel n'est pas spécifique à Gama et décrit les procédures relatives aux tâches exécutées au sein de l'établissement. Il n'est pas encore mis en œuvre et fait l'objet d'amendement par le Buco.

Les procédures dont il est question ici sont celles qui ont été identifiées lors des entretiens avec Gama et le Buco. Il s'agit alors de ce qui est réellement effectué. La définition des différents cycles a été faite par nous-mêmes pour faciliter la présentation des procédures. Nous avons retenu trois cycles : budget, trésorerie et comptabilisation. Nous n'avons pas distingué de cycle « achats ». Nous avons inclus les achats dans l'exécution du budget.

II.1- Le cycle « budget »

Le budget des EPCD comporte deux (2) volets : le fonctionnement et l'investissement qui font l'objet d'un traitement distinct. Il est important de signaler que le budget des investissements est financé à 100% par la subvention de la coopération suisse. Le budget de fonctionnement est financé par la commune pour cinq (5) millions (quote-part des recettes du marché) et la différence par la coopération suisse (cf. élaboration du budget de fonctionnement).

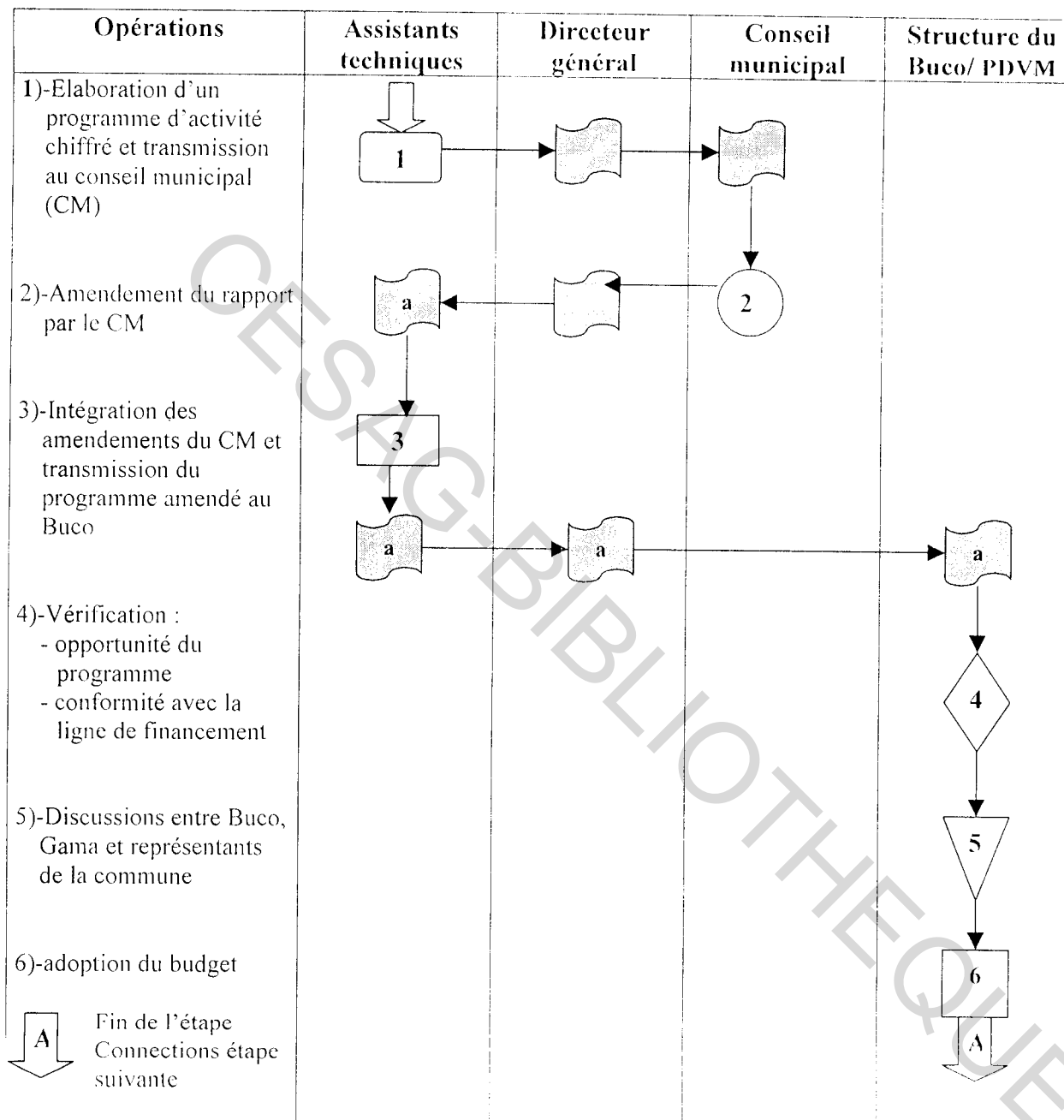
II.1.1- Les procédures relatives au budget d'investissement

Nous avons distingué trois étapes :

- l'élaboration du budget ;
- le déblocage des fonds ;
- le suivi de l'exécution du budget

II.1.1.1- L'élaboration du budget d'investissement

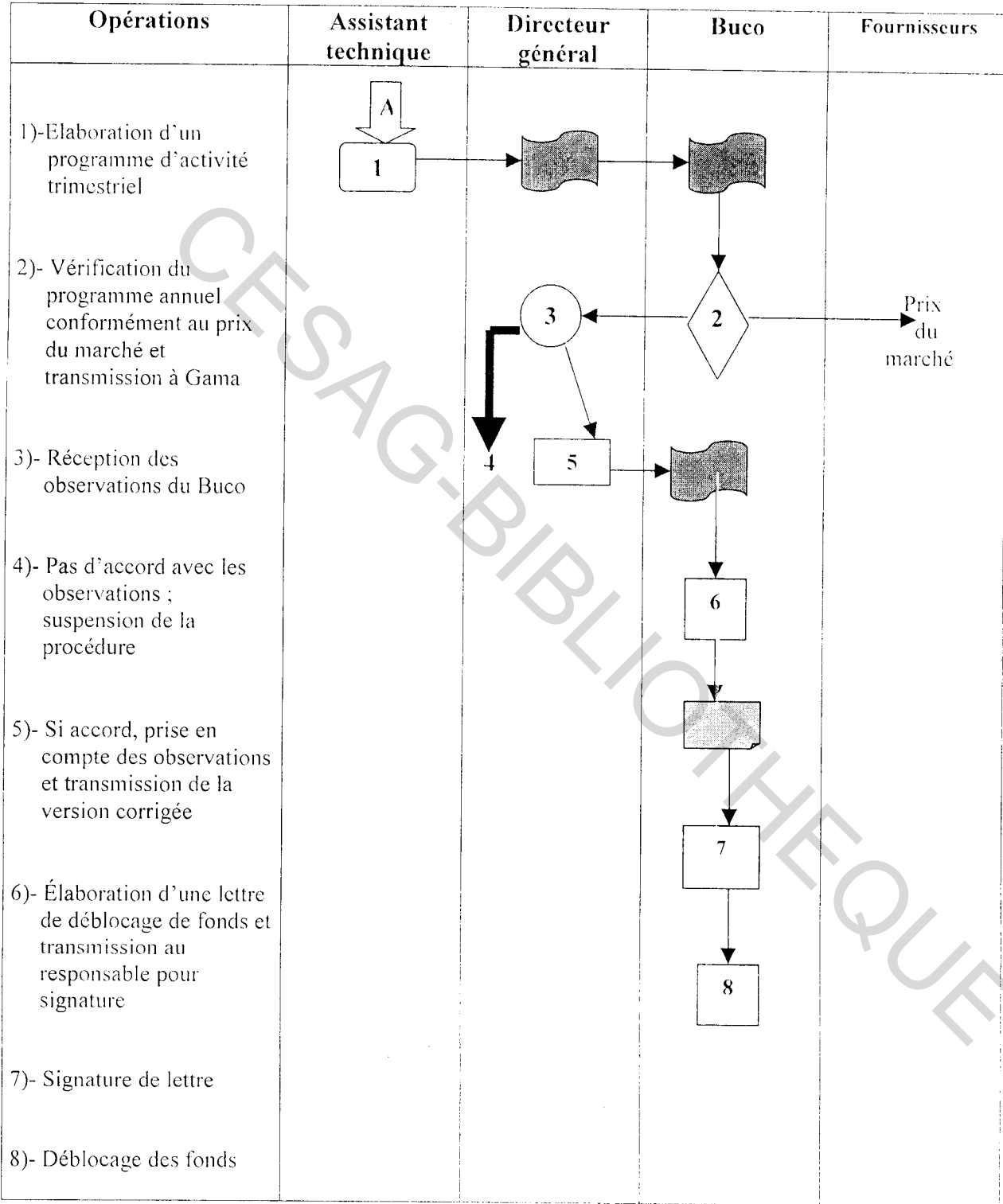
Figure 15 : Schématisation de la Procédure d'élaboration du budget



Source : nous-mêmes

II.1.1.2- Le débloqué des fonds

Figure 16 : Schématisation de la Procédure de débloqué de fonds



Source : nous-mêmes

L'exécution du budget d'investissement se fait conformément aux dispositions relatives à la réglementation des marchés publics. Seuls les paiements relèvent de Gama et les procédures qui s'y rapportent seront abordées dans le cycle « trésorerie ».

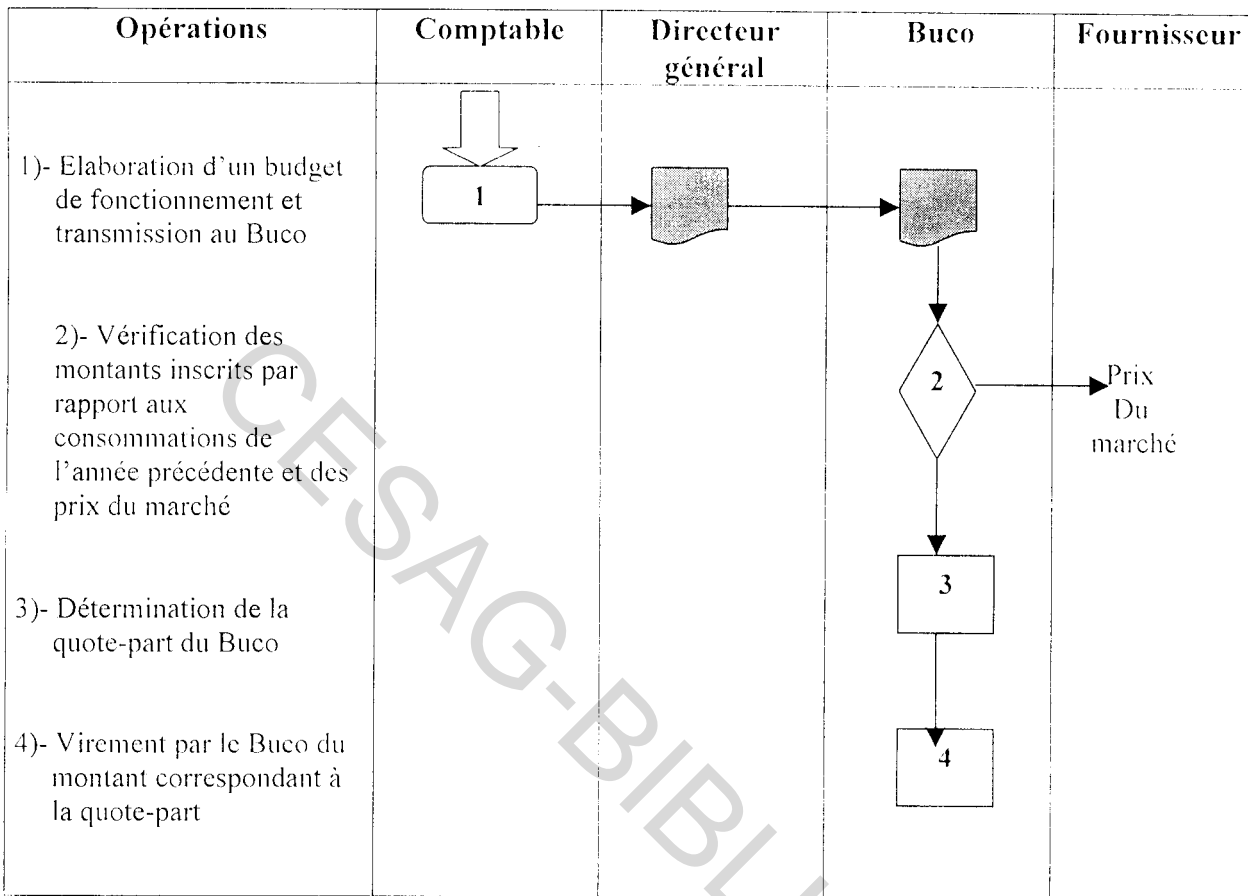
II.1.2- Les procédures relatives au budget de fonctionnement

Les EPCD disposent de plus d'autonomie dans l'élaboration de leur budget de fonctionnement. En début d'année, ils envoient leur budget de fonctionnement établi poste par poste à la coopération suisse. Le Bucu procède à une vérification des montants inscrits par rapport à ceux des années précédentes et au prix du marché. L'objectif de ce contrôle est de pouvoir établir avec exactitude la part du budget de fonctionnement qui sera prise en charge par la coopération suisse.

II.1.2.1- La détermination de la quote-part du Bucu

La quote-part du Bucu correspond à la part non financée du budget de fonctionnement. Elle est déterminée en faisant la différence entre le budget de fonctionnement et les financements suivants : quote-part des recettes des infrastructures marchandes (ressources propres), quote-part de la subvention communale et les recettes diverses (ex : cession d'éléments d'actifs immobilisés).

Figure 17 : Schématisation de la procédure de détermination de la quote-part du Buco



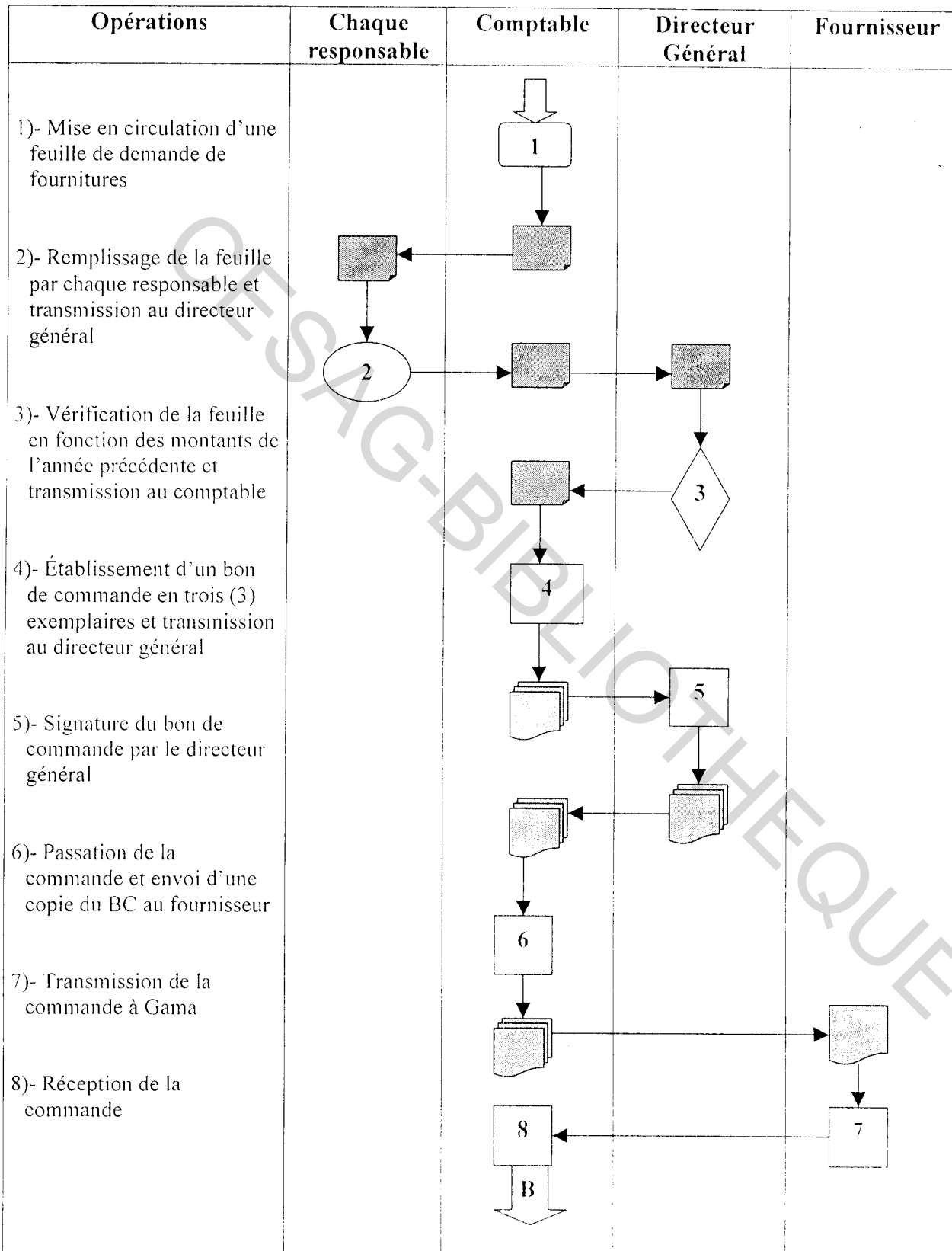
Source : nous-mêmes

II.1.2.2- L'exécution du budget de fonctionnement

L'exécution du budget de fonctionnement porte essentiellement sur les achats de matériels et fournitures et le paiement des salaires.

a)- Les achats de matériels et fournitures de bureau

Figure 18 : Schématisation de la procédure d'achat



Source : nous-mêmes

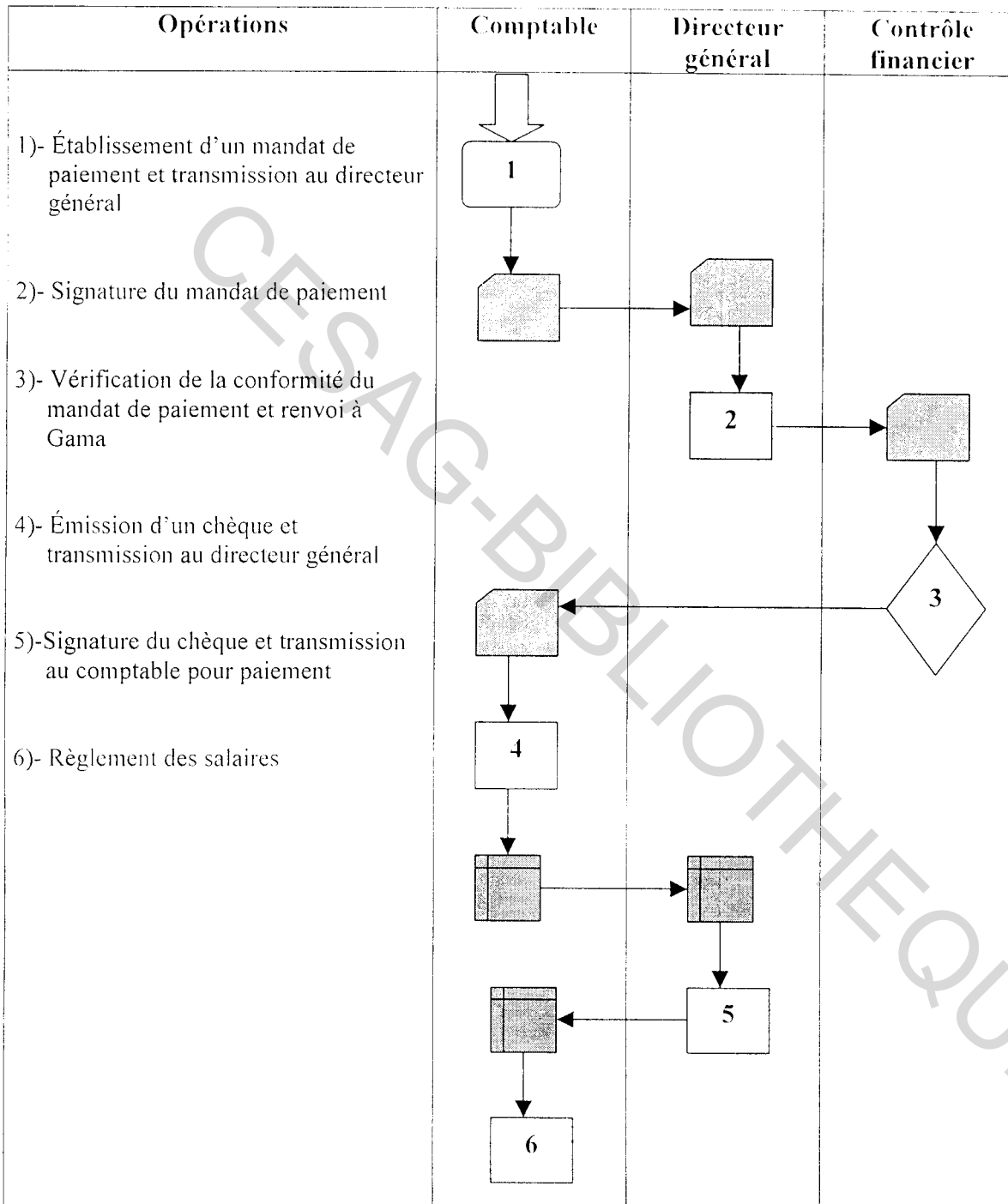
Les fournitures sont réparties en fonction des besoins mentionnés sur la feuille de demande de fournitures. Chaque responsable signe une décharge pour attester qu'il a reçu les fournitures qu'il a demandées.

b)- Le paiement des salaires

Les procédures de paiement des salaires sont différentes selon le statut du travailleur. Le paiement des salaires des fonctionnaires ne passe par Gama. Quant à ceux des contractuels, deux éventuels existent pour le paiement.

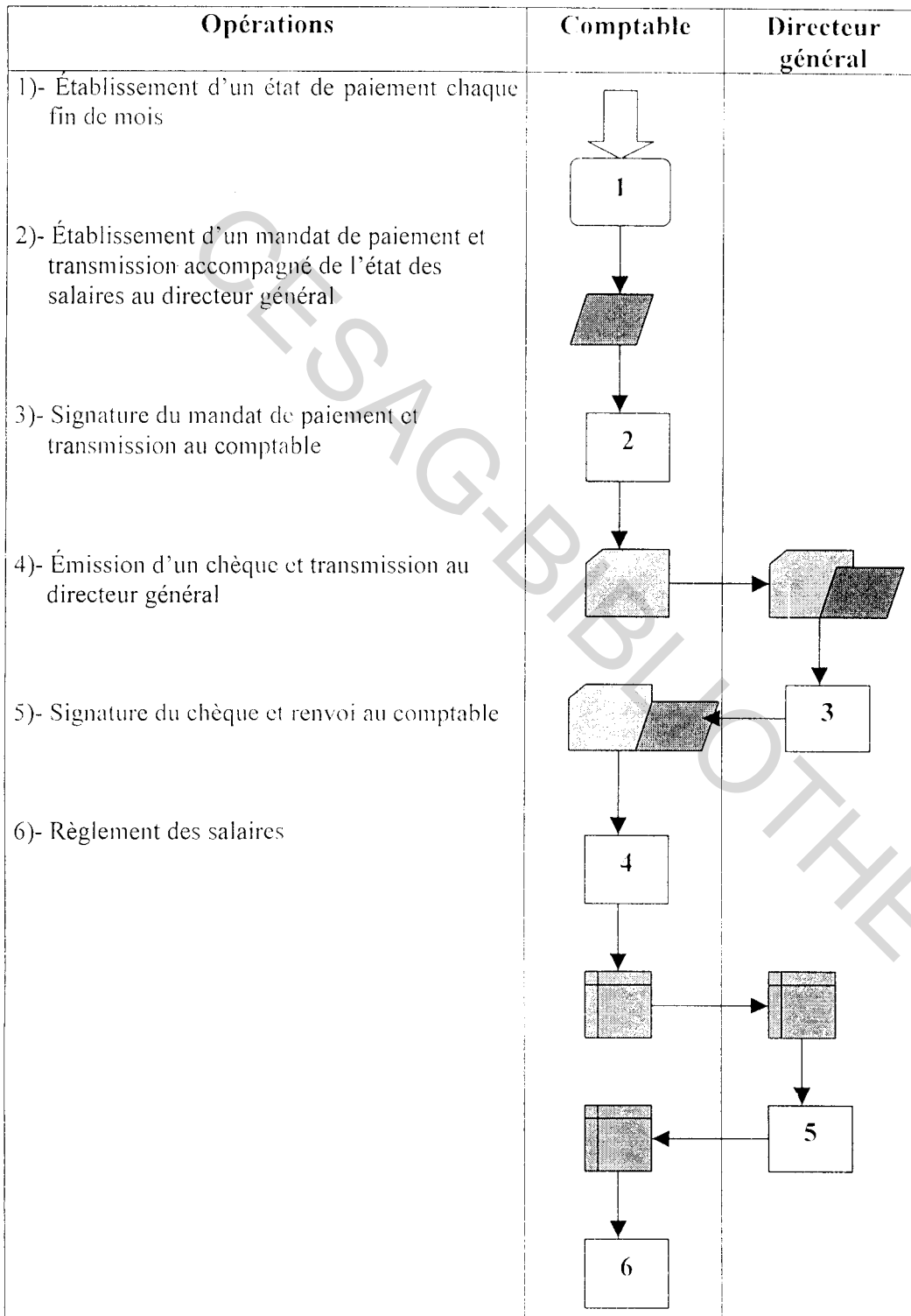
CESAG-BIBLIOTHEQUE

1)- Le paiement des salaires des contractuels de la commune

Figure 19 : Schématisation du cas des contractuels de la commune

Source : nous-mêmes

2)- Le paiement des salaires des contractuels de la coopération suisse

Figure 20 : Schématisation du cas des contractuels du Buco

Source : nous-mêmes

II.1.2.3- Le suivi de l'exécution du budget

Nous avons distingué trois (3) tâches de suivi de l'exécution du budget.

- 1)- La disquette de la comptabilité est transmise accompagnée des pièces justificatives au Bucu. A ce niveau, on procède à la vérification de l'exécution du budget et des différentes imputations comptables.
- 2)- Un rapport sur l'exécution du budget de fonctionnement est élaboré par la Bucu et transmis au comptable pour observations.
- 3)- Un audit semestriel est effectué par un cabinet privé.

II.2.- Le cycle « trésorerie »

Les opérations de trésorerie portent sur le paiement des dépenses sur les comptes bancaires et sur la caisse.

II.2.1- Les procédures relatives aux opérations bancaires

Gama dispose d'un compte au Trésor et de quatre comptes en banque dont un dépôt à terme (DAT). Les chèquiers sont détenus par le comptable. Les procédures relatives aux opérations bancaires portent sur le budget d'investissement, le budget de fonctionnement, la gestion du marché et enfin le fonds d'appui au développement communal (FADEC).

- *La procédure de paiement des dépenses*

Les factures sont reçues au secrétariat qui les enregistre dans en courrier arrivé. Elles sont ensuite envoyées au comptable qui procède au contrôle nécessaire et émet les chèques. Pour la signature de ces chèques, deux (2) éventualités existent :

- pour les budgets de fonctionnement et d'investissement, les chèques sont signés par le directeur général seul ;

- pour la gestion du marché et le FADEC, les chèques sont signés par le directeur général et le maire.

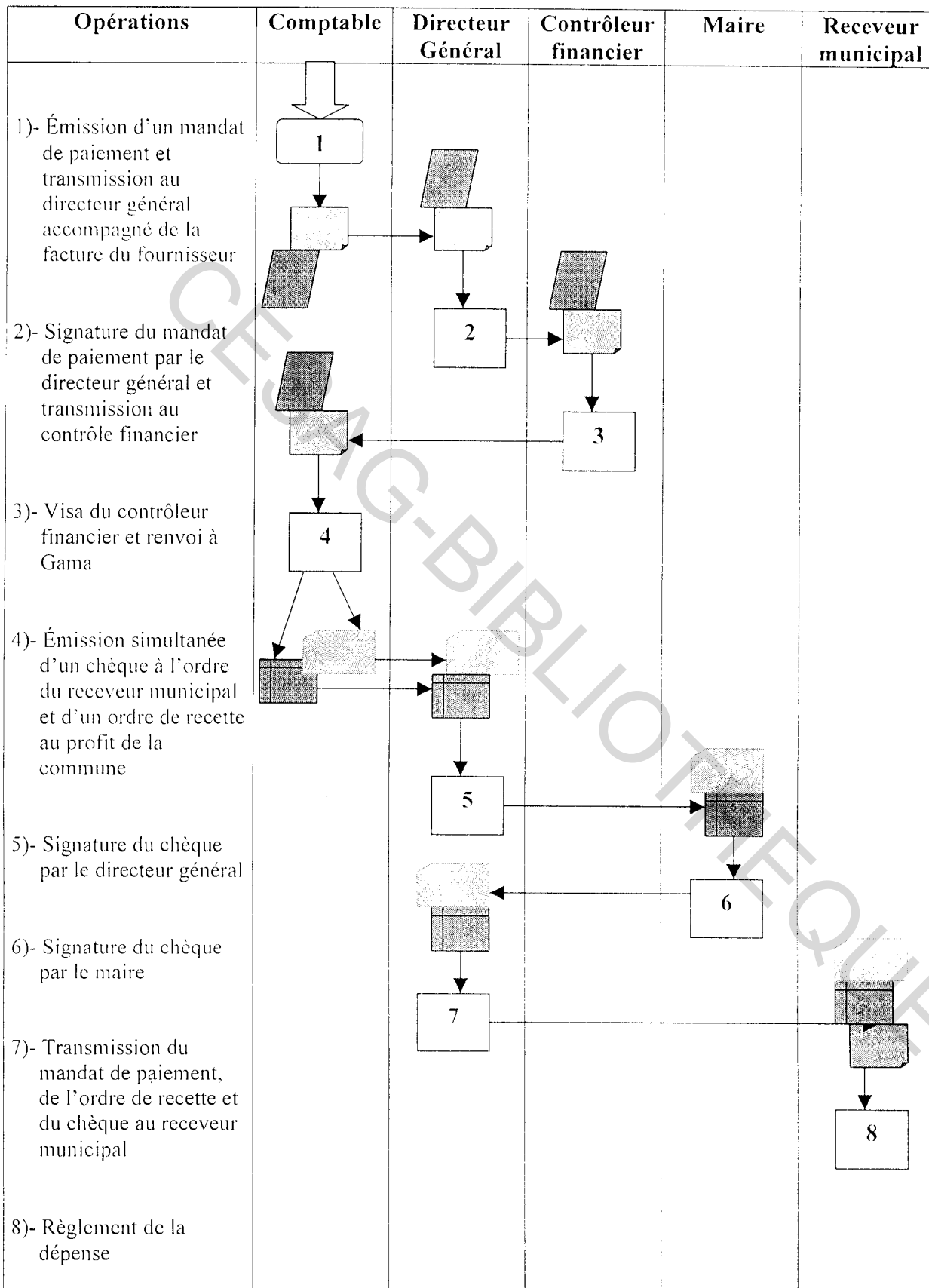
Une fois que le règlement est effectué, le comptable porte les références du chèque sur la facture. Le bénéficiaire du chèque décharge en portant sa signature pour acquit.

- *Le cas particulier des dépenses sur le FADEC*

Il est important de faire mention du cas particulier du FADEC qui correspond au fonds d'investissement communal. Ce fonds est alimenté par une part des recettes des infrastructures marchandes gérées par l'EPCD. De 1995 à nos jours, le FADEC a bénéficié de cent cinquante-huit millions quatre cent mille (158 400 000) francs CFA sur les recettes du marché pour le financement d'infrastructures à caractère social (assainissement, nettoyage et embellissement, construction de lycées...) (SOUMARE, LAMIEN & LOUGUE ; 1999).

Le maire est l'ordonnateur de ce fonds dont les ressources sont gardées par l'EPCD. Les opérations faites sur le fonds sont imputées sur le budget communal et de ce fait, doivent suivre la procédure d'exécution des dépenses publiques. La passation de la commande est faite par Gama selon la procédure privée d'exécution des dépenses. La procédure de règlement des dépenses est la suivante :

Figure 21 : Schématisation de la procédure de règlement des dépenses du FADEC



Source : nous-mêmes

- *Le cas particulier des dépenses sur subvention communale*

Après le visa du mandat de paiement par le contrôleur financier, le paiement de la dépenses est fait selon la procédure privée.

II.2.2- Les procédures relatives aux opérations en espèces

Gama dispose de deux caisses : une caisse de menues dépenses détenue par le comptable et une caisse pour les recettes du marché. Cette dernière est confiée à la caissière. Elle sera abordée dans les procédures relatives à la gestion autonome du marché.

L'encaisse maximale de la caisse de menues dépenses est fixée à cent mille (100 000) francs CFA. Elle est utilisée pour le règlement de petites dépenses de quinze mille (15 000) francs CFA au plus relatives au fonctionnement et à l'investissement.

Pour le réapprovisionnement de la caisse, le comptable transmet les pièces justificatives de dépenses au directeur général. Ce dernier signe une décision de déblocage qui est transmise au contrôle financier pour visa. Après le visa du contrôleur financier, le directeur général signe un chèque à l'ordre du comptable pour le réapprovisionnement de la caisse.

II.3- Le cycle « comptabilisation »

Le receveur municipal n'intervient pas dans la tenue de la comptabilité. Cette tâche est assurée par le comptable. Gama ne produit pas d'états financiers et aucun compte de gestion n'a été confectionné par le comptable public

II.3.1- Les opérations de fonctionnement

Toutes les pièces comptables relatives au fonctionnement sont saisies au niveau de Gama par le comptable. La disquette est ensuite envoyée à la Buco pour les contrôles nécessaires. Le rapport du budget de fonctionnement est également fait au niveau du Buco et transmis au comptable pour explication.

II.3.2- Les opérations d'investissement

Le Buco organise chaque mois des missions de ramassage des pièces comptables relatives aux opérations faites sur le budget des investissements et se charge de la tenue de la comptabilité des opérations correspondantes. L'élaboration un rapport trimestriel sur l'exécution du budget est également fait par le Buco.

II.4- Les procédures relatives à la gestion des infrastructures marchandes

Les infrastructures marchandes font l'objet d'une gestion autonome. Dans le cas du marché, des collecteurs sont chargés du recouvrement des recettes de location mensuelle des stands.

II.4.1- Les recettes

Des carnets à souches pré numérotés sont confectionnés pour la collecte des recettes de marché et détenus au Trésor. Une autorisation écrite de retrait de carnet signée par le directeur Général de Gama permet au gestionnaire de retirer les carnets au Trésor et de les mettre à la disposition des collecteurs.

La comptabilisation des opérations relatives à la gestion des infrastructures marchandes est assurée par le gestionnaire. Les carnets remis aux collecteurs sont enregistrés dans un registre ouvert à cet effet. Ces remises sont enregistrées comme une vente (débit/ compte 412 « collecteurs » ; crédit/ compte « recettes de location ». Les versements des sommes recouvrées par les collecteurs se font tous les soirs à la caisse. Ces versements sont constatés par une pièce de caisse qui est jointe à une fiche de suivi journalier des recouvrements. Ces fiches sont transmises au gestionnaire qui procède au pointage pour vérifier les montants inscrits. Ensuite, il procède à la constatation des versements dans ses écritures (débit/ « caisse » ; crédit/ compte 412).

Les sommes en caisse sont reversées tous les deux (2) jours par la caissière dans un compte ouvert en banque privée. Elle établit une pièce de caisse du montant total des sommes en caisse. Le gestionnaire confronte la situation des reversements qu'il tient avec la pièce de caisse. En cas de conformité des montants, il autorise le dépôt des sommes correspondantes en banque. Lorsque la caissière ramène la pièce justifiant l'effectivité du versement, le gestionnaire vise alors la pièce de caisse et passe les écritures correspondantes (Débit/ « banque » ; crédit/ « caisse »).

II.4.2- Les dépenses

Les dépenses de la cellule de gestion des infrastructures marchandes sont effectuées par le comptable de Gama et les pièces sont ensuite transmises au gestionnaire pour qu'il les intègre dans sa comptabilité. Ces dépenses portent sur les rémunérations des collecteurs, les salaires des gardiens de marché, le coût d'impression des carnets et les charges de nettoyage du marché. Elles suivent la procédure privée de paiement des dépenses. Les chèques émis en paiement de ces dépenses sont cosignés par le directeur général et le maire de la commune.

Conclusion

Le système de contrôle interne allie deux types de contrôle interne : le contrôle interne implicite et le contrôle interne de gestion. Le contrôle interne de gestion est composé essentiellement de trois composantes que sont l'environnement, les activités de contrôle et le système d'information et de communication.

L'évaluation du système de contrôle interne qui a été identifié nous permettra d'apprécier son efficacité.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE II : L'ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE DANS Gama

Gama évolue dans un environnement caractérisé par l'existence de textes réglementaires et d'une gestion de type hybride. Ces éléments ne sont pas sans influence sur le contrôle interne. L'analyse du contrôle interne dans Gama exige l'appréciation préalable de l'ensemble des facteurs contingents.

Cette analyse portera sur le contrôle interne implicite et le contrôle interne de gestion. Cependant, il sera plus fait étalage des insuffisances du système de contrôle interne dans Gama. Cela se justifie par le fait que les points forts décelés sont insuffisants et ne méritent pas un long développement.

L'objectif de l'étude étant de proposer un contrôle interne efficace pour l'établissement, le présent chapitre consistera en :

- l'appréciation des facteurs indépendants du contrôle interne qui ont un impact sur lui ;
- l'analyse de la portée et des limites du contrôle interne implicite ;
- l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne de gestion.

Section I : Les facteurs contingents au contrôle interne

Gama évolue dans un environnement dominé par un ensemble de caractères politiques, juridiques, culturels et humains qui influence la manière dont le contrôle interne est mis en œuvre et perçu (CSOE, 1999 : 39). Le mode de gestion pratiquée justifie également la nature et la portée du contrôle interne.

I- Le contexte interne et externe de Gama

Le fait que Gama soit un établissement public a une influence certaine sur son système de contrôle interne. La manière dont le contrôle interne est pratiqué ou perçu dans ce domaine diffère alors de celle du secteur privé. Les développements qui suivent ne sont pas spécifiques à Gama.

I.1- Les caractéristiques principales de l'environnement

La méconnaissance du contrôle interne dans le secteur public en général et l'existence de facteurs socio-politiques constituent les caractéristiques principales de l'environnement de Gama.

I.1.1- La méconnaissance du contrôle interne

Le concept de contrôle interne n'est pas bien connu et compris dans le secteur public du Burkina Faso. Les travaux préliminaires de la première conférence annuelle des services du Trésor (juillet 1998) définissaient le contrôle interne comme « l'ensemble des moyens ou méthodes de suivi institué par les lois et règlements ou que les EPA s'imposent à eux-mêmes afin de prévenir ou de révéler des erreurs ou fraudes de gestion ». Ce qui correspond à une vision restrictive du contrôle interne. Le contrôle interne est perçu dans la plupart des cas comme une activité de contrôle ; ce qui explique la création de services de contrôle interne dans les EPA (loi N°39/AN, art 22). Ces services de contrôle interne ont comme mission le contrôle budgétaire ou l'inspection des services. Ils sont chargés notamment de :

- comparer périodiquement les résultats avec les prévisions, d'interpréter les écarts et de prendre les mesures correctives nécessaires ;
- contrôler le respect des procédures comptables et administratives et périodiquement la caisse et les stocks.

Cette mauvaise compréhension et appréhension du contrôle interne a instauré une certaine méfiance pour sa mise en place dans le secteur public. En effet, il est perçu comme une fonction de contrôle. Les établissements publics se plaignant déjà de la multitude d'organes de contrôle sont réticents à la mise en place du contrôle interne qui, selon eux est un contrôle de trop. L'importance du contrôle interne est ainsi occultée dans la mesure où les objectifs qui lui sont assignés ne sont pas bien définis.

I.1.2- L'existence de pesanteurs externes

Le fait que Gama soit un démembrement de la commune dont la structure dirigeante (conseil municipal) est composée d'élus locaux donne une connotation très politique à l'environnement externe de Gama. La prise en compte de considérations purement politiques va à l'encontre de la recherche de l'efficacité. La mise en place d'outils de gestion efficace peut être compromise. Ces pesanteurs politiques sont souvent à l'origine de conflits latents :

- les autorités locales qui se sentent mises à l'écart de la gestion de Gama œuvrent à mieux contrôler ces établissements ;
- les responsables de Gama tentent par tous les moyens de se détacher de la tutelle financière qui, de son côté, cherche à renforcer son droit de contrôle ;
- la recherche d'un leadership dans le contrôle de Gama affichée par les structures de tutelle.

Aussi, le fait que Gama doit réaliser simultanément des objectifs sociaux et économiques peut être préjudiciable à la mise en place d'un contrôle interne efficace. Entre le social et l'économique, le politique choisira le social pour renforcer sa position auprès de son électorat. De telles situations peuvent justifier le non-respect d'une procédure reconnue efficace.

Enfin, une autre pesanteur que nous qualifions de très importante est la position du bailleur de fonds. Du fait qu'il constitue la principale source de financement de Gama, il peut influencer la nature et la qualité des outils de gestion à mettre en place, notamment, le contrôle interne. Le revers est que cette position, si elle n'est pas bien utilisée, pourrait aller à l'encontre de l'efficacité.

L'impact de ces pesanteurs est l'existence de points de vue divergents sur la gestion de Gama, ce qui n'est pas favorable à la mise en place d'un contrôle interne efficace.

I.2- Les insuffisances du cadre légal et réglementaire

Gama est régi par plusieurs textes légaux et réglementaires. Cependant, il est à déplorer le fait que la plupart du temps, leur élaboration ne se soit pas faite de manière concertée (avec implication de tous les partenaires : personnel, bailleur de fonds, conseil municipal, ministères de tutelle...) rendant difficile leur application.

I.2.1- Les limites des textes régissant Gama

Gama est une forme particulière d'EPA qui ne dispose pas d'un patrimoine propre. L'ambiguïté du statut de Gama découle de ce constat ; car l'autonomie financière implique obligatoirement un patrimoine et des moyens de gestion propres. Gama est-il alors un EPA ou un service municipal ?

La mission de Gama n'est pas assez précise et explicite dans le décret N°92-134/MFP/MAT, ni dans les différents arrêtés de création. Ces textes qui alignent une série d'activités à mener, d'obligations à respecter et d'objectifs à atteindre ne montrent pas avec précision la mission (l'objectif général) assignée à Gama. Mieux encore une confusion existe entre les « missions » assignées à Gama et celles du conseil municipal. En effet, le décret N°92-134 stipule que les EPCD ont pour objet parmi tant d'autres de mettre en œuvre et de gérer le programme de développement de la commune, une attribution qui relève du conseil municipal

I.2.2- Les conséquences sur le contrôle interne

L'ambiguïté relevée au niveau des textes régissant Gama n'est pas propice à une gestion saine de Gama. C'est à partir du statut que l'on définit les objectifs, les activités à mener pour les atteindre et également le mode de gestion adapté. Lors de la mise en place de ces établissements, l'objectif d'efficacité a été négligé. Ces textes souffrent d'une prédominance d'aspirations que nous qualifions de sociales et politiques. La conséquence est qu'il est difficile, dans un contexte pareil, de mettre en place un contrôle interne efficace ; l'absence d'un objectif général clairement défini ne permettant pas :

- la mise en place d'une organisation adaptée ;
- la définition des objectifs spécifiques et des activités à mener pour les atteindre ;
- la cohérence « moyens- objectifs ».

Les insuffisances décelées dans les textes peuvent être source de conflits ; les dirigeants de Gama profitant de l'interprétation des textes pour se détacher de la tutelle financière, les services de la tutelle pour renforcer leur pouvoir. Dans une telle situation, il est difficile de voir dans la même direction, et de fait, d'avoir un objectif et réaliste et réalisable.

II- Le mode de gestion

La spécificité de la gestion et la position des différentes structures externes qui interviennent dans le contrôle de la gestion influencent le contrôle interne en place.

II.1- La gestion financière

L'existence d'une gestion de type hybride couplée d'une gestion autonome des infrastructures marchandes peut rendre difficile la mise en place d'un contrôle interne efficace.

II.1.1- La gestion de type hybride

La gestion hybride va à l'encontre de la mise en place d'un contrôle interne de qualité. La tenue de deux (2) comptabilités distinctes suivies à deux niveaux différents, l'application de deux procédures de dépenses et l'absence d'un cadre comptable intégré ne garantissent pas la réalisation des objectifs de contrôle interne.

La non responsabilisation des agents qui découle de ce système remet en cause la pérennité de Gama que doit garantir le contrôle interne. Cela explique le fait qu'aucun état financier, ni compte de gestion n'a encore été élaboré et publié.

Cet état de fait, auquel vient se greffer la difficulté à trouver un juste milieu entre le laxisme reconnu dans la gestion de type public et la rigueur d'une gestion de type privé, constitue un risque énorme pour Gama car donnant une ouverture possible à d'éventuelles tentations à la fraude. Un cas de fraude s'est révélé au cours de l'année 2000 dans la gestion des infrastructures marchandes.

II.1.2- L'autonomie relative de la gestion des infrastructures marchande

L'autonomie de gestion a été envisagée pour améliorer la rentabilité des infrastructures marchandes et permettre un meilleur suivi des recettes. Cependant, cette gestion pose un paradoxe : on détache les activités de gestion de marché de celles de Gama tout en confiant un pouvoir partiel au directeur général. Ainsi, les dépenses sont autorisées par le directeur général et effectuées par le comptable de Gama. Une telle situation ne permet pas une bonne définition des responsabilités et rend complexe la mise en place d'un système de contrôle interne efficace. La dispersion du pouvoir qui résulte de cette gestion autonome peut aller à l'encontre de l'efficacité recherchée.

II.2- La compétence des structures de contrôle de la gestion

Plusieurs structures externes interviennent dans la gestion de Gama. Il s'agit des responsables de la commune, des organes de tutelle et du bailleur de fonds. Les textes ne définissent pas clairement les compétences et les attributions de ces structures externes. Au niveau interne, le conseil d'administration exerce un contrôle de la gestion qu'il a déléguée au directeur général.

II.2.1- Le conseil d'administration

La configuration du conseil d'administration et les objectifs qui lui sont assignés ne permettent pas d'exercer le contrôle de la gestion de Gama. Ce conseil d'administration, comme définit dans le décret N°92-134, ressemble plus à un organe politique et/ou social que de gestion. Sa composition ne tient pas compte des compétences nécessaires pour une bonne gestion, mais plutôt de la représentativité de toutes les sensibilités au niveau local et/ou national.

Un tel conseil d'administration présente certes l'avantage d'associer les principaux concernés et bénéficiaires du développement. Cette implication permet de choisir et de suivre la réalisation d'infrastructures adaptées au besoin local. Toutefois, l'objectif de Gama n'est pas seulement de réaliser des infrastructures, mais surtout de bien les gérer en vue de générer des ressources suffisantes pour faire face aux charges récurrentes. L'absence de compétences en gestion exclut la prise en compte des aspects de rentabilité et de viabilité économique lors de la définition des programmes ; ce qui peut remettre en cause leur survie à terme.

II.2.2- Les organes externes

Le domaine d'intervention, le contenu des interventions et les compétences des organes de contrôle des structures de tutelle ne sont pas clairement définis. Cette situation justifie également l'existence de conflits de leadership et peut entraîner une réticence à la mise en place d'un contrôle interne efficace.

L'accord de crédit signé entre les parties burkinabè et suisse ne définit pas clairement les compétences en matière de contrôle du bailleur de fonds et les domaines d'intervention. Ce qui justifie qu'en pratique, l'assistance du bailleur de fonds s'est transformée en une substitution dans l'exécution de certaines tâches telles que la comptabilisation des opérations et la confection des rapports financiers. Aussi, le personnel de Gama n'a pas été associé dans l'élaboration du manuel de procédures et de l'organigramme.

L'analyse du système de contrôle interne permettra de faire ressortir les insuffisances et les points forts qui découlent de lui-même.

Section II- La portée et les limites du contrôle interne implicite

Le contrôle interne implicite a fait ses preuves en matière de protection des finances publiques ; ce qui explique que malgré les reproches qui lui sont faits, il est toujours appliqué dans les pays et même dans les plus développés. Toutefois, il présente des insuffisances qui peuvent aller à l'encontre de l'efficacité. La culture de l'impunité, les insuffisances dans la définition des responsabilités, les considérations d'ordre politique... sont autant d'éléments qui rendent difficile le respect des procédures édictées par les textes.

I.- Le contrôle interne traditionnel

Nous avons tenu à distinguer les reproches généralement faits au contrôle traditionnel, des insuffisances rencontrées dans son application dans Gama.

I.1- Les observations générales

Le régime financier, en séparant les fonctions d'ordonnateur et de comptable public, a certes consacré un principe fondamental du contrôle interne, à savoir la séparation des fonctions incompatibles. Toutefois, il lui est reproché d'entraîner d'une lourdeur dans l'exécution des dépenses.

Cette séparation des fonctions incompatibles demeure insuffisante puisqu'elle ne concerne pas l'exécution des tâches. Si l'ordonnancement de la dépense a été séparé de son paiement, le comptable assure à la fois la garde des fonds publics, procède au paiement et tient la comptabilité des opérations y relatives. Conserver les fonds, assurer le paiement et tenir la comptabilité sont des tâches incompatibles effectuées par une même personne, en l'occurrence le comptable public.

Le contrôle de l'exécution du budget effectué par le contrôle financier et les vérifications sur la régularité de la dépense effectuées avant tout paiement par le comptable public ne peuvent pas garantir une bonne protection et une utilisation optimale des ressources. Ils ne permettent pas de s'assurer de la réalité de l'opération ou de l'exactitude des montants (cas de commandes fictives, de fausses de certification de service fait ou de surfacturation) car n'intervenant pas en amont de l'opération (même si le contrôle financier est un contrôle à priori du point de vue des structures publiques).

Si la responsabilité du comptable public a été clairement définie, celle de l'ordonnateur est difficile à établir ; ce qui réduit la portée de la séparation des fonctions incompatibles. La réquisition permet d'éviter des blocages dans la réalisation d'activités jugées importantes et urgentes par l'ordonnateur. L'utilisation de ce droit de réquisition peut souvent aller à l'encontre de la recherche de l'efficacité ; car il est le seul habilité à apprécier l'opportunité d'une dépense. Des considérations politiques et personnelles risquent de l'emporter sur l'économique.

Ces reproches d'ordre général justifient en grande partie les insuffisances dans l'application du contrôle interne traditionnel au sein de Gama.

I.2- Les insuffisances dans l'application du contrôle interne traditionnel dans Gama

La lourdeur administrative reprochée à la séparation des fonctions incompatibles est à l'origine de tensions entre les responsables de Gama et les structures de la tutelle financière et justifie le non respect de la procédure de paiement des dépenses publiques. Selon les règles de la comptabilité publique, le mandat de paiement après le visa « bon à payer » du contrôle financier doit être envoyé au receveur municipal qui procède aux vérifications nécessaires et au paiement ; ce qui n'est pas le cas car après le visa du contrôle financier, le mandat retourne dans Gama et est payé par le comptable.

Ainsi, les contrôles prévus par la loi organique sur les dépenses publiques sont alors limités du fait que :

- le contrôle financier qui vise les mandats de paiement ne suit pas les entrées de ressources dans Gama ; il lui est alors impossible d'apprécier la disponibilité des crédits ;
- le comptable ne peut pas vérifier la régularité de la dépense parce qu'il ne reçoit pas les mandats de paiement et ne procède pas à leur règlement.

Le non respect de la procédure de paiement des dépenses sur fonds publics présente le risque de constituer une ouverture à la fraude. Qu'est ce qui assure que le montant du chèque émis en paiement correspond à celui du mandat de paiement ayant reçu le visa « bon à payer » du contrôleur financier ?

II- Les textes régissant les finances publiques

La critique majeure qui est faite aux textes réglementant les finances publiques est qu'ils sont élaborés dans un souci général de protection des fonds publics. Il est alors difficile de tenir compte de la particularité de chaque entité évoluant dans cet environnement. C'est ce qui explique que, le plus souvent, les résultats escomptés ne sont pas toujours atteints malgré le bien fondé de ces mesures. Il n'est pas étonnant que les difficultés dans leur mise en application poussent à trouver des subterfuges pour les contourner. Tel est le cas avec Gama qui, après avoir ouvert un compte trésor pour se conformer à

la circulaire du ministre, a émis, aussitôt après, un chèque pour virer le montant total de la subvention dans une banque commerciale.

La centralisation des fonds publics a toutefois permis leur meilleur suivi en conditionnant l'ouverture des comptes en banque commerciale à une autorisation préalable. Des sanctions sont prévues pour toutes les banques privées qui n'auraient pas procédé à la clôture des comptes ouverts chez elles sans autorisation préalable du ministre en charge des finances (Circulaire N°2000-002/PRES/SG/DEF, 2000). Cette centralisation permet également une protection des fonds mis à la disposition de l'Etat ou de ses démembrements et leur utilisation optimale, car ces fonds le plus souvent étaient déposés dans des comptes de dépôt à terme. Ce qui rend difficile leur suivi et la comptabilisation des intérêts produits qui n'avaient pas été budgétisés.

Cependant, la réalisation des objectifs du contrôle interne implicite ne peut que renforcer l'efficacité du contrôle interne de gestion.

Section III : Le contrôle interne de gestion

Pour évaluer le contrôle interne de gestion, il est nécessaire de procéder à une analyse du dispositif de contrôle interne identifié et à l'appréciation de son efficacité.

I- L'analyse du système de contrôle interne de gestion

L'analyse du contrôle interne de gestion porte d'abord sur l'existence et la qualité des composantes. Elle permettra d'apprécier le respect des principes de contrôle interne. Il est difficile de distinguer l'analyse du contrôle interne de l'observation des principes car une composante peut justifier le respect d'un principe et le respect d'un principe détermine la qualité d'une composante.

Ensuite, les forces et les faiblesses des procédures mises en place pour l'exécution des différentes tâches seront également analysées.

I.1- L'analyse des composantes du contrôle interne

L'analyse des composantes du contrôle interne portera essentiellement sur les composantes qui ont été identifiées. Cependant, il est important de montrer la nécessité de celles qui n'ont pas été identifiées, à savoir les activités d'évaluation des risques et le système de pilotage.

L'évaluation des risques doit être faite par les dirigeants (conseil d'administration et directeur général) (COOPERS & LYBRAND ; 1998). Pourtant, l'exercice de cette activité exige des compétences en gestion dont ne dispose pas Gama. L'absence d'une évaluation des risques s'explique le fait qu'aucun objectif de contrôle interne n'a été défini au préalable. Elle ne permet pas le renforcement du contrôle interne de Gama.

L'absence d'une définition d'objectifs de contrôle interne, le manque de compétences nécessaires et la non responsabilisation du personnel justifient l'inexistence d'activités de pilotage permanent. Le pilotage ponctuel au moins aurait pu être exercé au cours des missions d'audit commanditées par le bailleur de fonds. Les multiples insuffisances dans le contrôle interne auraient trouver une solution si le pilotage ponctuel du contrôle interne était effectif. N'ayant pas eu accès aux rapports de ces missions d'audit, nous sommes alors limitée à l'appréciation du pilotage ponctuel du contrôle interne dans Gama.

I.1.1- L'environnement

L'analyse de l'environnement porte sur la qualité du personnel et le plan d'organisation.

I.1.1.1- La qualité du personnel

Nous n'avons pas pu recueillir les informations nécessaires pour apprécier le respect des valeurs morales d'éthique et d'intégrité.

Gama dispose de compétences techniques nécessaires pour la réalisation des infrastructures car les assistants techniques sont des ingénieurs dans les domaines concernés. Cependant, ils souffrent d'un manque d'expérience pratique (SOUMARE, LAMIEN & LOUGUE ; 1999). A cela s'ajoute une insuffisance de compétences en gestion et en comptabilité ; le directeur général étant un administrateur civil et du fait de difficultés dans la tenue de la comptabilité, le comptable a été déchargé au profit du Buco.

L'absence d'une description préalable des fonctions n'a pas permis la mise en place d'un système de mesure des performances et d'adapter le personnel aux besoins réels de chaque poste.

Les nominations des responsables se justifient par le fait que l'Etat veut garder un droit de contrôle sur les établissements auxquels il a délégué une partie de ses activités. Cependant, elles vont à l'encontre de la mise en œuvre d'un contrôle interne efficace. Les critères de ces nominations ne sont pas objectifs et précis car souvent basées sur des considérations personnelles et/ou politiques. Un tel état de fait ne donne pas une base objective pour évaluer la performance des dirigeants et peut favoriser la culture de l'impunité.

La cohabitation d'agents fonctionnaires et de contractuels bénéficiant de traitements différents ne permet pas la mise en place d'un environnement favorable au contrôle interne. Le système de rémunération n'est pas lié à une responsabilité mais plutôt à la structure qui paie le salaire. Une telle situation présente une double conséquence :

- d'une part, elle peut être source de frustration, d'inefficacité ou de tentation pour ceux qui se sentent lésés ;
- d'autre part, elle peut entraîner un affaiblissement du pouvoir du directeur général, les agents ne se sentant responsable que seulement vis-à-vis de leur « employeur » (commune et Buco).

I.1.1.2- Le plan d'organisation

L'analyse du plan d'organisation consistera à voir d'une part, si cette organisation est conforme aux objectifs et d'autre part, si la structuration des activités permet une bonne répartition des tâches et une définition claire des responsabilités.

a)- L'organigramme

L'organigramme de Gama est caractérisé par une concentration du pouvoir de décision au niveau de la direction générale. Un tel organigramme est adapté pour des petites structures car elle confère une rapidité dans la prise de décision et rend facile la supervision. Cependant, dans la réalité, le pouvoir de décision du directeur général se limite à l'autorisation et à l'approbation des opérations relatives à l'exécution du budget.

La lacune majeure de cet organigramme réside dans le fait que les liaisons hiérarchiques et fonctionnelles matérialisées ne correspondent pas à la réalité. Tout d'abord, la configuration de l'organigramme intègre des structures externes, à savoir l'Etat, le Buco et le cabinet privé qui assure les missions d'audit pour le compte du bailleur de fonds. Ces structures externes n'interviennent que pour effectuer des contrôles ou apporter leur appui à Gama. De même, le pouvoir hiérarchique du directeur général sur la cellule de gestion des infrastructures marchandes n'est pas réel car certaines opérations (recouvrement des recettes, versements des fonds en banque et comptabilisation des opérations) échappent à son contrôle.

Les insuffisances de l'organigramme, la forte implication des organes externes et la non responsabilisation des agents ne permettent pas une bonne structuration des activités.

b)- La structuration des tâches

Il s'agit d'analyser la division du travail et la répartition des tâches au sein de Gama.

1- La division du travail

La division du travail a consisté en la création de postes de travail (directeur, comptable, assistants...) auxquels ont été confiées des attributions. La distinction des principales fonctions que sont l'autorisation, l'exécution, l'enregistrement et la vérification n'est pas possible du fait de l'effectif réduit de Gama.

La définition des attributions des différents postes n'est pas suffisante pour la réalisation des objectifs de contrôle interne. Cette répartition a été faite en fonction de l'effectif en place et non des objectifs assignés. La définition de ces attributions n'est pas claire et de ce fait, il est difficile de déterminer la responsabilité des différents postes de travail et d'apprécier les résultats. D'une part, le directeur général a comme attribution, entre autres, d'aider à la réalisation des objectifs (Cf. manuel de procédures administratives) et d'autre part, il a reçu délégation de pouvoir du conseil d'administration pour assurer la réalisation des objectifs (arrêté N°92-00011/PYTG/C-OHG du 10 mai 1992) ce qui entraîne un flou dans l'appréhension de sa responsabilité.

2- La séparation des fonctions ou tâches incompatibles

Le souci de faire de Gama des structures légères ne doit pas occulter l'objectif de protection et d'utilisation optimale des ressources. Si Gama est une structure légère par son effectif, il ne l'est pas par le volume de son budget (plus de trois cents millions par an), ni par la diversité de ses activités. L'accent aurait dû être mis sur la séparation des tâches incompatibles pour pallier la difficulté de distinguer les grandes fonctions dans Gama.

Tel n'est le cas, car l'analyse de la grille des tâches (annexe I) montre que des tâches incompatibles sont effectuées par une même personne. Le risque est d'autant important et latent du fait que l'émission du mandat de paiement, sa signature, la garde des chéquiers, l'établissement du chèque et sa signature sont entre les mains de deux personnes (risque de collusion très élevé).

3- La répartition des tâches et la définition des responsabilités

L'absence d'une description préalable des fonctions a pour conséquence une mauvaise répartition des tâches. L'analyse de la grille des tâches de Gama montre qu'environ 90 % des tâches sont exécutées par le directeur général et le comptable. Ainsi, il est difficile de situer les responsabilités car la responsabilité dont il est question n'est pas liée à l'occupation d'un poste, mais à la réalisation de l'objectif qui lui est assigné. Dans une situation pareille, il est également difficile d'adapter les compétences aux besoins réels de chaque poste de travail.

Les insuffisances dans la répartition des tâches et dans la définition des responsabilités auront un impact direct sur l'organisation. Elles peuvent aller à l'encontre d'adaptation du personnel aux besoins réels.

La structuration des activités dans Gama ne permet pas l'exercice correct des activités de contrôle qui découlent d'un bon système de contrôle interne.

II.1.2- Les activités de contrôle

Les activités de contrôle existent dans Gama et recouvrent tous les aspects : autorisation, approbation, suivi et vérification.

Toutefois, le principe d'universalité du contrôle interne n'est pas respecté. Les activités de contrôle portent essentiellement sur le règlement des dépenses. Les autres activités font l'objet de contrôles externes exercés par le

bailleur de fonds ou le cabinet privé, et quelques fois par les services de la tutelle financière.

Les activités de contrôle sont concentrées entre les mains du directeur général ; ce qui signifie qu'il doit superviser, voire contrôler les activités exécutées par ses subordonnés. L'exercice effectif des activités de contrôle par le directeur général est difficile d'une part du fait que certaines opérations échappent à son contrôle et d'autre part parce qu'il n'a pas toutes les compétences :

- techniques pour superviser le travail des assistants techniques ;
- de gestion et en comptabilité pour contrôler les tâches exécutées par le comptable ou le gestionnaire.

Enfin, le fait que le directeur et le comptable exercent la quasi-totalité des tâches limite la portée des activités de contrôle qu'ils effectuent.

I.1.3- Le système d'information et de communication

Le système d'information de Gama est défaillant. Cela se justifie d'une part par la forte implication du bailleur de fonds dans la tenue de la comptabilité et dans la confection des rapports financiers et d'autre part, du fait que le comptable public n'a pas les informations nécessaires pour élaborer un compte de gestion conformément aux textes en vigueur.

La communication interne ne semble pas développée et se situe surtout entre le directeur général et le comptable. L'autonomie accordée à la gestion du marché et le fait que les assistants techniques sont plus redevables vis-à-vis du Buco qui les a recrutés et qui les rémunère porte atteinte à l'existence d'une bonne communication interne.

La forte implication du bailleur de fonds dans la gestion de Gama explique l'existence d'une communication externe très développée. Cependant, du fait des conflits entre Gama et la tutelle financière, le flux de communication avec cette dernière se limite à la transmission de mandat de paiement pour visa au contrôle financier.

Tableau N°3 : Présentation des points forts et des faiblesses des composantes du contrôle interne identifiées

Éléments	Points forts	Points faibles	Causes	Impact/ conséquence
Organisation	Existence d'un organigramme	1)- Organigramme non adapté aux réalités de Gama : <ul style="list-style-type: none"> • Existence de dépendances fonctionnelles et hiérarchiques fictives - Intégration de structures externes - Mauvaise matérialisation du pouvoir limité du directeur général sur la gestion des infrastructures marchandes • Mauvaises délégation de pouvoirs - Autonomie relative de la gestion des infrastructures marchandes - Pouvoir fictif du conseil d'administration qui n'intervient pas dans la gestion 2)- Mauvaise répartition des tâches <ul style="list-style-type: none"> • Cumul de l'exécution des tâches entre les mains du directeur général et du comptable • Exercice de tâches incompatibles (émission des chèques, paiement de la dépense et comptabilisation) par le comptable • Exécution des activités de la gestion des infrastructures marchandes à deux niveaux : les recettes par le gestionnaire et les dépenses par le comptable de Gama 	Effectif réduit Adaptation des tâches à l'effectif disponible Absence de description préalable des fonctions Absence de définition d'objectifs pour les différentes fonctions ou postes de travail	Activités de contrôle limitées Prédominance d'activités de contrôle externe Fraudes, détournements et autres malversations Remise en cause de la pérennité de Gama

Tableau N°3 (suite 1)

Éléments	Points forts	Points faibles	Causes	Impact/ conséquence
Qualité du personnel	Compétences techniques adaptées aux domaines concernés	<ul style="list-style-type: none"> • Manque d'expérience pratique pour les compétences techniques • Insuffisance de compétences en gestion et en comptabilité • Absence de système de rémunération lié aux responsabilités 	<ul style="list-style-type: none"> - Absence de définition d'objectifs spécifiques - Absence de description des fonctions - Absence de système de mesure des performances 	Substitution du bailleur de fonds à Gamma dans l'exercice de certaines tâches Non production d'état financier Non responsabilisation du personnel
Activités de contrôle	<ul style="list-style-type: none"> • Existence d'activités de contrôle - au niveau du règlement des dépenses - au niveau de la réalisation des infrastructures marchandes (suivi de l'exécution par les assistants techniques) 	<ul style="list-style-type: none"> • Insuffisance d'activités de contrôle - Absence d'activités de contrôle dans l'élaboration du budget et dans la comptabilisation des opérations - Existence de signature unique du directeur général sur tous les chèques émis en paiement (cas des procédures privées) • Portée limitée des activités de contrôle - Cumul entre les mains du directeur général - Exercice de tâches incompatibles par le comptable 	<ul style="list-style-type: none"> - Effectif réduit - Absence d'évaluation préalable des risques - Absence de définition d'objectifs de contrôle interne - Manque de compétences - Mauvaise répartition des tâches - Mauvaise définition des responsabilités 	<ul style="list-style-type: none"> - Prédominance d'activités de contrôle externe - Absence d'appréciation des résultat - Fraudes, détournements et autres malversations - Informations erronées

Tableau N°3 (suite 2)

Éléments	Points forts	Points faibles	Causes	Impact/ conséquence
<p>Système d'information et de communication</p>	<ul style="list-style-type: none"> Transmission de la comptabilité, des pièces comptable et de rapport d'exécution technique au bailleur de fonds Transmission de mandat au receveur municipal pour visa 	<ul style="list-style-type: none"> Absence de procédures définies et connues sur la production de l'information Non intégration de l'ensemble des opérations d'une période 	<ul style="list-style-type: none"> - Manque de compétences - Absence de définition claire des responsabilités - Absence de sanctions liées à la non production d'états financiers - Forte implication du bailleur de fonds dans la gestion - Divergence de points de vue et existence de conflits latents - Mauvaise définition des domaines de compétences des structures externes intervenant dans la gestion de Gama 	<ul style="list-style-type: none"> - Non production d'états financiers et de compte de gestion - Elaboration du rapport financier par le bailleur de fonds

Source : nous-mêmes

CESAG-BIBLIOTHEQUE

L'analyse des composantes du contrôle interne a permis de mettre en exergue certaines forces et faiblesses du système de contrôle interne de gestion. A cela, doit s'ajouter une appréciation des procédures mises en œuvre pour la maîtrise des activités dans Gama.

I.2- L'analyse des procédures

Le manuel de procédures étant toujours en amendement, il n'est pas encore appliqué. Nous allons analyser les procédures informelles qui sont en cours.

La conception des procédures n'est pas conforme au texte portant création de Gama qui prévoit que :

- le budget est adopté par le conseil d'administration ;
- les chèques sont signés du président du conseil d'administration ;
- la comptabilité est tenue par le comptable public du trésor ;
- un compte de gestion est élaboré conformément aux textes en vigueur.

Cela s'explique par le fait que l'élaboration de ces textes n'avait pas pris en compte les objectifs de contrôle interne.

- *Au niveau du cycle « budgétisation »*

Les procédures de budgétisation distinguent les différentes phases du budget à savoir l'élaboration, l'exécution et le suivi du budget. Nous avons décelé les faiblesses suivantes :

- les procédures relatives à une activité aussi importante que l'élaboration des programmes d'activités annuels et trimestriels n'ont pas été clairement définies ;
- les procédures d'élaboration du budget de fonctionnement ne semblent pas tenir compte de l'objectif de générer des ressources propres assigné à Gama ; le bailleur de fonds prenant en charge la différence du budget à financer ;

- la procédure de déblocage des fonds est insuffisante car elle ne définit pas les modalités de justification des fonds déjà mis à la disposition de Gama avant tout nouveau déblocage.

L'adoption du budget n'est pas faite par le conseil d'administration. L'essentiel de la procédure de budgétisation est fait au niveau du Buco. Un problème pourrait alors se poser si on diversifie les sources de financements de Gama.

- *Au niveau du cycle « trésorerie »*

Même si la procédure de paiement tient compte de la distinction de l'autorisation, de l'approbation, du paiement et de l'enregistrement, le fait de l'avoir confié à deux niveaux d'exécution constitue une grande faiblesse. L'existence de plusieurs comptes bancaires et d'un dépôt à terme et la tenue de la caisse de menues dépenses par le comptable constituent des insuffisances dans la conception du contrôle interne, car elle rend difficile le suivi des ressources de Gama et leur utilisation optimale.

- *Au niveau du cycle « comptabilisation »*

L'absence d'une comptabilité intégrée constitue la plus grande insuffisance des procédures de comptabilisation des opérations. D'une part, elle rend difficile la production et la publication d'états financiers fiables et d'autre part, elle pourrait servir à camoufler des malversations. Une autre faiblesse des procédures est de n'avoir pas prévu une comptabilisation des amortissements, ce qui ne permet pas la prise en charge future des investissements qui sont réalisés.

Tableau N°4 : Présentation des points forts et des faiblesses des procédures appliquées dans Gama

Eléments	Points forts	Points faibles	Causes	Impact/ conséquence
Budgétisation	Existence de procédures	<ul style="list-style-type: none"> • Application de procédures informelles • Absence d'objectifs de contrôle interne • Procédures incomplètes - Non prise en compte des objectifs assignés à chaque poste de travail et des sources de financement lors de l'élaboration du budget - Non intégration des deux budgets (investissement et fonctionnement) - Absence de procédures claires sur l'élaboration du programme d'activités - Absence de conditionnalités liées au déblocage des fonds - Absence d'activités de contrôle • Procédures appliquées non conformes aux textes en vigueur - Non adoption du budget par le CA - Non intégration de l'ensemble des opérations - Non production de comptes administratifs par l'ordonnateur • Non respect des procédures publiques • Non responsabilisation des agents dans le suivi de l'exécution du budget 	<ul style="list-style-type: none"> - Absence d'objectifs clairement définis - Prédominance de contrôles externes - Gestion de type hybride - manque de compétence - Rapport sur l'exécution du budget fait par des personnes externes - Rapports financier et technique non intégrés - Absence d'activités d'évaluation des risques 	<ul style="list-style-type: none"> - mauvaise utilisation des ressources - Absence de cohérence moyens- objectifs - Remise en cause de la pérennité de Gama - Incapacité de mesurer les résultats atteints - Non maîtrise des dépenses

Tableau N°4 (suite)

Éléments	Points forts	Points faibles	Causes	Impact/ conséquence
Comptabilisation	Existence des procédures	<ul style="list-style-type: none"> • Application de procédures informelles • Absence d'objectifs de contrôle interne • Non intégration de l'ensemble des opérations (investissement et fonctionnement) • Tenue de deux comptabilités distinctes • tenue de la comptabilité à deux niveaux (Buco et Gama) 	<ul style="list-style-type: none"> - Absence de cadre comptable intégré - Non respect des procédures publiques - Effectif réduit - Manque de compétences - Non responsabilisation des agents - Absence d'activités d'évaluation des risques 	<ul style="list-style-type: none"> - Difficulté de production d'état financier et de compte de gestion - Production des rapports financiers par un tiers - Difficulté de mesure des performances - Fraudes, détournements ou autres malversations - Mauvaise qualité de l'information - Remise en cause de la pérennité
Trésorerie	Existence de procédures	<ul style="list-style-type: none"> • Application de procédures informelles • Absence d'objectifs de contrôle interne • Non intégration de l'ensemble des opérations (investissement et fonctionnement) • Insuffisances des activités de contrôle 	<ul style="list-style-type: none"> - Non respect ou contournement des procédures publiques - Manque de personnel - Mauvaise répartition des tâches - Exécution à de deux niveaux distincts des opérations de trésorerie - Absence de mesure de performances et de sanctions prévues - Absence d'activités d'évaluation des risques 	<ul style="list-style-type: none"> - protection insuffisante des fonds en banque - Fraudes ou détournements - Mauvaise qualité de l'information - Mise en cause de la pérennité
Gestion du marché	Existence de procédures	<ul style="list-style-type: none"> - Application de procédures informelles - Absence d'objectifs de contrôle interne - Insuffisance des activités de contrôle 	<ul style="list-style-type: none"> - Mauvaise délégation des pouvoirs - Mauvaise répartition des tâches - Objectifs spécifiques non claires 	<ul style="list-style-type: none"> - Dispersion de pouvoir de décision - Remise en cause de l'efficacité - Mauvaise protection des ressources

Source : nous-mêmes

II- L'efficacité du contrôle interne de gestion

L'analyse de la réalisation des objectifs de contrôle interne dans Gama nous permettra de nous prononcer sur son efficacité. Il n'y a pas d'objectifs de contrôle interne formalisés régissant Gama. L'analyse de l'efficacité du contrôle interne de gestion portera sur les objectifs suivants :

- la sécurité des actifs ;
- l'utilisation optimale des ressources ;
- la qualité de l'information ;
- le respect des directives internes et externes.

II.1- La sécurité des actifs

Le domaine de la trésorerie est le nerf sensible dans Gama. Le risque de fraude est très important dans ce domaine du fait de l'insuffisance de moyens de protection suffisante pour assurer leur sécurité. L'analyse des composantes du contrôle interne et des procédures montre que la protection des actifs n'est pas garantie du fait de :

- l'insuffisance des moyens de protection (exemples : signature unique des chèques, détention des chéquiers par le comptable qui est chargé de leur émission) ;
- la mauvaise répartition des tâches et l'exercice de tâches incompatibles par une même personne ;
- la mauvaise définition des responsabilités ;
- l'insuffisance des activités de contrôle.

II.2- L'utilisation optimale des ressources

Le système de contrôle interne en place permet une utilisation conformément aux exigences du bailleur de fonds. Cependant, il ne garantit pas une utilisation optimale des ressources. L'utilisation optimale des ressources porte aussi bien sur les ressources financières que matérielles et humaines. L'emploi d'un comptable que l'on rémunère alors qu'il est déchargé de son travail est signe d'une mauvaise utilisation des ressources.

La non responsabilisation des agents et l'absence d'une obligation de résultat ne permettent pas une utilisation optimale des ressources. Les agents ignorant les objectifs qu'ils doivent atteindre avec les ressources qui sont mises à leur disposition se contenteront de consommer et de justifier les fonds utilisés sans se soucier des résultats obtenus.

Le fait que le budget de fonctionnement soit élaboré poste par poste et non en fonction des activités prévues dans le programme annuel ne permet pas une adaptation des moyens aux besoins. La part du budget non couverte par les ressources propres et la subvention communale est systématiquement prise en charge et sans examen préalable des diligences mises en œuvre pour optimiser les ressources propres. Un tel état pourrait remettre en cause la pérennité de Gama après le retrait du bailleur de fonds.

La non élaboration d'un budget basé d'une part, sur une prévision des activités et d'autre part, sur des objectifs à atteindre ne permettra pas de faire une analyse à long terme et surtout de déterminer les charges récurrentes prévisionnelles des infrastructures marchandes. A cela s'ajoute le non suivi des immobilisations qui ne font pas l'objet d'amortissement.

II.3- L'information de qualité

Le système de contrôle interne ne garantit pas la bonne qualité de l'information. L'absence d'une comptabilité intégrée et la non production de l'information comptable ne permet pas d'avoir une image fidèle de Gama. Cela met en péril la pérennité de Gama car on ne peut faire des prévisions que sur la base d'informations fiables. Il est difficile, dans le cas de Gama, de pouvoir prévoir les charges récurrentes liées aux infrastructures qui ont été réalisées.

Le fait que les rapports technique et financier soient élaborés de manière distincte ne donne pas une information complète et pertinente sur l'utilisation des fonds utilisés pour la réalisation des infrastructures.

L'insuffisance des activités de contrôle porte atteinte également à la fiabilité des informations comptables.

II.4- Le respect des directives internes et externes

La position stratégique du bailleur de fonds fait que ses directives sont respectées. Leur non respect pouvant être sanctionné par une suspension des financements. Cependant, les directives émanant des textes régissant les finances publiques ne sont pas respectées par Gama. Il s'agit entre autres du non respect de la procédure de paiement des dépenses publiques et de la centralisation des fonds publics.

La gestion pratique de Gama n'est pas conforme aux textes portant sa création. Cela traduit, d'une part, par l'application d'une gestion de type hybride, et d'autre part, par la mise en œuvre de procédures non conformes à ces textes. En effet, les textes prévoient en autres que :

- le budget est approuvé et adopté par le conseil d'administration ;
- les chèques sont cosignés par le président du conseil d'administration et le directeur général, etc.

Alors que dans les procédures appliquées :

- le conseil d'administration n'intervient pas dans l'approbation et l'adoption du budget ;
- les chèques émis en paiement de dépenses sur les budgets d'investissement et de fonctionnement sont signés par le directeur général.

Le non respect des directives publiques se justifie surtout par l'absence de sanctions et par la prévalence des considérations d'ordre politique.

Conclusion

Le système de contrôle interne dans Gama présente de nombreuses insuffisances. Les faiblesses trouvent leur origine tout d'abord dans la non fixation d'objectifs de contrôle interne et dans la mauvaise description des fonctions. Ensuite, la forte implication du bailleur de fonds dans l'exécution avec pour conséquence une non responsabilisation des agents enlève au système de contrôle interne toute sa portée.

Il se caractérise par une forte implication du bailleur de fonds dans l'exécution des tâches internes. La conséquence de cet état de fait est la non responsabilisation des principaux concernés que sont les agents. La question de survie après retrait du bailleur de fonds se pose avec acuité. Cet établissement qui est « sous perfusion » risque de ne pas pouvoir à terme voler de ses propres ailes parce que les conditions nécessaires pour une bonne gestion n'ont pas été envisagées au départ.

Il s'avère urgent de mettre en place les bases d'une gestion saine. Un bon système de contrôle interne constitue une solution appropriée. Pour cela, des améliorations doivent être apportées au système de contrôle interne dans Gama.

Chapitre III: Recommandations et perspectives de mise en œuvre

Le contrôle interne est un outil incontournable pour Gama. Son importance a été reconnue par le bailleur de fonds qui a commandité l'élaboration d'un manuel de procédures. Cela reste cependant insuffisant. Nos recommandations qui découlent d'une analyse du système de contrôle interne en place devraient permettre, nous l'espérons bien, une amélioration de celui-ci.

Le présent chapitre fait la synthèse des principales recommandations qui ont été regroupées en trois séries de mesures, à savoir :

- l'amélioration du contexte interne de Gama ;
- la mise en place d'une organisation adaptée ;
- L'amélioration des procédures d'exécution des tâches.

Pour chacune de ces mesures, nous avons abordé simultanément les perspectives de mise en œuvre et, dans la mesure du possible, les améliorations qui en découleront.

Section I: L'amélioration du contexte interne de Gama

La mise en œuvre d'un contrôle interne efficace dans Gama nécessite certains préalables que sont l'amélioration du cadre légal et réglementaire d'une part, et du mode de gestion d'autre part.

I- L'amélioration du cadre légal et réglementaire

L'amélioration du cadre légal et réglementaire implique une relecture des textes régissant les EPCD en général. Cependant, cette relecture doit être précédée par une définition claire des objectifs assignés ou à assigner à ces établissements. Un recentrage de leurs missions est alors nécessaire.

I.1- Le recentrage de la mission de Gama

La nature du contrôle interne à exercer et le choix des risques à maîtriser découlent directement de la mission de l'entité. Si cette mission est floue ou comporte des éléments incohérents, le contrôle interne deviendra contradictoire et efficace (DE PHYLY, 1998). Pour cette raison, nous suggérons un recentrage de la mission de Gama.

Dans le contexte actuel de la décentralisation, les villes moyennes ne disposent pas des compétences de gestion suffisantes. Gama constitue un instrument important pour impulser une dynamique de développement local.

Cependant, la diversité des domaines d'intervention sociaux et économiques et une multiplication des objectifs à atteindre (cf. protocole d'accord et décret N°92-134) ne facilitent pas la mise en place d'outils de gestion adaptés. Dans un souci d'efficacité, il est important que le domaine d'intervention de ces établissements et les objectifs qui leur sont assignés soient clairement définis et délimités.

Le recentrage des missions doit être fait par les services de la tutelle technique. Il doit être en conformité avec le programme de développement local et tenir compte des réalités de chaque localité. Les interventions de Gama se situeront dans le cadre des missions qui seront retenues.

I.1.1.- Le domaine d'intervention de Gama

La décentralisation par définition est une délégation de pouvoir de l'Etat à une collectivité locale pour assurer et prendre en charge les services administratifs au niveau local. Ces structures doivent produire des biens et services à moindre coût et, en même temps, générer des ressources propres. L'efficacité recherchée dans la gestion des infrastructures marchandes et le souci de fournir des prestations sociales de qualité et à moindre coût sont

difficilement conciliables. Nous émettons trois (3) propositions de définition du domaine d'intervention de Gama :

- Nous suggérons que la réalisation des activités à caractère social soit à la charge de la commune à travers le PDVM. Cela nécessite la création d'antenne communale pour assurer le PDVM. La réalisation et la gestion des infrastructures marchandes pourront être confiées à Gama.
- La deuxième proposition est une variante de la première, mais dans ce cas Gama assurera la réalisation des infrastructures marchandes, par contre leur gestion pourrait être confiée à une tierce personne.
- Cependant, en tenant compte de l'insuffisance de compétences locales en gestion, une situation intermédiaire peut être envisagée. Gama pourrait se voir confier dans l'immédiat la réalisation d'objectifs sociaux. Toutefois, cela ne doit pas empiéter sur l'efficacité car les exigences au niveau local ne sont pas seulement la réalisation d'infrastructures, mais aussi générer des ressources nécessaires pour les entretenir et les pérenniser. La définition du domaine d'intervention de Gama permettra de fixer des objectifs réalistes et réalisables.

I.1.2- La définition des objectifs

La définition du domaine d'intervention permet la définition de la mission (objectif général) assignée à ces établissements. De cette mission, découleront les objectifs spécifiques et les moyens à mettre en œuvre pour les atteindre. La définition de ces objectifs tiendra compte des spécificités et des potentialités économiques, sociales et culturelles de chaque commune.

Ces objectifs doivent être précis et mesurables, par exemple : augmentation des recettes du marché de 5% sur une période donnée. Les moyens nécessaires pour leur réalisation doivent être déterminés, quantifiés et matérialisés à travers un budget.

I.2- La relecture des textes

L'unanimité est faite sur la relecture des textes relatifs aux EPCD. Les services techniques des structures de tutelle sont à pied d'œuvre pour l'élaboration de nouveaux textes. Cependant, la relecture de ces textes ne pourrait donner les résultats attendus que si un certain nombre de préalables sont respectés.

I.2.1- Les préalables à une bonne relecture des textes

Gama a été autorisé dans le cadre du PDVM mis en place par le ministère de l'administration du territoire. Cependant, du fait de la tutelle financière, des services techniques du ministère en charge des finances interviennent dans l'élaboration de textes relatifs à la gestion de ces établissements.

Les querelles de leadership entre les structures de tutelle ont pour conséquence l'élaboration de textes difficiles à appliquer. Il est à déplorer alors qu'au moment où la relecture du PDVM et des textes relatifs aux EPCD est en cours au ministère de l'administration du territoire, les services techniques du ministère en charge des finances procèdent à l'élaboration de projets de textes sur la catégorisation et la réglementation des établissements créés par les collectivités locales. Ces textes qui ont une implication les uns sur les autres pourraient atteindre les objectifs recherchés si une certaine logique est respectée dans leur conception. Nous suggérons le respect des préalables suivants :

- que la relecture des textes relatifs aux EPCD soit faite de manière concertée entre les services techniques du ministère en charge des finances et celui de l'administration du territoire ;
- que l'élaboration du texte portant catégorisation et réglementation des établissements publics locaux qui définit leur statut et les missions qui leur sont assignées précède celle des autres textes devant les régir ;

- que la relecture du PDVM tiennent compte des dispositions du texte suscité.

Cependant, la réflexion sur le contenu de ces textes doit être longuement mûrie. La précipitation et la non concertation entre les parties prenantes ne feront qu'occulter l'efficacité recherchée par la création d'établissements publics au niveau local.

I.2.2- La définition du statut des EPCD

Les entreprises créées par les collectivités locales doivent avoir comme vocation première de générer des ressources propres et, exceptionnellement, la réalisation d'objectifs sociaux. Nous estimons que les EPCD pourront avoir le statut :

- d'établissement local à caractère administratif,
- d'établissement public à caractère industriel et commercial.

I.2.2.1- L'établissement public local à caractère industriel et commercial

L'établissement public local à caractère industriel et commercial est une entreprise créée par une collectivité locale, chargée de gérer une ou plusieurs activités marchandes. Il dispose d'une autonomie financière et d'un patrimoine propre. Les charges de fonctionnement sont en totalité couvertes par ses ressources propres.

I.2.2.2- L'établissement public local à caractère administratif

L'établissement local à caractère administratif est une entreprise créée par une collectivité locale pour assurer la gestion d'une ou plusieurs infrastructures. Il dispose d'une autonomie financière et d'un patrimoine propre. Mais, ses ressources propres ne couvrent pas ses charges de fonctionnement. L'établissement local à caractère administratif devient un établissement public local à caractère industriel et commercial dès que sa

bonne exploitation permet de générer des ressources propres qui couvrent ses charges de fonctionnement.

Ces établissements seront, selon le cas assujettis aux dispositions du SYSCOA, de l'OHADA et de la comptabilité publique. Les éléments suivants permettront d'éviter les difficultés dans l'application de deux régimes financiers distincts :

- l'instauration d'une comptabilité intégrée avec une définition précise des règles et des procédures d'application
- la définition de codes d'imputation comptable.

Les établissements publics locaux doivent être également soumis à une obligation de résultat.

II- L'amélioration de la gestion de Gama

Gama est un démembrement de la commune de X, de ce fait, il est astreint aux règles de la comptabilité publique. L'autonomie financière ne suppose pas forcément l'adoption d'une gestion purement privée mais plutôt la mise en place de moyens de gestion capables de garantir la réalisation efficace et efficiente des objectifs. La définition de procédures adaptées et claires peut permettre de réduire la lourdeur observée dans l'application des règles publiques.

L'intégration de la gestion des infrastructures marchandes à celle de Gama ou voire d'autres éventualités telles que la concession et la gestion en régie, qui permettront une gestion efficace, sont à envisager.

II.1- La gestion des infrastructures marchandes

Nous proposons deux (2) éventualités pour la gestion des infrastructures marchandes :

- intégrer les activités de la gestion de Gama,
- confier la gestion des infrastructures marchandes à une tierce personnes.

II.1.1- L'intégration des activités de la gestion des infrastructures marchandes à celles de Gama

La gestion des infrastructures marchandes peut être considérée comme une activité de Gama. Des procédures claires seront définies pour permettre un suivi comptable par le comptable et extra comptable par le gérant des infrastructures marchandes. Cela permettra un exercice correct des activités de contrôle réciproque.

II.1.2- Confier la gestion des infrastructures marchandes à une tierce personne

Nous avons retenu deux éventualités :

- La gestion des infrastructures marchandes pourrait être concédée à une tierce personne qui versera des droits à une périodicité définie au préalable. Toutefois, les critères de choix du concessionnaire doivent être objectifs et transparents.
- La gestion en régie peut également être envisagée. Un régisseur devrait être recruté. Il devra verser une caution avant sa mise en fonction. Il doit tenir une comptabilité et procéder au reversement périodique des recettes dans les comptes de Gama. Les critères de recrutement du régisseur doivent être clairs, objectifs et transparents. Des procédures efficaces doivent être définies notamment pour la comptabilisation des recettes et leur reversement dans les comptes de Gama.

II.2- Une gestion orientée vers la recherche de l'efficacité

L'application simultanée de règles publiques et privées ne va pas forcément à l'encontre de l'efficacité. Toutefois, elle nécessite :

- une convergence des points de vue et une définition des domaines de compétences des autorités de tutelle et des bailleurs de fonds ;
- une intégration de l'ensemble des opérations de Gama ;
- une organisation adaptée au contexte interne et externe de Gama et un personnel de qualité.

Section II : La mise en place d'une organisation adaptée

Nous suggérons un renforcement de la structure organisationnelle. Du fait de l'influence des structures externes impliquées dans la vie de Gama, il est également opportun de définir clairement les compétences et les domaines d'intervention de chacune d'elles.

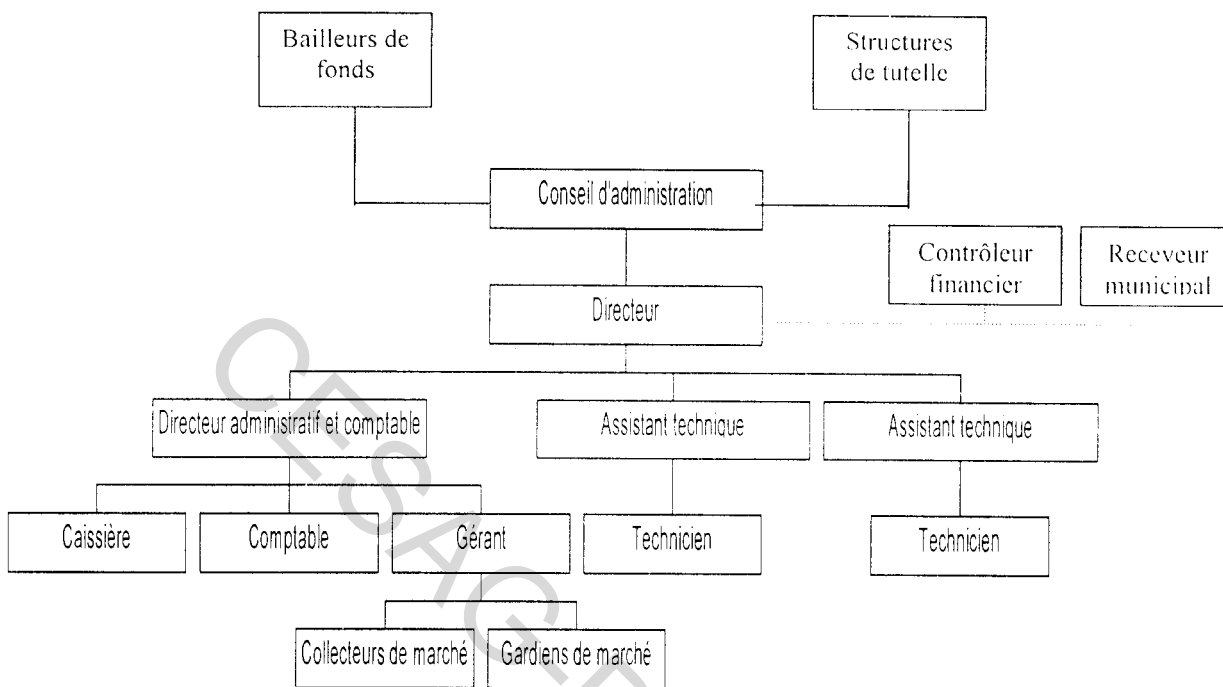
I- Le renforcement de la structure organisationnelle

L'organigramme doit être revu pour tenir compte des objectifs assignés à Gama d'une part, et d'autre part, pour permettre une bonne définition des responsabilités et une délégation claire des pouvoirs.

I.1.- Le projet d'organigramme

L'organigramme doit refléter la réalité de l'organisation et non ce que l'on préfère. Ce n'est pas un élément fictif mais un outil de gestion. Il est la matérialisation de l'organisation mise en place par une entité pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés. Il doit être conforme aux objectifs et faire ressortir clairement l'ensemble des dépendances hiérarchiques et fonctionnelles.

Figure N°22 : projet d'organigramme de Gama



Source : nous-mêmes

I.1.1- Les avantages et limites du projet d'organigramme

Le projet d'organigramme permettra d'une part, d'améliorer la distinction des opérations d'autorisation, d'exécution, de protection ou de conservation et d'enregistrement d'autre part, un meilleur exercice des activités de contrôle : l'autorisation sera confiée au directeur général, l'exécution et la protection à un autre poste de travail et l'enregistrement au comptable. Cette séparation permettra aux différents niveaux d'exécution d'exercer un contrôle réciproque des activités.

Nous suggérons alors la création d'une direction administrative et comptable et le recrutement d'un agent ayant une compétence en gestion (minimum niveau maîtrise). La création du poste de directeur administratif et comptable entraînera certes des charges supplémentaires. Cependant, elle permettra de renforcer la protection des fonds, d'améliorer l'utilisation des ressources et de garantir la pérennité de Gama.

Le personnel qui aura la charge des différents postes de travail et de l'exécution des tâches doit avoir les compétences nécessaires et être recruté à partir de critères objectifs conformément aux besoins réels de chaque poste.

I.1.2- Les attributions de la direction administrative et comptable

Pour assurer les missions qui lui sont assignées, la DAC sera dirigée par un directeur assisté d'un comptable, d'un gérant et d'une caissière.

Nous proposons une ébauche des attributions de la direction administrative et comptable :

- la tenue de la comptabilité
- l'élaboration et la publication des états financiers ;
- l'élaboration du rapport financier sur l'exécution du budget ;
- la gestion du personnel et du patrimoine ;
- la gestion des activités relatives aux infrastructures marchandes ;

I.2- La description claire des fonctions

Nous suggérons une description formalisée des fonctions matérialisées par des fiches de fonctions. Elle devra être soutenue par un manuel de procédures qui retrace l'ensemble des tâches confiées à chaque fonction.

I.2.1- L'élaboration de fiches de fonction

Les fiches doivent faire ressortir, pour chaque fonction ou poste de travail :

- les objectifs assignés ;
- les tâches qui doivent être exécutées ;
- les dépendances hiérarchiques ;
- le niveau de responsabilité du responsable du poste ;
- les résultats attendus et les sanctions préconisées ;

- les qualifications requises pour le poste.

I.2.2- L'élaboration d'un manuel de procédures adapté

La relecture du manuel de procédures s'avère nécessaire en vue de son adaptation aux objectifs de Gama. Il ne doit retracer que les activités exercées dans Gama ; celles effectuées au Buco doivent faire l'objet d'un autre manuel de procédures.

Le manuel doit être adapté aux réalités de Gama. Pour cela, il doit être conçu en collaboration avec le personnel. Son élaboration doit tenir compte des différents cycles et respecter les étapes suivantes :

- recenser l'ensemble des activités ;
- définir l'ensemble des tâches à effectuer pour chaque activité ;
- pour chaque tâche, définir les différentes séquences et distinguer l'autorisation, l'exécution et l'enregistrement ;
- déterminer les différentes phases, les personnes qui y interviennent et leur responsabilité ;
- déterminer le niveau de passage d'un niveau à un autre. ;
- définir le circuit et les différents supports de l'information.

Le manuel de procédures doit être largement diffusé au sein de Gama et doit être connu de tout le personnel.

II- Les compétences des organes extérieurs

Les interventions des structures externes de contrôle ne peuvent être bénéfiques pour Gama que si leurs compétences sont clairement définies. Nous recommandons que ces interventions portent sur des activités de suivi, de contrôle et d'assistance. Toutes les tâches doivent être effectuées par les agents de Gama, à charge pour eux de rendre compte à qui de droit par des rapports périodiques. Le contenu de ces rapports, les délais et les procédures de leur élaboration et de leur transmission devront être

clairement définies. Les personnes destinataires de ces rapports doivent être déterminées et l'utilisation qui y en sera faite devra être connue.

II.1- L'administration publique

Les structures de tutelle et la commune sont les démembrements de l'administration publique qui interviennent dans la gestion de Gama. Nous suggérons que leur domaine d'intervention soit clairement défini. La mise en place d'un contrôle interne efficace dans Gama exige au préalable :

- une sensibilisation des autorités publiques (structures de tutelle et conseil municipal) sur son intérêt pour Gama ;
- la tenue de sessions de formation à leur profit.

II.1.1- Le conseil municipal

Le conseil municipal devrait veiller à ce que les projets qu'il a adoptés en commun accord avec les techniciens de Gama soient bien réalisés. Il est donc habilité pour contrôler l'exécution de ces projets. En matière de gestion, son rôle serait plus de veiller à la mise en place et à la correcte application d'outils de gestion efficaces et non pas de les contrôler. Le contrôle de la gestion pourrait être effectué par les structures de la tutelle financière représentées au niveau local par le receveur municipal.

II.2.2- Les autorités de tutelle

Les domaines de compétence des autorités de tutelle doivent être bien définis. Les services de la tutelle financière sont chargés de contrôler l'utilisation des fonds mis à la disposition de Gama aussi bien par le budget de l'Etat que par les bailleurs de fonds. Elles doivent également veiller au respect des dispositions en vigueur sur la gestion des finances publiques. Les services de la tutelle administrative doivent s'assurer, d'une part, que les activités de Gama rentrent dans le cadre du PDVM et d'autre part, de la réalisation effective des infrastructures prévues.

II.2- Les bailleurs de fonds

Le bailleur de fonds doit apporter une assistance au personnel à travers des formations. Il peut user de sa position privilégiée pour exiger des responsables la mise en place d'un système de contrôle interne efficace. Il ne doit en aucun cas se substituer aux agents de Gama. Il doit veiller à la bonne utilisation des fonds qu'il a mis à sa disposition. Il peut procéder à des contrôles périodiques par des missions d'audit.

Cependant pour que la structure organisationnelle adoptée puisse être efficace, il faut qu'elle soit soutenue par des procédures adaptées et formalisées.

Section III: La mise en œuvre de procédures adaptées

Les procédures appliquées actuellement doivent être renforcées dans le but d'une meilleure protection des fonds et d'une utilisation optimale des ressources. Cela suppose d'une part, l'amélioration des procédures existantes et d'autre part, la définition de nouvelles qui permettent de couvrir l'ensemble des activités de Gama.

I- Les objectifs de contrôle

Pour pouvoir mettre en place un contrôle interne efficace dans Gama, il faut d'abord procéder au découpage des activités en cycles ou en fonctions. Ensuite, il faut attribuer des objectifs de contrôle interne aux cycles ou aux fonctions. Pour les besoins de notre étude, nous avons retenu le découpage en cycles. Cela semble à notre plus adapté dans le cas de Gama, au vu de l'effectif réduit du personnel et des insuffisances soulignées plus haut dans la définition des fonctions.

Tableau N°5 : Définition d'objectifs de contrôle interne pour Gama

Cycle	Objectifs de contrôle interne
Budgétisation	<ul style="list-style-type: none"> • s'assurer que le budget est adapté aux besoins réels de Gama ; • s'assurer que les sommes allouées pour les différentes activités sont utilisées avec efficacité ; • s'assurer que les informations sur l'exécution du budget sont fiables, régulières et accessibles ; • etc.
Comptabilisation	<ul style="list-style-type: none"> • s'assurer que toutes les opérations de la période ont été correctement enregistrées ; • s'assurer de l'exactitude des montants inscrits dans les comptes ; • s'assurer de l'exactitude, de la pertinence, de la régularité et de la disponibilité de l'information comptable ; • etc.
Trésorerie	<ul style="list-style-type: none"> • s'assurer que les sommes en banque et en caisse sont suffisamment protégées ; • s'assurer de l'exactitude des soldes des comptes bancaires et de la caisse ; • etc.

La réalisation de ces objectifs de contrôle interne devra contribuer à celle des objectifs assignés à Gama. Pour cela, des procédures adaptées doivent être mises en place.

II- Les propositions d'amélioration

L'amélioration des procédures existantes et l'élaboration de nouvelles procédures permettront la réalisation des objectifs de contrôle interne dans Gama.

II.1- L'amélioration des procédures existantes

Les procédures existantes sont relatives à la budgétisation, à la comptabilisation des opérations et aux opérations de trésorerie.

II.1.1- Les procédures du cycle « budget »

Le renforcement des procédures doit porter sur toutes les tâches effectuées pour le budget et qui sont relatives à l'élaboration, à l'exécution et au suivi.

II.1.1.1- L'élaboration du budget

Nous suggérons l'élaboration d'un budget unique composé de deux (2) parties : le fonctionnement et l'investissement. Les sources de financement de chaque dépense doivent être mentionnées dans le budget.

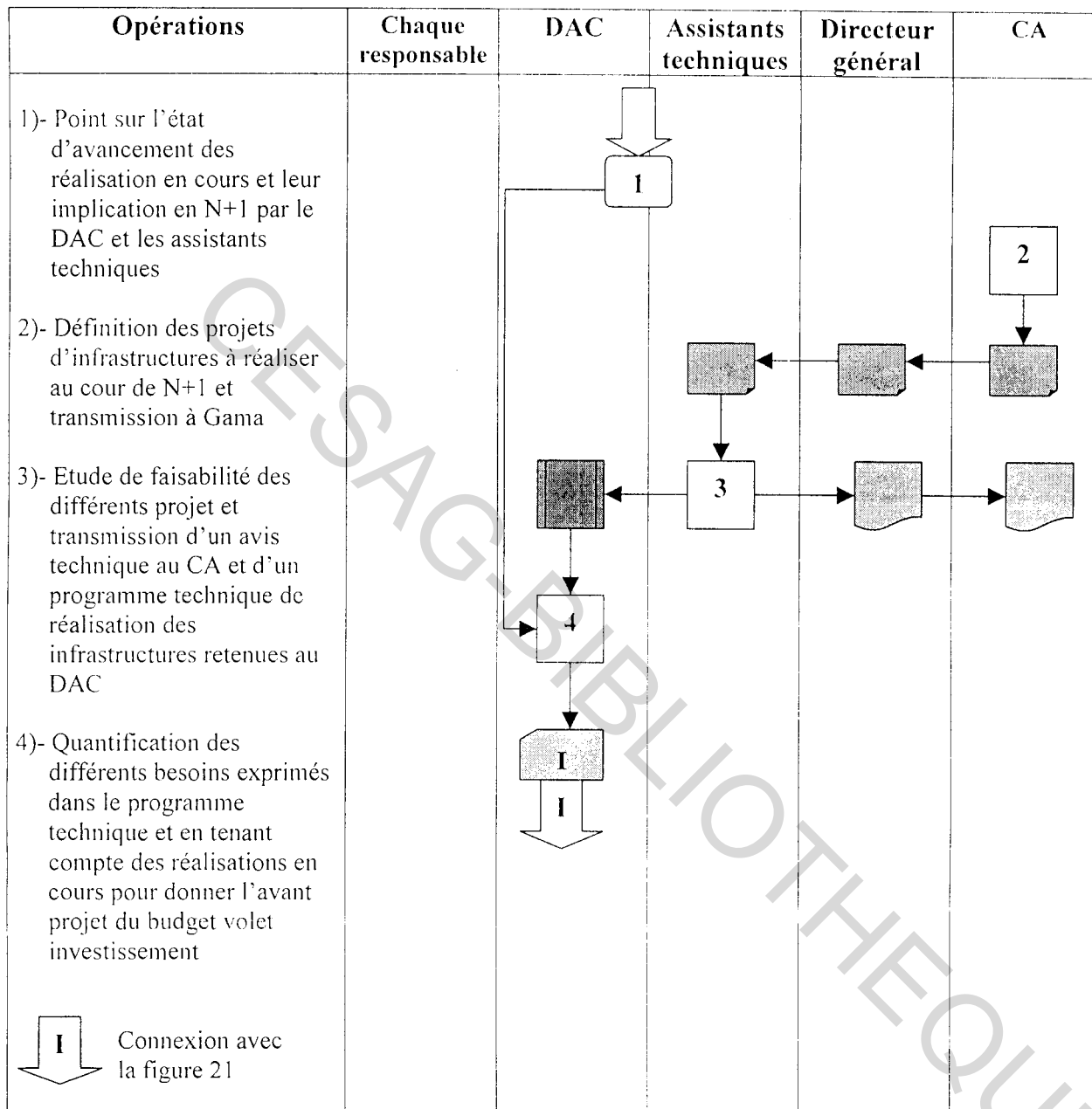
Les procédures relatives à l'élaboration du budget devront permettre :

- une adaptation du budget aux objectifs ;
- une responsabilisation des différents postes de travail.

Une définition claire des procédures relatives à l'élaboration du programme d'activités doit être faite par les assistants techniques. Ce programme d'activité devra découler d'une étude technique préalable des projets d'infrastructures retenues et fera ressortir pour chacune d'elles :

- les tâches nécessaires pour l'exécution ;
- les besoins financiers, matériels, humains et logistiques nécessaires pour leur bonne réalisation.

Figure 23 : Schématisation de la procédure d'élaboration de l'avant-projet de budget volet investissement

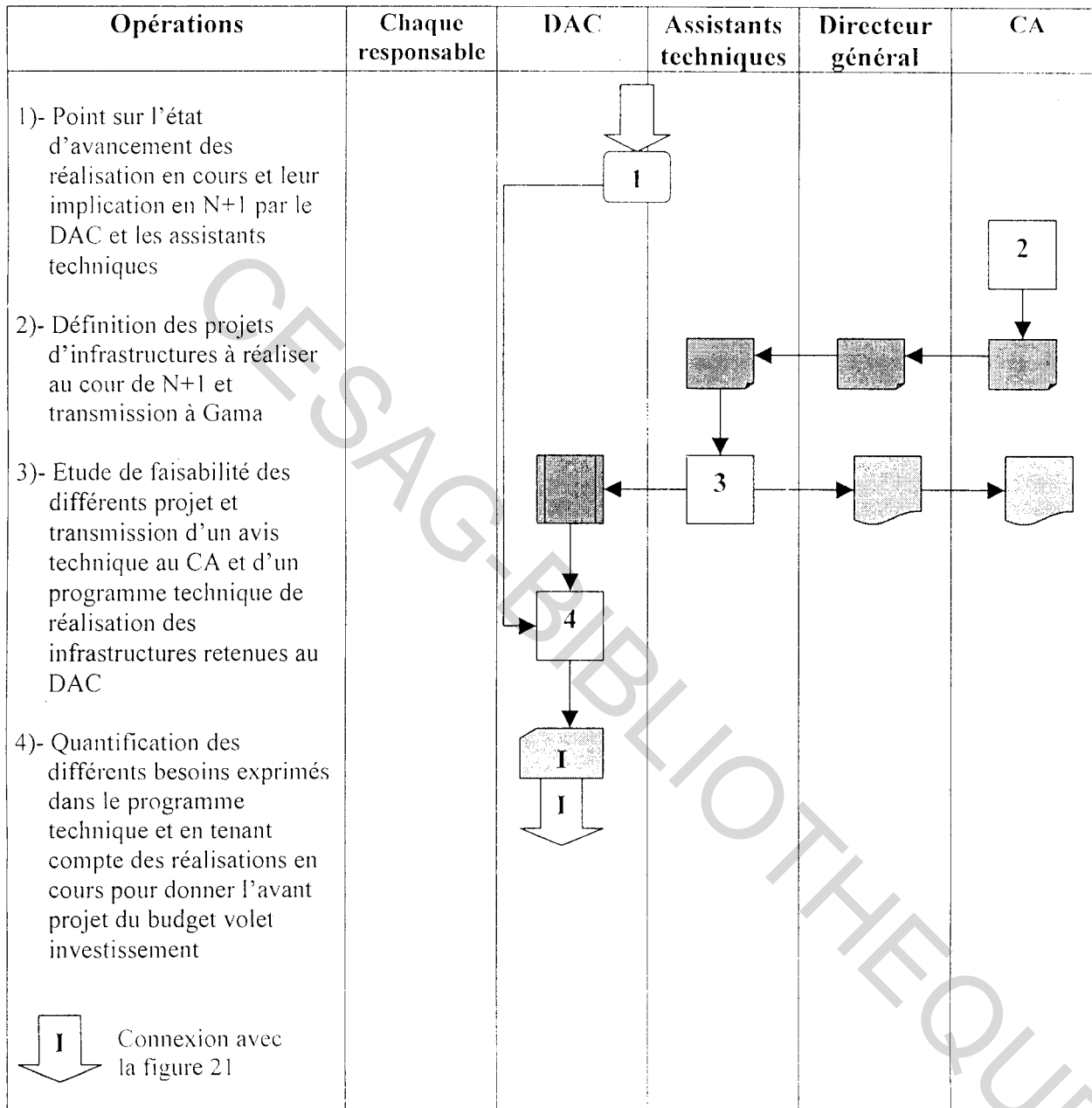


Source : nous-mêmes

L'élaboration du budget devra tenir compte des deux (2) volets investissement et fonctionnement. Le budget sera alors la synthèse de ces deux volets.

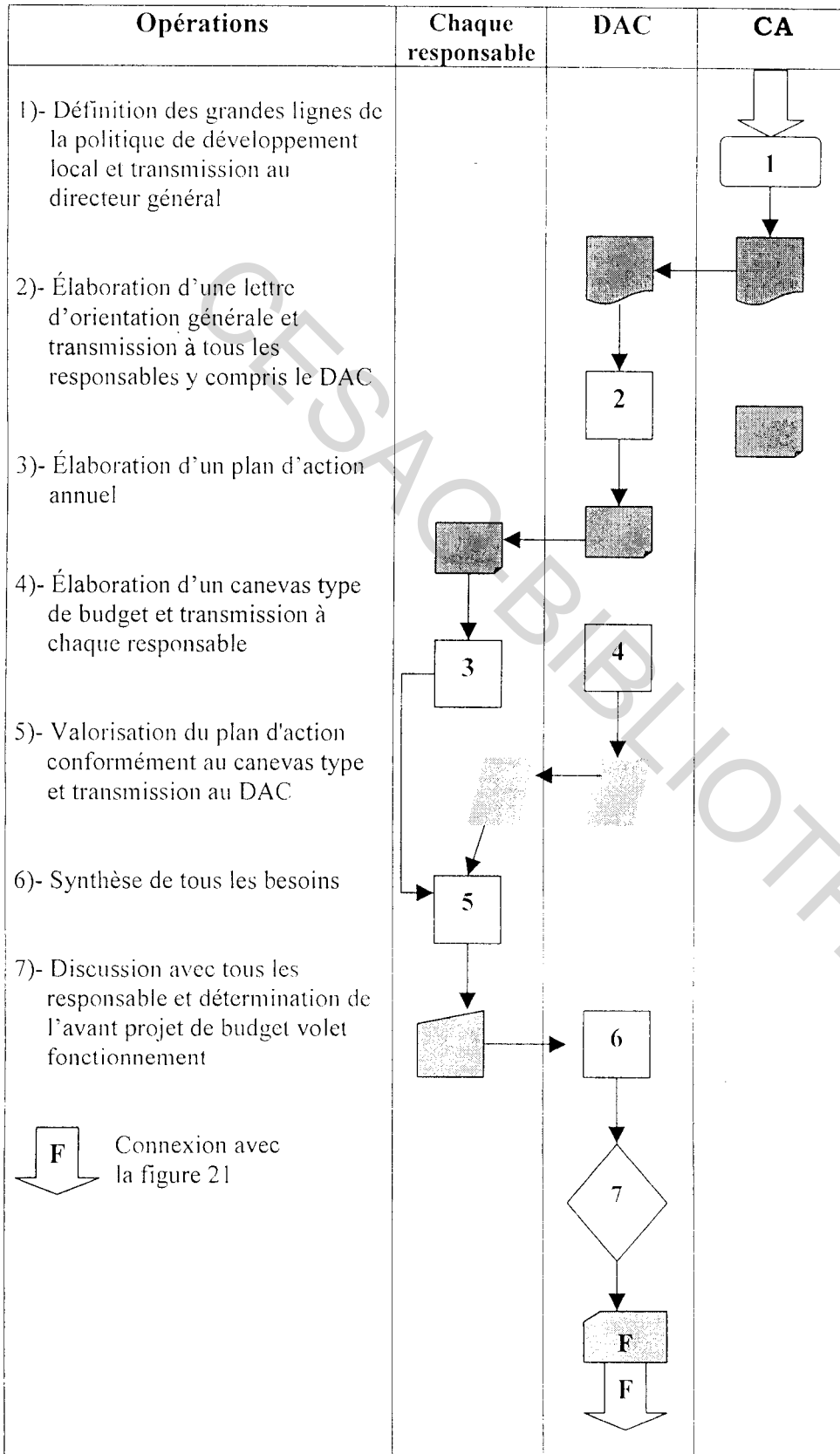
CESAG-BIBLIOTHEQUE

Figure 23 : Schématisation de la procédure d'élaboration de l'avant-projet de budget volet investissement



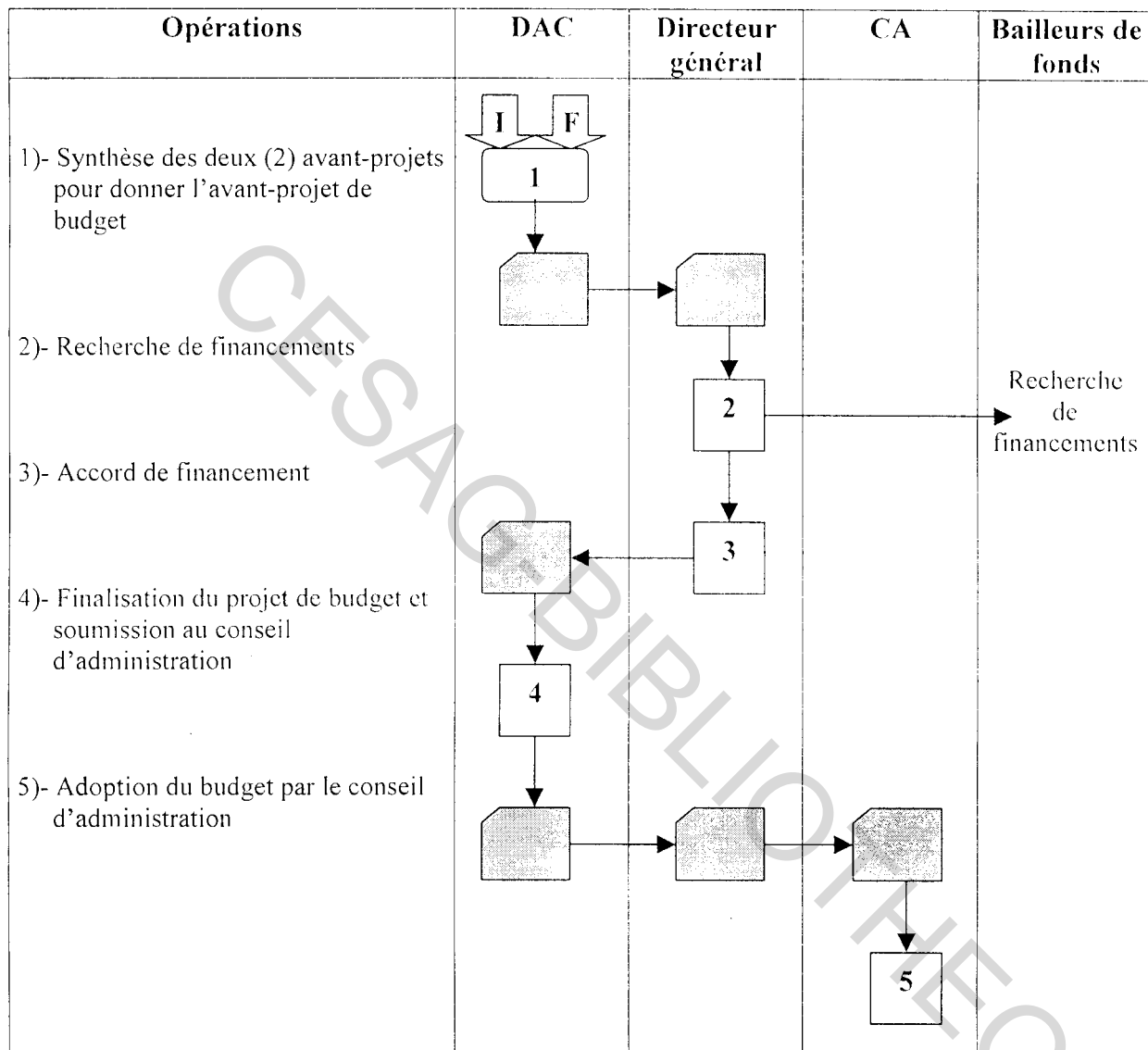
Source : nous-mêmes

Figure 24 : Schématisation de la procédure d'élaboration de l'avant-projet de budget volet fonctionnement



Source : nous-mêmes

Figure 25 : Schématisation de la procédure d'élaboration de l'avant-projet de budget



Source : nous-mêmes

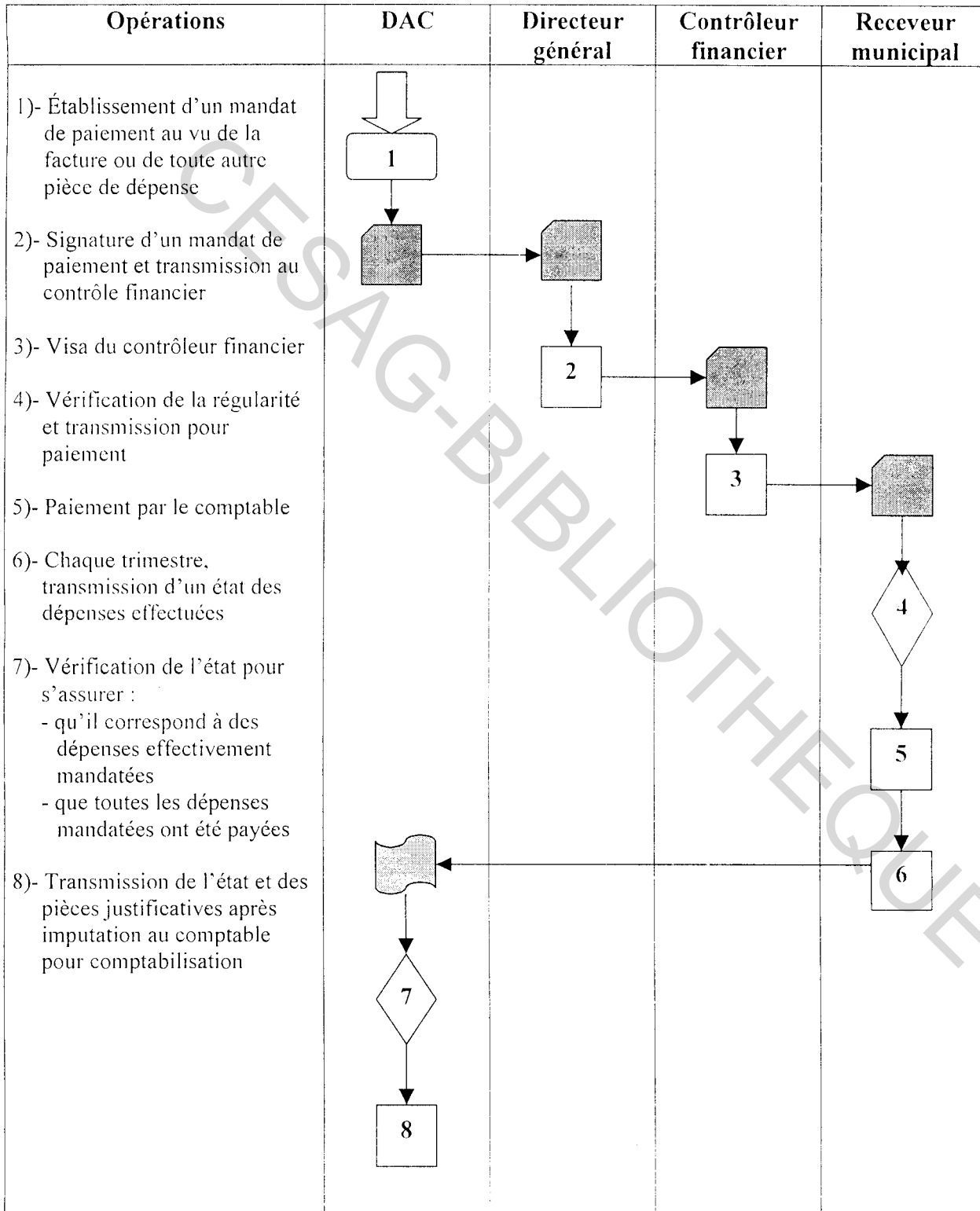
II.1.1.2- L'exécution du budget

Les procédures d'exécution du budget dépendront de la source de financement. Les procédures de passation des marchés doivent être conformes à la réglementation en vigueur.

Pour les dépenses financées sur subvention communale, nous suggérons qu'elles suivent la procédure d'exécution publique.

a)- La procédure d'exécution des dépenses sur fonds publics

Figure 26 : Schématisation de la procédure d'exécution des dépenses sur fonds publics



Source : nous-mêmes

Pour rendre cette procédure plus efficace, nous suggérons la nomination d'un receveur municipal autre que le comptable public de la circonscription financière de rattachement de la commune.

b)- La procédure d'exécution des dépenses sur financements extérieurs

Pour les dépenses financées par des bailleurs de fonds, nous suggérons qu'une dotation minimale soit virée dans des comptes ouverts à cet effet. La procédure d'exécution des dépenses est liée à celle de déblocage des fonds.

Pour les déblocages, nous suggérons qu'un dossier de demande de mise à disposition des fonds soit établi avant le rétablissement de la dotation initiale. Ce dossier est composé :

- d'une lettre de demande ;
- d'un état certifié des dépenses en fonctionnement et en investissement sur la dotation initiale accompagné des pièces justificatives y relatives ;
- d'un état de rapprochement bancaire pour expliquer les suspens et le solde en compte.

Ce dossier est ensuite envoyé au bailleur de fonds. Ce dernier procède aux vérifications nécessaires. Si les contrôles effectués ne font ressortir aucune insuffisance, il procède au rétablissement de la dotation initiale. Dans le cas contraire, il suspend la procédure et fait une notification à Gama. Des procédures internes pourront être élaborées par chaque bailleur de fonds pour la vérification des différents rapports et des dossiers de demande de mise à disposition de fonds.

Pour permettre une meilleure application de la procédure de déblocage des fonds proposée, nous suggérons ait autant de comptes bancaires que de bailleurs de fonds. La procédure proposée permet un meilleur suivi de l'utilisation des financements des bailleurs de fonds. Des rapports périodiques doivent être élaborés. Ils doivent intégrer les aspects

technique et financier pour mieux ressortir l'utilisation faite des fonds en terme de réalisations effectuées.

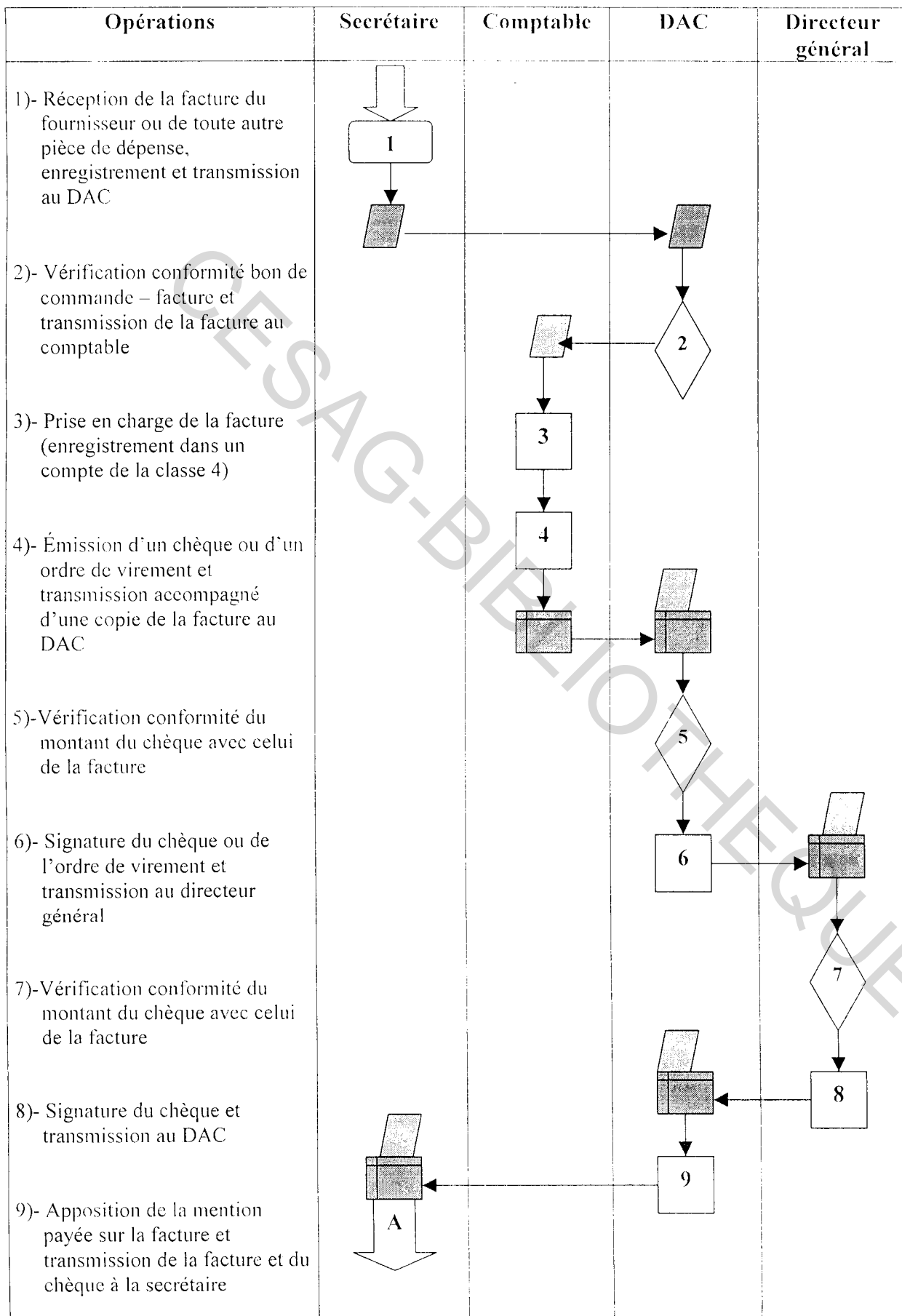
II.1.2- Les procédures du cycle « trésorerie »

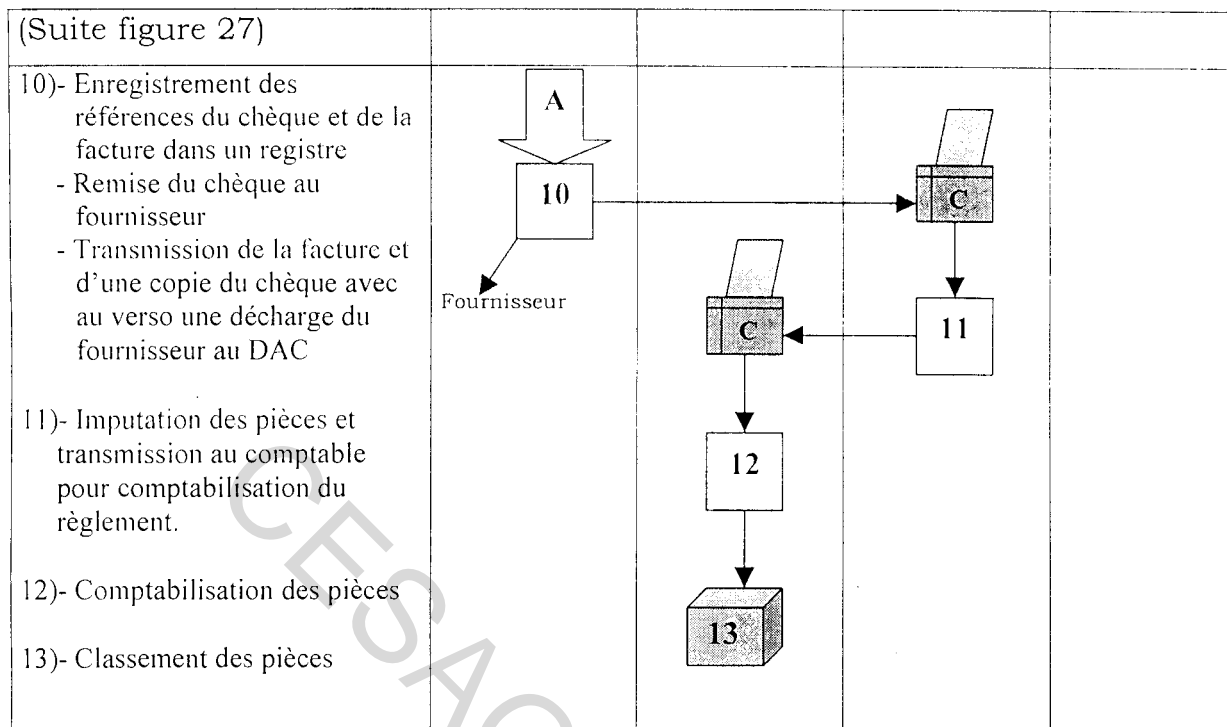
Nous suggérons l'application systématique d'une procédure de double signature pour tout paiement par chèque, l'adaptation du nombre de comptes au nombre de bailleurs de fonds, la suppression du compte de dépôt à terme et l'unicité de caisse.

II.1.2.1- Les procédures bancaires

Le renforcement des procédures bancaires doit tenir compte de la création d'une direction administrative et comptable prévue dans le projet d'organigramme. L'objectif recherché est une meilleure séparation des tâches incompatibles et une amélioration de l'exercice des activités de contrôle. Nous proposons la procédure suivante pour les règlements des opérations sur comptes bancaires :

Figure 27 : Schématisation de la procédure bancaire





Source : nous-mêmes

Nous suggérons que lors de la remise du chèque au fournisseur, la secrétaire fasse une copie du chèque au verso de laquelle, elle photocopie la pièce d'identité du bénéficiaire. Ensuite, elle renvoie la copie du chèque au DAC.

Nous avons exclu l'établissement d'un mandat de paiement de cette procédure parce que nous estimons que la signature du chèque correspond à un ordre de paiement.

II.1.2.2- La procédure de paiement en espèces

La procédure de paiement en espèces est en partie identique à celle relative aux opérations bancaires, seulement dans ce cas un ordre de paiement signé du directeur général est transmis à la caissière pour paiement. A l'issue du paiement, elle tire la pièce de caisse et porte les références sur l'ordre de paiement. La pièce de caisse est transmise au DAC pour contrôle et imputation. Elle est ensuite envoyée au comptable pour saisie dans la comptabilité.

II.1.3- Les procédures du cycle « comptabilisation »

Nous suggérons la mise en place d'une comptabilité intégrée de l'ensemble des opérations y compris celles relatives à la gestion des infrastructures marchandes. Des procédures adaptées et clairement définies permettront de retracer dans la comptabilité les informations relatives aux opérations effectuées pour la réalisation des objectifs.

II.1.3.2- La mise en place d'une comptabilité intégrée

La comptabilité intégrée doit s'inspirer du SYCOA. Elle doit permettre la tenue simultanée de trois types de comptabilité : la comptabilité générale, la comptabilité analytique et la comptabilité budgétaire. Un logiciel comptable permettant une saisie unique à imputation multiple doit être conçu pour Gama. Des codes doivent être attribués aux différentes opérations, rubriques et postes comptables. Ils permettront d'avoir simultanément les informations nécessaires à travers les trois comptabilités :

- le suivi des engagements par la comptabilité générale ;
- la détermination du coût des différentes activités et la répartition des réalisations par bailleurs de fonds à travers la comptabilité analytique ;
- l'analyse de l'exécution du budget en investissement et en fonctionnement par la comptabilité budgétaire.

Ils permettront également la tenue de comptabilités auxiliaires nécessaires pour avoir toutes les informations notamment sur la gestion des infrastructures marchandes, sur un bailleur de fonds donné...

La nomenclature comptable devra s'inspirer du SYSCOA. Cependant, nous suggérons pour garantir la qualité de l'information que des états financiers uniques soient élaborés par Gama et qu'ils ne soient plus astreints à la production d'un compte de gestion. Ces états financiers devront intégrer toutes les opérations y compris celles financées sur fonds publics.

Un calendrier comptable doit être défini. Son respect permettra la production des informations comptables et la publication des états financiers dans les meilleurs délais. Les agents en charge de la comptabilité doivent recevoir une formation en SYSCOA.

II.1.3.2- Les procédures du cycle « comptabilisation »

Toutes les pièces comptables relatives au fonctionnement et à l'investissement seront enregistrées dans le logiciel de comptabilité intégrée. L'imputation de ces pièces sera faite par le DAC qui les transmet ensuite au comptable pour saisie.

Pour les dépenses effectuées sur fonds publics, nous proposons que leur comptabilisation respecte la procédure suivante :

- une comptabilisation des engagements de dépenses faites : une fois le mandat émis et signé par le directeur général, le comptable crédite un compte de dépenses à régulariser par le débit du compte bénéficiaire du règlement ;
- chaque trimestre et au vu de l'état des dépenses payées par la commune, le comptable constate le paiement en passant les écritures suivantes : débit du compte de dépenses à régulariser par le crédit du compte financier ayant servi au paiement (compte trésor).

II.2- Les procédures relatives à la gestion des infrastructures marchandes

Les procédures relatives à la gestion des infrastructures marchandes dépendront de l'option choisie.

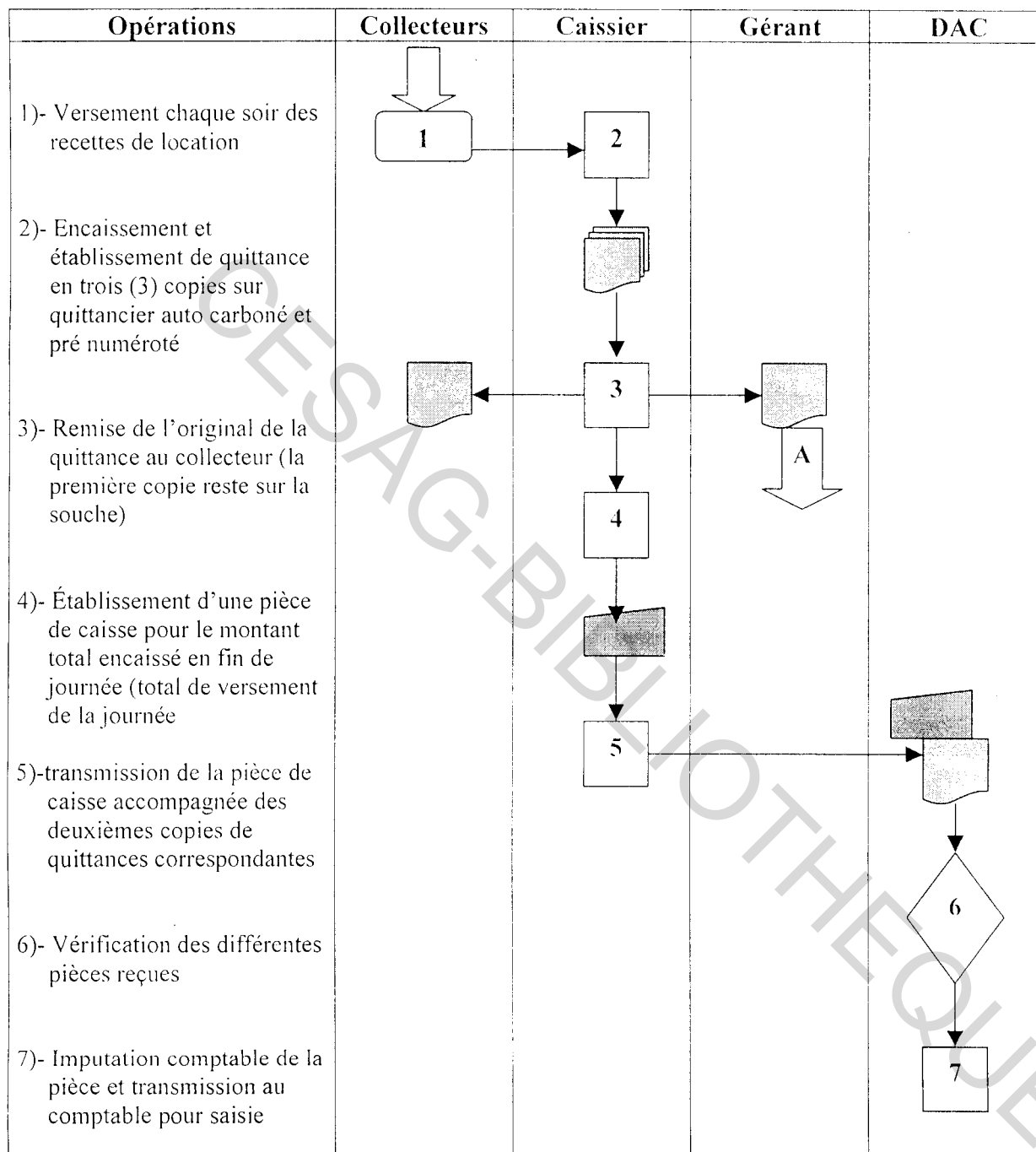
Si la gestion des infrastructures marchandes est considérée comme une activité de Gama, le paiement des dépenses suivra la procédure privée. Les codes qui seront définis permettront de faire ressortir les informations particulières sur la gestion des infrastructures marchandes.

Les recettes feront l'objet d'un suivi extra comptable et comptable. Le suivi extra comptable est assuré par le gérant qui tient une situation informatisée des versements et des fiches individuelles de suivi des collecteurs. Les fiches individuelles font ressortir pour chaque collecteur :

- les carnets qui lui ont été remis ;
- les versements journaliers ;
- le solde qui correspond à des tickets non encore vendus ou à des sommes non reversées.

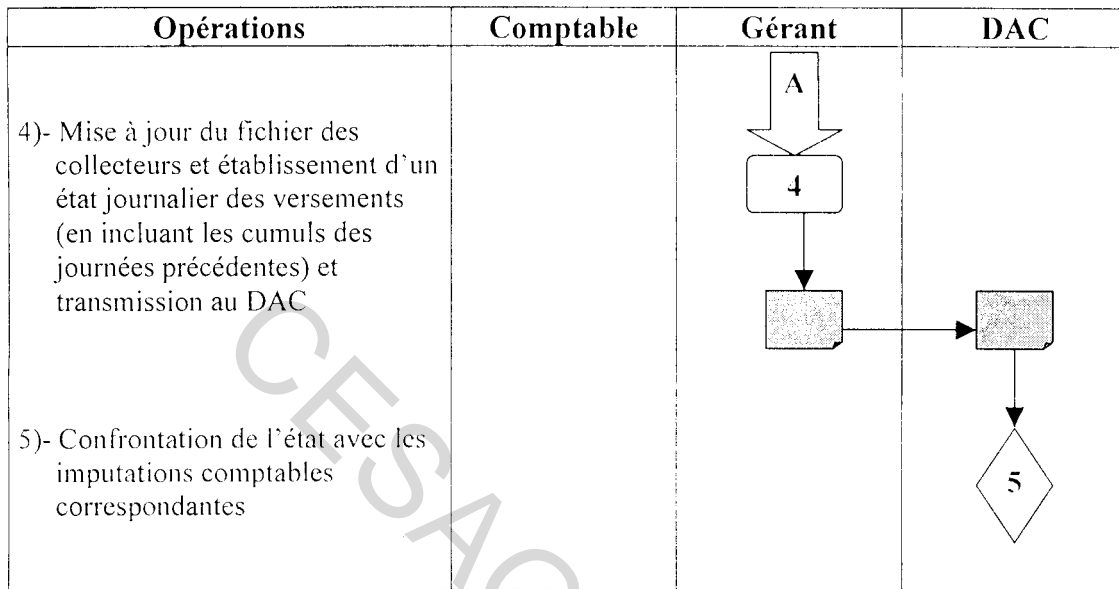
Les recettes doivent être enregistrées dans un compte de « recettes à répartir » et de manière extra comptable par le gérant. Pour ce qui concerne la concession, seules les sommes versées par le concessionnaire sont constatées dans un compte de « recettes à répartir ».

Figure 28 : Schématisation de la procédure de suivi comptable des recettes d'infrastructures marchandes



Source : nous-mêmes

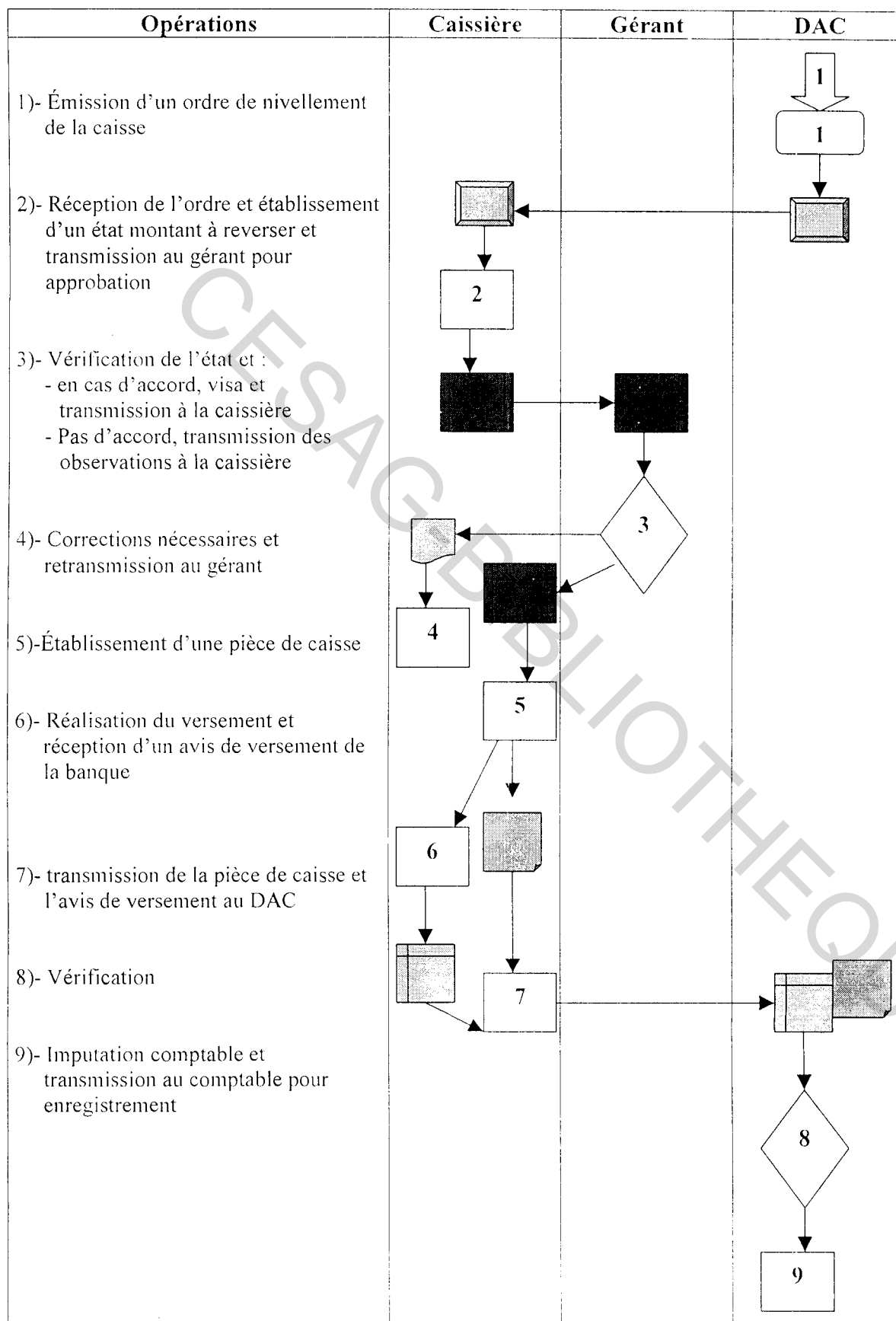
Figure 29 : Schématisation de la procédure de suivi extra comptable des recettes d'infrastructures marchandes



Source : nous-mêmes

Pour le nivellement de la caisse, nous suggérons la définition d'un plafond de montant à détenir en caisse et une périodicité de reversement des sommes en banque. Même si cette période n'est pas atteinte, le nivellement est effectué lorsque que les sommes en caisse atteignent le montant de l'encaisse maximale. La procédure de nivellement de la caisse est la suivante :

Figure 30 : Schématisation de la procédure de nivellement de la caisse



Source : nous-mêmes

Conclusion partielle

La mise en place d'un système de contrôle interne efficace dans Gama ne peut se faire sans une définition préalable d'objectifs réalistes et réalisables. Les autorités de tutelle doivent procéder alors à une relecture des textes qui les régissent avec pour finalité une meilleure définition de leur statut, des objectifs assignés et du mode de gestion adapté.

Des objectifs de contrôle interne dans Gama doivent être définis. Le système de contrôle interne devra se caractériser d'une part, par une organisation permettant une répartition claire des fonctions et des responsabilités, et d'autre part, par des procédures couvrant l'ensemble des activités. Il doit être formalisé dans un manuel de procédures élaboré en collaboration avec les agents de Gama et décrivant les procédures de l'ensemble des activités. Toutefois, la correcte application du contrôle interne nécessite une responsabilisation des agents et une définition de sanctions liées au non respect des procédures.

CESAG-P
BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Gama est un EPA créé par la commune de X et chargé de la réalisation du programme de développement des villes moyennes. Placé sous la tutelle des ministères des finances et de l'administration territoriale, il évolue dans un environnement fortement réglementé. Les textes qui le régissent sont élaborés par les autorités de tutelles ou sont des protocoles d'accord de crédit. Ils ont une forte influence sur la manière dont il est géré et déterminent la nature des outils de gestion et leur mise en œuvre. Ces textes présentent des insuffisances qui ne sont pas favorables à la mise en place d'un système contrôle interne efficace. Elles se résument en :

- l'absence de clarté et de précision dans la fixation des objectifs ;
- une ambiguïté dans le statut et le mode de gestion ;
- l'absence de définition claire des domaines de compétences des structures externes intervenant dans la gestion de Gama.

L'environnement de Gama est également caractérisé d'une part, par une méconnaissance du contrôle interne et d'autre part, par une divergence des visions et objectifs des intervenants externes et de conflits latents.

D'un côté, nous avons un bailleur de fonds qui a pour objectif de garantir la bonne utilisation des fonds mis à la disposition de Gama. Pour lui, la meilleure façon d'atteindre cet objectif est que les fonds autres que la subvention communale ne transitent pas dans les comptes publics ; tel est le cas des fonds mis à la disposition du FADEC et détenus dans les comptes de Gama. La résultante de cette vision se traduit par :

- une non intégration de l'ensemble des opérations d'une période donnée et la tenue de deux comptabilités distinctes ;
- une forte implication du bailleur de fonds qui se substitue désormais à Gama dans la réalisation de certaines tâches ;
- le non respect des dispositions légales et réglementaires en vigueur par les responsables de Gama (cas de la centralisation des fonds publics).

D'un autre côté, nous avons les autorités de tutelle et la commune qui veulent renforcer leur contrôle sur Gama. L'accent est alors mis sur les organes de contrôle externes au détriment du contrôle interne.

Ces positions divergentes ne permettent pas la mise en place d'actions coordonnées pour la recherche de l'efficacité. Dans un contexte pareil, il est difficile de mettre en place un système de contrôle interne efficace.

L'analyse du contrôle interne de Gama a porté sur le contrôle interne implicite et le contrôle interne de gestion. L'approche théorique selon laquelle le contrôle interne est mis en place par le conseil d'administration et les responsables de l'entité (COOPERS & LYBRAND, 1998) et n'est pas respectée dans Gama. Le contrôle interne de Gama a été imposé de l'extérieur. L'organigramme et le manuel de procédures ont été commandités par le bailleur de fonds. Cela n'est pas une mauvaise chose en soi car Gama ne dispose de compétences nécessaires pour une tâche pareille. Cependant, le fait que leur élaboration n'ait pas associé les principaux concernés que sont les agents de Gama pourrait remettre en cause leur efficacité. En plus de ce contrôle interne téléguidé par le bailleur de fonds, Gama est tenu aux respects des règles édictées par les textes réglementant les finances publiques. Les limites reconnues à ces textes, la non responsabilisation des agents et l'absence de sanctions liées à leur respect justifient le non respect de ces procédures.

La mise en place d'une organisation et la définition de procédures d'exécution des tâches constituent le point fort du contrôle interne. Cependant, nous avons décelé de nombreuses faiblesses dans le système de contrôle interne de Gama. L'appréciation des composantes du contrôle interne fait ressortir :

- que l'organisation mise en place ne permet pas une bonne répartition des tâches et des responsabilités ;
- une insuffisance des activités de contrôle ;
- une défaillance du système d'information ;
- l'inexistence d'activités d'évaluation des risques et de système de pilotage.

Le manuel de procédure n'est pas appliqué et est en cours d'amendement par le Buco. Nous nous sommes faite décrire les procédures appliquées dans Gama. Pour mieux transcrire ces procédures, nous avons procédé en un découpage des activités de Gama en trois cycles : budgétisation, trésorerie et comptabilisation. De l'analyse des procédures appliquées, il ressort :

- que seules des procédures informelles sont mises en œuvre ;
- qu'elles ne se conforment pas aux textes régissant Gama ;
- qu'elles ne découlent pas de la fixation d'objectifs de contrôle interne.

Ces multiples insuffisances couplées à la non responsabilisation des agents pourraient avoir des conséquences néfastes sur la survie de Gama qui se trouve actuellement dans une situation d'assistance permanente. Les éventualités suivantes pourraient se présenter après le retrait du bailleur de fonds :

- que Gama soit comme ces projets qui sont à leur quatrième renouvellement parce que n'ayant pas atteint les objectifs assignés au départ ;
- ou simplement disparaisse sans que l'on sache à quoi il a réellement servi et quel a été l'impact des millions de francs injectés dans ce domaine.

Comme dit le dicton « au lieu de donner du poisson à un chat, il serait mieux de lui apprendre à nager ». La mise en place d'un système de contrôle interne efficace est une nécessité urgente pour Gama. Elle est un travail de longue haleine et laborieux du fait de l'intervention de plusieurs structures externes dans la gestion de ces établissements et de la divergence de vision dans leur gestion. La mise en place du contrôle interne exige un certain nombre de préalables.

Le premier préalable que nous avons souligné est la fixation d'objectifs réalistes et réalisables, car celui qui n'a pas d'objectifs n'a pas de destination. Cela exige que le domaine d'intervention de Gama soit clairement défini et que tout ce qui a trait au développement local ne soit pas

systématiquement confié à Gama. Il est important de signaler que les objectifs spécifiques pour la réalisation du programme de développement local sont très nombreux et diversifiés (économique, social, politique). Une seule structure ne peut pas assurer leur réalisation. Nous avons alors proposé que Gama puisse s'occuper de la gestion d'infrastructures marchandes. Pour cela, il pourrait être envisagé une décentralisation du PDVM. Des antennes locales qui ont un statut de projet s'occuperont du développement local. Si l'option actuelle est maintenue, c'est à dire que le PDVM est réalisé au niveau local par Gama ; dans ce cas, il devra être érigé en projet de développement et à terme disparaître lorsqu'il aurait réalisé les objectifs qui lui sont assignés.

Une fois, les objectifs fixés, il faudrait déterminer les moyens nécessaires pour leur réalisation. Les moyens ne sont pas seulement financiers, humains ou matériels, mais le statut et le mode de gestion à adopter. Nous suggérons, que la fixation des objectifs s'accompagne d'une définition d'un statut et d'un mode de gestion adaptés.

Le deuxième préalable est la définition des domaines d'intervention des différents organes extérieurs qui interviennent dans la gestion de Gama. Nous estimons que cela permettra à renforcer la qualité d'objectifs assignés à Gama et à la fixation des objectifs de contrôle interne.

Gama étant un démembrement de la commune, il est à exclure qu'il ne soit pas régi par les règles de comptabilité publique. La mise en place d'un contrôle interne efficace passe par l'intégration de toutes les opérations relatives à une période donnée. L'ensemble des opérations quelle que soit leur source de financement contribue à la réalisation d'un même objectif. Comme nous l'avons déjà dit, l'autonomie financière et de gestion ne signifie pas l'application stricte de règle de gestion de type privé. Nous avons suggéré que l'application simultanée de règles de comptabilité publique et de comptabilité privée soit maintenue. Cela nécessite toutefois :

- la mise en place d'une comptabilité intégrée qui permet la tenue simultanée d'une comptabilité générale, une comptabilité analytique et une comptabilité budgétaire ;
- des procédures clairement définies et connues de tous ceux qui interviennent dans la réalisation des objectifs ;
- une description des fonctions faisant ressortir clairement la répartition des tâches et la définition des responsabilités.

Toutefois, la mise en place d'un contrôle interne efficace dans Gama dépend de la volonté des autorités de tutelle et du bailleur de fonds. Une sensibilisation sur le bien fondé du contrôle interne pour Gama doit être faite à leur niveau.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

ANNEXE N°1 : QUESTIONNAIRE

I- Informations générales

1- Les informations transmises au bailleurs de fonds et leur périodicité

2- le contenu des conventions d'accord

3- Le personnel de l'EPCD

	effectif	qualification
fonctionnaires		
contractuels EPCD		
contractuels coopération suisse		

4- existence d'un organigramme (donnez un copie SVP) oui (...) non (...)

5- Programme et rapport d'activités annuels oui (...) non (...)

6- Existence d'un cadre formalisé définissant ou décrivant :

- le règlement intérieur oui (...) non (...)

- les normes et procédures oui (...) non (...)

- les différentes fonctions et la répartition des tâches oui (...) non (...)

- les critères de recrutement oui (...) non (...)

7- Quelles sont les difficultés rencontrées dans l'exécution des missions de l'EPCD et qu'elles sont les solutions proposées ?

8- Quels les ouvrages réalisés par l'EPCD ?

9- Composition en pourcentage des ressources

- budget de l'Etat.....

- subvention bailleurs de fonds.....

- ressources propres.....

10- Copies des états financiers des trois dernières années si possibles

11- Quels sont les risques auxquels peuvent être exposés les EPCD et quels sont les solutions préconisées.....

II- Questionnaire de contrôle interne

II.1- Identification du système de contrôle interne

II.1.1- Budgétisation

- 1- Le budget fait-il la distinction entre budget de fonctionnement et d'investissement
- | | | |
|--|-----------|-----------|
| | Oui (...) | Non (...) |
|--|-----------|-----------|
- 2- Le budget est élaboré sur la base :
- des activités prévues au programme d'activité
- | | | |
|-------|-----------|-----|
| (...) | Oui (...) | Non |
|-------|-----------|-----|
- d'objectifs fixés au préalable
- | | | |
|-------|-----------|-----|
| (...) | Oui (...) | Non |
|-------|-----------|-----|
- 3- Les objectifs sont fixés :
- par les autorités de tutelle
- | | | |
|-------|-----------|-----|
| (...) | Oui (...) | Non |
|-------|-----------|-----|
- par les bailleurs de fonds
- | | | |
|-------|-----------|-----|
| (...) | Oui (...) | Non |
|-------|-----------|-----|
- par les dirigeants de l'EPCD
- | | | |
|-------|-----------|-----|
| (...) | Oui (...) | Non |
|-------|-----------|-----|
- 4- Un suivi périodique de la réalisation des objectifs est fait par :
- par les autorités de tutelle
- | | | |
|-------|-----------|-----|
| (...) | Oui (...) | Non |
|-------|-----------|-----|
- par les bailleurs de fonds
- | | | |
|-------|-----------|-----|
| (...) | Oui (...) | Non |
|-------|-----------|-----|
- par les dirigeants de l'EPCD
- | | | |
|-------|-----------|-----|
| (...) | Oui (...) | Non |
|-------|-----------|-----|
- 5- Les écarts entre les réalisations et les prévisions sont analysés :
- en fin d'année
- | | | |
|-------|-----------|-----|
| (...) | Oui (...) | Non |
|-------|-----------|-----|
- en cours d'année
- | | | |
|-----------|-----------|--|
| Non (...) | Oui (...) | |
|-----------|-----------|--|
- 6- Les dépassements de crédits sont-ils autorisés ?
- | | | |
|-------|-----------|-----|
| (...) | Oui (...) | Non |
|-------|-----------|-----|

II.1.2- Cycle Achats- Fournisseurs- Stock

- 1- Les besoins internes de matériels et fournitures sont exprimés :
- Oralement (...)
 - Par écrit (...)
- 2- Existe-t-il un fichier fournisseur
- | | | |
|-------|-----------|-----|
| (...) | Oui (...) | Non |
|-------|-----------|-----|
- 3- L'expression des besoins donne-t-il lieu à l'établissement d'une demande d'achat
- | | | |
|--|-----------|-----------|
| | Oui (...) | Non (...) |
|--|-----------|-----------|
- 4- Les bons de commandes sont :

- établis pour chaque commande	Oui	(...)	
Non (...)			
- prénumérotés	Oui	(...)	Non
(...)			
- enregistrés par ordre numérique dans un registre	Oui	(...)	Non
(...)			
5- Les commandes sont effectuées :			
- si la demande est autorisée	Oui	(...)	Non
(...)			
- selon l'ordre de priorité des besoins	Oui	(...)	Non
(...)			
- selon un programme périodique d'achat	Oui	(...)	Non
(...)			
- selon la position prévisionnelle de trésorerie	Oui	(...)	
Non (...)			
- dans la limite des crédits autorisés	Oui	(...)	Non
(...)			
6- Les critères de sélection des fournisseurs			
- meilleur prix	Oui	(...)	Non
(...)			
- meilleure qualité	Oui	(...)	Non
(...)			
- solvabilité du fournisseur	Oui	(...)	Non
(...)			
- autres (citer).....			
7- L'EPCD fait-il des commandes groupées	Oui	(...)	Non
(...)			
8- Un bon de réception est-il établi à la réception de toute commande de bien et service	Oui	(...)	Non
(...)			
9- Les factures reçues sont :			
- numérotés	Oui	(...)	
Non (...)			
- comparés au bon de réception	Oui	(...)	Non
(...)			
10- L'EPCD passe-t-il des marchés de gré à gré	Oui	(...)	Non
(...)			
11- Existe-t-il des procédures d'urgence	Oui	(...)	Non
(...)			
12- Des avances sont-elles accordées aux fournisseur	Oui	(...)	Non
(...)			
13- Les doubles des factures sont-ils systématiquement annulés	Oui	(...)	Non (...)

14- La sortie de mobilier, matériel et fourniture de bureau du stock donne-t-elle lieu à l'établissement d'un bon de sortie
 (...) Oui (...) Non

15- Procédure de classement et de conservation des documents utilisés pour une opération depuis l'achat jusqu'au paiement de la facture.....

II.1.3- Cycles immobilisation (équipements et réalisations)

- 1- Existe-t-il une fiche de suivi des véhicules
 (...) Oui (...) Non
- permanente par véhicule Oui (...) Non (...)
- établie à chaque sortie Oui (...) Non (...)
- 2- La dotation en carburant se fait :
- selon la distance à parcourir Oui (...) Non (...)
- manière forfaitaire Oui (...) Non (...)
- 3- Les biens d'équipement sont-ils numérotés dès leur réception
 Oui (...) Non (...)
- 4- Existe-t-il un tableau de suivi des immobilisations
 (...) Oui (...) Non
- 5- Un inventaire périodique des dits biens est fait
 (...) Oui (...) Non
- 6- Les biens immobilisés font-ils l'objet d'un amortissement
 Oui (...) Non (...)
- 7- Peut-on localiser un bien d'équipement dans l'entité
 Non (...) Oui (...)
- Comment ?.....

II.1.4- Cycle trésorerie

- 1- Existe-t-il une caisse principale et une caisse secondaire
 Oui (...) Non (...)
- 2- Existe-t-il une caisse de menues dépenses
 Non (...) Oui (...)
- quelle est l'encaisse maximale.....
- quelles sont les dépenses autorisées.....
- 3- Les relevés des comptes sont reçus mensuellement
 Oui (...) Non (...)
- 4- Un état de rapprochement bancaire est établi chaque mois
 Oui (...) Non (...)
- 5- Les chèques émis revenus impayés sont systématiquement annulés
 Oui (...) Non (...)

6- Existe-t-il un montant défini pour les paiements par chèque ou par virement bancaire
 (...) Oui (...) Non
 Lesquels - chèque.....
 - virement.....

7- Les chèques émis pour paiement sont-ils :
 - numérotés manuellement Oui (...) Non (...)
 - numérotés par système de marquage mécanique Oui (...) Non (...)

8- Les chèques émis en paiement font l'objet d'une double signature
 Oui (...) Non (...)

6- Les bénéficiaires des chèques émis remplissent-ils automatiquement une décharge
 Oui (...) Non (...)

10- Les caisses font-ils l'objet d'un contrôle périodique
 Oui (...) Non (...)

11- Tous les paiements en espèces donnent-ils lieu à l'établissement des pièces de caisse
 (...) Oui (...) Non

12- Un état périodique des paiements (chèques et espèces) est-il dressé
 Oui (...) Non (...)

13- L'encaissement de recettes résultant des infrastructures réalisées donne-t-il lieu à un reçu
 (...) Oui (...) Non
 - prénuméroté Oui (...) Non (...)
 - relié à un registre à souche Oui (...) Non (...)
 - issu d'un registre auto carboné Oui (...) Non (...)
 - issu d'un registre avec usage de carbone Oui (...) Non (...)

14- Ces recettes sont-elles recouvrées sur place par des agents habilités
 Oui (...) Non (...)

15- Chaque agent détient-il un carnet de reçu
 Oui (...) Non (...)

16- Le reversement des recouvrements se fait-il chaque jour
 Oui (...) Non (...)

17- L'EPCD dispose-t-il de compte dans :
 - les banques commerciales Oui (...) Non (...)
 - au Trésor Oui (...) Non (...)
 - les centres de comptes courants postaux Oui (...) Non (...)

II.1.5- Cycle comptabilisation

1- Existe-t-il :
 - un plan comptable Oui (...) Non (...)
 - une comptabilité générale Oui (...) Non (...)
 - une comptabilité budgétaire Oui (...) Non (...)
 - une comptabilité analytique Oui (...) Non (...)

2- La nomenclature comptable distingue-t-elle les dépenses de fonctionnement de celles des investissements
 Oui (...) Non (...)

3- Existe-t-il une consolidation de la comptabilité tenue par l'EPCD et par Receveur Municipal
 Oui (...) Non (...)

4- Existe-t-il une comptabilité matière
 (...) Oui (...) Non

5- L'agent en charge de la comptabilité établit-il des pièces justificatives de paiement de certaines dépenses
 Oui (...) Non (...)
 Lesquelles.....

6- La comptabilité est-elle à jour
 Non (...) Oui (...)

7- Est-il fait une situation périodique de la trésorerie
 (...) Oui (...) Non

II.2- Saisie des procédures

II.2.1- Budgétisation

1- Quelle est la procédure d'élaboration du budget ?

II.2.2- Cycle Achats- Fournisseurs- Stocks

1- Quels sont les contrôles effectués sur les factures des fournisseurs ?

Nature du contrôle	Niveau d'exécution	Objectif du contrôle

2- Quelle est la procédure d'achat de matériels et fournitures de bureau et biens d'équipement ?

3- Quel est le contenu du fichier fournisseur ?

4- Qu'est ce qui assure l'EPCD que tous les décaissements correspondent à des dépenses réelles ?

5- Procédures pour bénéficier des exonérations fiscales et douanières ?

II.2.3- Cycle Immobilisations (équipements et réalisations)

1- Procédures de détermination du coût final d'une réalisation

2- Procédures de détermination du prix de revient des biens et services issus de l'exploitation des infrastructures réalisées

3- Quelles sont les procédures mises en place pour éviter :
 - les commandes fictives.....
 - les certifications fictives de « service fait »

4- Contenu du tableau de suivi des immobilisations

II.2.4- Cycle Trésorerie

- 1- Procédure de réapprovisionnement de la caisse de munies dépenses
- 2- Procédure de paiement par chèque en banque commerciale
- 3- Procédure de paiement par chèque Trésor
- 4- Procédure de recouvrement et de reversement des recettes issues des réalisations
- 5- Procédures d'annulation des chèques émis en paiement et revenus impayés
- 6- Procédures d'annulation des doubles des factures
- 7- Procédures d'annulation des pièces justificatives après le paiement
- 8- Procédures de paiement des salaires (personnel payé par l'EPCD)

II.2.5- Cycle Comptabilisation

- 1- Quels sont les documents comptables tenus par les EPCD ?
- 2- Quel est le délai de sortie des états financiers ?.....
- 3- Quelles sont les difficultés rencontrées au niveau de la comptabilité ?.....
- Quelles sont les solutions préconisées ? ?.....
- 4- Procédures de transmission des pièces justificatives au bailleur de fonds?.....

II.3- Supports d'exécution des opération et de conservation des pièces

1- Documents utilisés depuis l'expression des besoins jusqu'à la passation de la commande :

Documents	Visas requis	Nombre d'exemplaires	Destinataires

--	--	--	--

2- Pièces émises en appui d'un

Opérations	Nature de la pièce	Nombre exemplaires	Origine	Destination finale
Retrait en banque				
Retrait au Trésor				

3- Au vu de quel document se fait la comptabilisation des opérations suivantes :

Opérations	Pièces comptables	Destinataires
Paiement en espèces		
Paiement par chèque		
Paiement par virement		
Achat de bien un service		
Encaissement de recettes issues des réalisations		

ANNEXE N°2 : GRILLE D'ANALYSE DES TACHES

(Inscrire d'abord les titres des agents dans les colonnes « personnes habilitées et ensuite pour chaque tâche correspondante mettre une croix dans la colonne correspondante)

Tâches	Personnes habilitées à effectuer les tâches correspondantes					
	Comptable	Directeur général	Secrétaire	Assistant	Gestionnaire	Buco
1- Etablir les demandes d'achat						
2- Viser les demandes d'achat						
3- Etablir les bons de commande	X					
4- Autoriser les commandes		X				
5- Elaborer une politique d'achat						
6- Passer les commandes	X					
7- Réceptionner les commandes	X					
8- Réceptionner les factures des fournisseurs			X			
9- Comparer bon de commande- facture	X					
10- Comparer bon de réception- facture	X					
11- Viser « bon à payer »		X				
12- Signer les chèques émis en paiements		X				
13- Envoyer les chèques aux bénéficiaires	X					
14- Annuler les pièces justificatives	X					
15- Avoir accès à la comptabilité	X	X				
16- Tenir la caisse de menues dépenses	X					
17- Autoriser les avances aux fournisseurs		X				
18- Autoriser les avance au personnel		X				
19- Préparer les chèques	X					
20- Approuver les pièces justificatives de dépenses						
21- Détenir les carnets de chèques	X					
22- Déposer en banque les chèques reçus ou les espèces						
23- Recevoir les relevés bancaires	X					
24- Préparer les rapprochements bancaires	X					

ANNEXE N°2 (suite)

Tâches	Comptable	Directeur général	Secrétaire	Assistant	Gestionnaire	Buco
25- Préparer la paie du personnel	X					
26- Elaborer la budget						
27- Autoriser les dépassements de crédits						X
28- Contrôler les procédures administratives, comptables et opérationnelles						
29- Suivre la réalisation des infrastructures				X		
30- Suivre le recouvrement des recettes issues des infrastructures					X	
31- Effectuer les vérifications de caisses						
30- Viser les dossiers d'exonérations fiscales et douanières						
32- Certifier le service fait						
33- Imputer les pièces comptables	X					
34- Vérifier l'imputation comptable	X					
35- Tenir les documents comptables	X					

Source : nous-mêmes

ANNEXE N°3 : Le dispositif théorique de contrôle interne

Activités	Objectifs de contrôle interne	Risques théoriques	Mesures / Dispositif de contrôle interne
<p>Budgétisation</p> <p>n</p>	<p style="text-align: center;">Elaboration du budget</p> <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que le budget de la période correspond aux besoins réels de Gamma 	<ul style="list-style-type: none"> - Mauvaise utilisation du budget - Blocage dans l'exécution du budget - Non atteinte des objectifs prévus 	<ul style="list-style-type: none"> - Définir des objectifs réalistes et réalisables - Définir des procédures efficaces et connues de tous les agents - Respecter les procédures et définir des sanctions liées au non respect - Définir les compétences et responsabilités des personnes habilitées - Respecter l'unicité du budget
	<p style="text-align: center;">Exécution du budget</p> <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que les financements débloqués correspondent à des dépenses réelles - S'assurer que les sommes débloquées ont été effectivement utilisées pour la réalisation des infrastructures prévues 	<ul style="list-style-type: none"> - Surfacturation - Certification fictive de service fait - Détournement de fonds 	<ul style="list-style-type: none"> - Définir des objectifs réalistes et réalisables - Définir des procédures efficaces et connues de tous les agents - Respecter les procédures et définir des sanctions liées au non respect - Définir les compétences et responsabilités des personnes habilitées - Définir les conditionnalités liées au déblocage des fonds
	<p style="text-align: center;">Suivi de l'exécution du budget</p> <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer de la fiabilité, de la pertinence et de l'accessibilité des informations sur l'exécution du budget 	<ul style="list-style-type: none"> - Information erronée et non disponible - Insuffisance dans les prises de décision - Mauvaise appréciation des résultats atteints 	<ul style="list-style-type: none"> - Définir des objectifs réalistes et réalisables - Définir des procédures efficaces et connues de tous les agents - Respecter les procédures et définir des sanctions liées au non respect - Définir les compétences et responsabilités des personnes habilitées

ANNEXE N°3 (suite)

Activités	Objectifs de contrôle interne	Risques théoriques	Mesures / Dispositif de contrôle interne
Comptabilisation	<ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que toutes les opérations de la période ont été correctement comptabilisées - S'assurer de l'exactitude des montants enregistrés dans les comptes 	<ul style="list-style-type: none"> - Remise en cause de la fiabilité et de l'accessibilité de l'information comptable - Non production d'états financiers - Détournements, fraudes et autres malversations - Insuffisance dans la prise de décision 	<ul style="list-style-type: none"> - Définir un calendrier de production de l'information comptable - Définir une nomenclature et un cadre comptable adaptés - Définir des procédures efficaces et connues de tous les agents - Respecter les procédures et définir des sanctions liées au non respect - Séparer l'enregistrement comptable et le contrôle des opérations - Définir les compétences et responsabilités des personnes habilitées - Intégrer l'ensemble des opérations relatives à une période donnée
	<ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que les sommes en banques sont bien protégées - S'assurer de l'exactitude des soldes des comptes bancaires 	<ul style="list-style-type: none"> - Absence de pertinence et de fiabilité l'information - Détournements, fraudes et autres malversations - Mauvaise utilisation des ressources 	<ul style="list-style-type: none"> - Définir des procédures efficaces et connues de tous les agents - Respecter les procédures et définir des sanctions liées au non respect - Définir les compétences et responsabilités des personnes habilitées - distinguer l'autorisation, le paiement et l'enregistrement - Exercice d'activités de contrôle : double signature, rapprochements bancaires périodiques

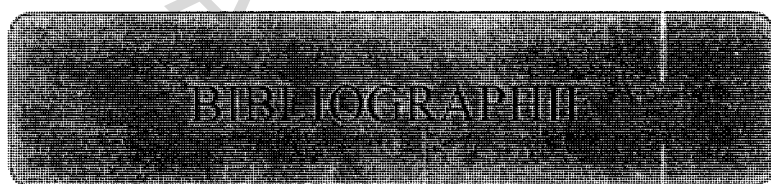
**ANNEXE N°4 : TABLEAU DE REALISATION DES OBJECTIFS DE
CONTRÔLE INTERNE**

Objectifs de contrôle interne	Eléments pouvant remettre en cause leur réalisation	Risques potentiels et éventuels
<ul style="list-style-type: none"> Protection du patrimoine et pérennité de Gama 	<ul style="list-style-type: none"> Insuffisance d'activités de contrôle Absence de définition claire des responsabilisations Mauvaise délégation de pouvoir Traitement non uniforme du personnel Existence de pesanteurs socio-politiques Faiblesses des procédures appliquées Non respect des procédures publiques 	<ul style="list-style-type: none"> Détournements, fraudes et autres malversations Culture de l'impunité Difficulté pour apprécier les résultats
<ul style="list-style-type: none"> Utilisation optimale des ressources 	<ul style="list-style-type: none"> Insuffisance d'activités de contrôle Faiblesses des procédures de budgétisation et de trésorerie Non définition d'objectifs spécifiques Mauvaise définition des responsabilités Non intégration de l'ensemble des opérations 	<ul style="list-style-type: none"> Budget non adapté aux besoins réels Non maîtrise des sources de financement Non maîtrise des dépenses Difficulté pour apprécier les résultats
Qualité de l'information comptable	<ul style="list-style-type: none"> Non intégration de l'ensemble des opérations Mauvaise définition des responsabilités Absence de sanctions liées à la production de l'information comptable Divergence des points de vue et existence de conflits Non respect des procédures publiques Forte implication des bailleurs de fonds dans l'élaboration de l'information 	<ul style="list-style-type: none"> Non production d'état financier et de compte de gestion Informations non exhaustives et non accessibles Non responsabilisation des agents Mise en cause de la pérennité

ANNEXE N°4° (suite)

Objectifs de contrôle interne	Éléments pouvant remettre en cause leur réalisation	Risques potentiels et éventuels
Respect des directives internes et externes	<ul style="list-style-type: none"> - Divergence des points de vue et existence de conflits - Difficultés d'application des textes légaux et réglementaires - Cohabitation d'agents rémunérés par des structures distinctes - Culture de l'impunité 	<ul style="list-style-type: none"> - Non respects des procédures publiques - Non production d'états financiers et de comptes de gestion

CESA



BIBLIOTHEQUE

I- OUVRAGES

- 1)- ALECIAN Serge & FOUCHIER Dominique (1998)
« Guide de management dans le service public »
Editions d'organisation
- 2)- BARBIER Etienne (1996)
« L'audit interne permanence et actualité »
Editions d'organisation, 3è édition
- 3)- BRIEN Robert & SENEAL Jean (1984)
« Contrôle interne et vérification »
Editions Préfontaine inc.
- 4)- CNCC (1988)
« Démarche et organisation de la mission générale » tome 1
Collection notes d'informations N°12
CNCC Edition
- 5)- COLLINS Lionel & VALIN Gérard (1992)
« Audit et contrôle interne : aspects financiers, opérationnels et stratégiques »
Edition Dalloz, 4è édition
- 6)- COOPERS & LYBRAND (1998)
« La nouvelle pratique du contrôle interne »
Editions d'organisation
- 7)- Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables (CSOEC°(France)
(1999))
« Le contrôle interne dans les collectivités locales »
Collection Maîtrise de la gestion locale
Edition Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables

- 8)- GUEDJ Norbert et collaborateurs (1998)
« Contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise »
Editions d'organisation
- 9)- JENKINS Brian & PINKNEY Anthony (1984)
« Audit des systèmes et des comptes gérés sur informatique »
Edition Techniques et pratiques des affaires
- 10)- LAURENT Phillipe & TCHERKAWKY Pierre (1992)
« Pratique de l'audit opérationnel »
Editions d'organisation
- 11)- LEFEBVRE Francis (1995)
« Mémento pratique comptable »
Edition Francis Lefebvre
- 12)- LEMANT /Groupe de recherche (1995)
« La conduite d'une mission d'audit interne »
Edition Dunod, 2è édition
- 13)- LEMANT /Groupe de recherche (1999)
« La conduite d'une mission d'audit interne »
Edition Dunod, 3è édition
- 14)- RENARD Jacques (1998)
« Théorie et pratique de l'audit interne »
Edition d'organisation
- 15)- RENARD Jacques (2000)
« Théorie et pratique de l'audit interne »
Edition d'organisation 3è édition

16)- SAYAG Alain (1989)

« Commissariat aux comptes : renforcement ou dérive »

Volume II

Edition Librairies Techniques

17- STETTLER Howard F (1976)

« Audit : Principes et méthodes générales »

Edition française Publi-Union

II- REVUES ET AUTRES PUBLICATIONS

1)- PETIT Gérard

« Le contrôle interne est encore le meilleur moyen d'enrayer la fraude »

Revue française de l'audit interne N° 135 (juin 1997)

Pages 19-22

2)- SCHICK Pierre

« Il y a des mesures concrètes à prendre pour limiter les risques de fraudes »

Revue française de l'audit interne N° 135 (Juin 1997)

Page 23-26

3)- DE PHYLY Xavier

« Editorial »

Revue française de l'audit interne N° 139 (Avril 1998)

Page 4

4)-DEQUEVY (J.P)

« Approche COSO du contrôle interne »

Bulletin de l'audit interne N° 13 (juin 1999)

Pages 6-9

III- MEMOIRE

1)- KOBIANE Marie Paule (1991)

« Politique d'incitation fiscale et douanière dans l'industrie au Burkina Faso »

Mémoire de maîtrise en sciences économiques option gestion des entreprises.

IV- ETUDE

1)- SOUMARE Mohamed, LAMIEN Adiza & LOUGE Moumouni (1999)

« Revue à mi parcours de l'appui de la Coopération suisse aux villes de Ouahigouya, Fada N'Gourma et Koudougou dans le cadre du programme de développement des villes moyennes au Burkina Faso »

V- COURS

1)- SOW Ousmane & SOW Ngary (1999-2000)

« Audit interne et procédures »

Cycle audit international et contrôle, CESAG

2)- YAZI Moussa (1999-2000)

« Comptabilité de management »

Cycle audit international et contrôle, CESAG

VI- TEXTES LEGAUX REGLEMENTAIRES

VI.1- LOIS

1)- Ordonnance N°69/47/PRES/MFC du 18 septembre 1969

Portant loi organique relative aux lois de finances de Haute Volta (actuel Burkina Faso)

2)- La loi N°039/AN du 30 juillet 1998.

VI.2- CIRCULAIRES

- 1)- Circulaire N°95-015/PRES/SG/DEF du 30 juillet 1996
Portant centralisation des fonds publics
- 2)- Circulaire N°2000-002/PM/SG/DEF du 02 février 2000
Portant réglementation des ouvertures de comptes bancaires au profit des structures publics

VI.3- DECRETS

- 1)- Décret N° 69/197/PRES/MFC du 19 septembre 1969
Portant régime financier de la République de Haute Volta (actuel Burkina Faso).
- 2)- Décret N°92-134/MFP/MAT du 26 mai 1992
Portant autorisation de création des EPCD
- 3)- Décret N°366/PRES/MAT du 13 octobre 1994
Portant modificatif du décret N°92-134/MFP/MAT du 26 mai 1992
- 4) Décret N°96-056/PRES/PM/MEF du 07 mars 1996 portant réglementation générale des marchés publics
- 5)- Décret N°96-056/PRES/PM/MEF du 07 mars 1996
Portant réglementation générale des marchés publics
- 6)- Décret N°99-051/PRES/PM/MEF du 05 mars 1999
Portant statut général des EPA
- 7)- Décret N°99-128/PRES/PM/MEF du 10 mai 1999
Portant modificatif du décret N°99-051/PRES/PM/MEF du 05 mars 1999

VI.4- ARRETES

- 1)- Arrêté N°92-00011/PYTG/C-OHG du 10 mai 1992
portant création de l'EPCD de Ouahigouya
- 2)- Arrêté N°95-10/MAT/PBLK/C-KDG du 27 septembre 1995 portant
d'organisation de l'EPCD de koudougou.
- 3)- Arrêté N°031/PRES/PM/MEF du 09 1996
Portant modalités d'établissement du bon de commande et de la lettre de
commande
- 4)- Arrêté N°96-8/PGRM/FDG/CO du 21 novembre 1996
portant création de l'EPCD de Fada N'Gourma

VI.5- PROTOCOLE D'ACCORD

- 1)- Accord N°98/33 du 03 septembre 1998
Entre le Gouvernement de Suisse et le Gouvernement du Burkina Faso
Concernant le programme de développement des villes moyennes dans
Koudougou, Ouahigouya, et Fada N'gourma

VII- AUTRES DOCUMENTS

- 1)- Manuel de procédures administratives financières et comptables des EPCD
- 2)- Le petit Larousse illustré (1996)
Edition Larousse