



**CENTRE AFRICAIN D'ETUDES  
SUPERIEURES EN GESTION**

**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE**

**DIPLOME D'AUDIT INTERNATIONAL ET CONTROLE**

**D.E.S.S** - *Diplôme de 3<sup>e</sup> cycle*

**12<sup>e</sup> Promotion**

**MEMOIRE DE FIN D'ETUDES**



**THEME :**

**LE CONTROLE INTERNE RELATIF AU SYSTEME  
DE TRAITEMENT COMPTABLE DES OPERATIONS DE  
LA COMMUNE A LA RECETTE MUNICIPALE  
DE DUGUMATO**

Bibliothèque du CESAG



108434

Présenté par:

Rodrigue LAFFONT

Sous la direction de :

Adolphe SOMDA

Associé - Directeur du département Audit et C.A.C  
CAFEC-KA- Burkina Faso

**M0158AUDIT02**

**2**



**Août 2002**

M0158AUDIT02

## DEDICACE

A nos feux parents, nous dédions le présent mémoire.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

## REMERCIEMENTS

Nos remerciements vont à l'endroit de tous ceux qui, de par leurs multiples sacrifices et conseils ont bien voulu nous apporter leur soutien pendant notre formation au CESAG.

- A la famille CHAUBET à Abidjan ;
- A la famille MASTRO à Abidjan ;
- A la famille DIARRA à Abidjan ;
- A Madame NIANG Bintou TRAORE, notre tante et son époux NIANG Bâ-Sékou ;
- A Madame SOUMA Fanta BA , notre tante
- A Brigitte TIENDREBEOGO, notre fiancée
- A Idrissa LINGANI

Nos remerciements vont également à l'endroit de tous ceux qui, de par leurs multiples conseils et recommandations ont bien voulu nous apporter leur soutien au cours de nos recherches et de la rédaction de notre mémoire.

- A Monsieur Adolphe SOMDA, Associé-directeur du département d'audit et CAC – CAFEC - KA
- A Monsieur Moussa YAZI, Sous-directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité du CESAG.
- A tout le personnel de la recette municipale de Dugumato.

## SIGLES ET ABREVIATIONS

- ATH** : Association Technique d'Harmonisation de Cabinets d'Audit et conseil
- CESAG** : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
- CNCC** : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (France)
- CSOEC** : Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables (France)
- DGT-CP** : Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (Burkina Faso)
- FRAP** : Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes
- IFAC** : International Federation of Accountants
- IGT** : Inspection Générale du Trésor
- IPC** : Inspection des Postes Comptables
- OECCA** : Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés (France)

## LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

Tableau n°1 : Démarche d'appréciation du contrôle interne en audit financier	48
Figure n°1 : Démarche d'appréciation du contrôle interne en audit financier	49
Figure n°2 : Démarche adoptée pour l'appréciation du contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune à la recette municipale de Dugumato	54
Figure n°3 : Organigramme de la recette municipale de Dugumato	63
Figure n°4 : Organigramme du service des collectivités locales	64
Grille d'analyse des tâches n°1 : Les opérations de dépenses	67
Grille d'analyse des tâches n°2 : Les opérations de recouvrement des titres de recettes autres qu'impôts directs émis avant recouvrement	68
Grille d'analyse des tâches n°3 : Les opérations de recouvrement des impôts directs	69
Grille d'analyse des tâches n°4 : Le traitement comptable des opérations de la commune	73
Tableau n°2 : Identification des risques généraux	76
Tableau n°3 : Vérification des éléments matériels pour le test de conformité	93
Tableau n°4 : Faiblesses de contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune	95

## TABLE DES MATIERES

DEDICACE	i
REMERCIEMENTS	ii
SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES	iv
<b>INTRODUCTION GENERALE</b>	<b>1</b>
<b><u>PREMIERE PARTIE</u> : le contrôle interne et son appréciation en audit financier</b>	<b>7</b>
<b><u>CHAPITRE 1</u> : Le contrôle interne dans les organisations</b>	<b>9</b>
<b><u>Section 1</u> : La définition du contrôle interne</b>	<b>9</b>
<b><u>Section 2</u> : Les objectifs du contrôle interne</b>	<b>11</b>
<u>Paragraphe 1</u> : La protection et la sauvegarde du patrimoine	11
<u>Paragraphe 2</u> : La qualité de l'information	12
<u>Paragraphe 3</u> : L'Application des instructions de la direction	12
<u>Paragraphe 4</u> : L'amélioration des performances	12
<u>Paragraphe 5</u> : La conformité aux lois et règlements en vigueur	13
<b><u>Section 3</u> : Les dispositifs du contrôle interne</b>	<b>14</b>
<u>Paragraphe 1</u> : Les objectifs	15
<u>Paragraphe 2</u> : L'évaluation des risques	16
<u>Paragraphe 3</u> : Les moyens	16
<u>Paragraphe 4</u> : Le système d'information et de pilotage	17
<u>Paragraphe 5</u> : L'organisation	17
<u>Paragraphe 6</u> : Les méthodes et procédures	18
<u>Paragraphe 7</u> : Les activités de contrôle	19
<u>Paragraphe 8</u> : Les moyens matériels de protection	20
<u>Paragraphe 9</u> : La supervision	20
<b><u>Section 4</u> : Les principes du contrôle interne</b>	<b>22</b>

<u>Paragraphe 1</u> : Le principe d'organisation	23
A / - L'organisation rationnelle et adaptée	23
B / - L'organisation objective	23
C / - L'organisation formalisée et vérifiable	23
D / - L'organisation conforme aux textes	23
<u>Paragraphe 2</u> : Le principe de la séparation des fonctions	24
<u>Paragraphe 3</u> : Le principe d'intégration	25
<u>Paragraphe 4</u> : Le principe de la bonne information	26
<u>Paragraphe 5</u> : Le principe de la qualité du personnel	26
<u>Paragraphe 6</u> : Le principe d'harmonie	27
<u>Paragraphe 7</u> : Le principe d'universalité	27
<u>Paragraphe 8</u> : Le principe d'indépendance	28
<u>Paragraphe 9</u> : Le principe de permanence	28
<b><u>Section 5</u></b> : Les obstacles et limites du contrôle interne	28
<u>Paragraphe 1</u> : Les comportements des dirigeants et problèmes humains	28
<u>Paragraphe 2</u> : Le coût du contrôle interne	29
<u>Paragraphe 3</u> : La collusion	29
<b><u>Section 6</u></b> : La spécificité du contrôle interne dans les recettes municipales	30
<u>Paragraphe 1</u> : Les objectifs et principes relatifs à la conformité aux textes	30
<u>Paragraphe 2</u> : Les objectifs d'amélioration des performances	31
<b><u>CHAPITRE 2</u></b> : L'appréciation du contrôle interne en audit financier	32
<b><u>Section 1</u></b> : La prise de connaissance de l'entité	33
<u>Paragraphe 1</u> : La collecte des informations	33
<u>Paragraphe 2</u> : L'analyse des informations	34
A / - L'étude des organigrammes	34
B / - Les pouvoirs des différents responsables	34
C / - L'étude des fonctions	35
<b><u>Section 2</u></b> : La prise de connaissance des systèmes	35
<u>Paragraphe 1</u> : La connaissance des systèmes	35
<u>Paragraphe 2</u> : La description des procédures	36
A / - La description narrative	36
B / - La description graphique	37

<u>Paragraphe 3</u> : Les tests de conformité	38
A / - La confirmation verbale	38
B / - L'étude des opérations	38
<b><u>Section 3</u></b> : L'évaluation préliminaire des systèmes	38
<u>Paragraphe 1</u> : L'étude visuelle	39
<u>Paragraphe 2</u> : Les questionnaires de contrôle interne	39
<u>Paragraphe 3</u> : La méthode des « points de contrôle »	40
A / - Le recensement des objectifs	40
B / - La description des moyens	40
C / - L'appréciation de la manière dont les objectifs sont atteints	41
<u>Paragraphe 4</u> : Les feuilles d'identification des contrôles	41
<b><u>Section 4</u></b> : La vérification du fonctionnement des systèmes	42
<u>Paragraphe 1</u> : Le programme de contrôle	42
<u>Paragraphe 2</u> : Les contrôles de permanence	43
A / - Les sondages	44
B / - Les techniques utilisées	44
<u>Paragraphe 3</u> : Les contrôles révélateurs	45
<b><u>Section 5</u></b> : L'évaluation définitive des systèmes	45
<b><u>Section 6</u></b> : L'analyse des faiblesses	46
<b><u>DEUXIEME PARTIE</u></b> : L'appréciation du contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune à la recette municipale de Dugumato	52
<b><u>CHAPITRE 3</u></b> : La prise de connaissance Générale et identification des risques généraux	55
<b><u>Section 1</u></b> : La fonction de receveur municipal	55
<u>Paragraphe 1</u> : La prise de connaissance de la fonction de receveur municipal	55
<u>Paragraphe 2</u> : Les principes et organisation de la comptabilité du receveur municipal	57
A / - Les principes généraux de la comptabilité du receveur	57
B / - L'organisation générale des traitements comptables des opérations de la commune	58



<u>Paragraphe 3</u> : Les objectifs de contrôle interne relatif au système comptable du receveur municipal	60
<b><u>Section 2</u></b> : La prise de connaissance de la recette municipale de Dugumato	61
<u>Paragraphe 1</u> : La présentation de la recette municipale de Dugumato	61
<u>Paragraphe 2</u> : La présentation du service des collectivités locales	64
<b><u>Section 3</u></b> : L'identification et analyse des risques généraux	65
<u>Paragraphe 1</u> : Les risques généraux liés à l'organisation générale	65
A / - La structure générale	65
B / - La formalisation de l'organisation et des procédures	65
C / - La séparation des fonctions	66
D / - La qualité du personnel	71
E / - Les activités de supervision	71
<u>Paragraphe 2</u> : Les risques généraux liés à l'organisation du système de traitement comptable des opérations de la commune	72
A / - La séparation des tâches	72
B / - La qualité des supports comptables	75
<b><u>Section 4</u></b> : Les recommandations et perspectives de mise en œuvre	77
<u>Paragraphe 1</u> : Pour l'organisation générale de la recette municipale de Dugumato	77
A / - Pour la formalisation de l'organisation et des procédures	77
B / - Pour la séparation suffisante des fonctions et la mise en place des procédures d'autocontrôle	78
C / - Pour la qualité du personnel	79
D / - Pour les activités de supervision	80
<u>Paragraphe 2</u> : Pour l'organisation du système de traitement comptable	80
A / - Pour la séparation des tâches	80
B / - Pour la qualité des supports comptables	81
<b><u>CHAPITRE 4</u></b> : L'évaluation des procédures de traitement comptable des opérations de la commune de Dugumato	82
<b><u>Section 1</u></b> : La description des procédures	82
<u>Paragraphe 1</u> : Les traitements préalables à l'enregistrement des opérations dans la comptabilité de la commune	82
A / - Les traitements relatifs aux recettes autres qu'impôts directs dont le recouvrement est effectué après émission de titres	83

B / - Les traitements relatifs aux recettes autres qu'impôts directs dont le recouvrement intervient sans émission préalable de titres et aux recettes d'impôts directs dont le recouvrement est assuré par les services de la recette municipale	84
C / - Les traitements relatifs aux recettes d'impôts directs dont le recouvrement est assuré par la Direction Générale des Impôts	85
D / - Les traitements relatifs aux opérations de dépenses	86
E / - Le suivi des rejets de mandats et de titres de recettes	88
<b>Paragraphe 2</b> : Les traitements comptables des opérations de la commune	88
A / - L'enregistrement des opérations de la commune	88
B / - L'établissement des états intermédiaires	91
C / - L'établissement des états de synthèse	91
<b>Section 2</b> : Le Test de conformité	92
<b>Section 3</b> : L'évaluation de la conception des procédures de traitement comptable des opérations de la commune	94
<b>Section 4</b> : La présentation et l'analyse des faiblesses de contrôle interne relatif aux procédures de traitement comptable des opérations de la commune	94
<u>Paragraphe 1</u> : Pour l'objectif d'exhaustivité d'enregistrement des opérations	95
<u>Paragraphe 2</u> : Pour l'objectif de réalité des enregistrements	96
<u>Paragraphe 3</u> : Pour l'objectif Imputation, totalisation, centralisation correctes	96
<b>Section 5</b> : Les recommandations et perspectives de mise en œuvre	98
<u>Paragraphe1</u> : Pour l'objectif d'exhaustivité d'enregistrement des opérations	98
<u>Paragraphe 2</u> : Pour l'objectif réalité des opérations enregistrées	98
<u>Paragraphe3</u> : Pour l'objectif d'imputation, totalisation et centralisation correctes	99
<b>CONCLUSION GENERALE</b>	101
<b>ANNEXES</b>	103
<b>BIBLIOGRAPHIE</b>	111

# **INTRODUCTION GENERALE**

---

Le contrôle interne est de plus en plus d'une utilité reconnue dans toute organisation publique ou privée comme un dispositif contribuant à la maîtrise du fonctionnement et de l'évolution des activités.

Il se caractérise par la mise en place d'un certain nombre de dispositifs visant à promouvoir l'efficacité, à protéger le patrimoine et les ressources, à garantir la fiabilité des états financiers et la conformité aux lois et règlements (COOPERS & LYBRAND, 1998 : 13).

En matière de contrôle interne dans le secteur public en général et dans le secteur local en particulier, une grande importance est accordée au principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable ainsi qu'aux dispositions réglementaires visant à assurer l'application de ce principe.

Ce principe dont la mise en œuvre implique la mise en place des procédures d'autocontrôle, vise à assurer la sécurité des deniers publics et à garantir la transparence des activités financières de l'administration (CSOEC, 1999 : 30).

En application de ce principe et des dispositions réglementaires y relatives, le comptable public est tenu de veiller par ses contrôles à la régularité des justificatifs des opérations relatives à l'exécution budgétaire et de produire à la cour des comptes, un compte de gestion retraçant sincèrement et véritablement sous peine de droit la situation d'exécution du budget et du patrimoine (Ordonnance n°91 -0051 / PRES du 29 août 1991 : art 187 & 191)

Cependant, force est de constater que la reddition des comptes de gestion depuis son institution au Burkina Faso en 1963 n'a pas été correctement mise en œuvre. Par conséquent, les comptes des exercices se situant entre 1963 et 1983 ont bénéficié par arrêt n°1 du 28 septembre 1990 de la cour des comptes, d'un apurement général pour permettre aux comptables de repartir sur de nouvelles bases.

Ainsi, dans le cadre de la mise en œuvre de l'ordonnance n°91-0051 / PRES du 29 août 1991, portant composition, organisation et fonctionnement de la cour suprême, il a été rappelé aux comptables publics, leurs obligations en matière de reddition de compte de gestion.

Mais, tous les comptes notamment ceux des receveurs municipaux qui ont été produits à cet effet, ont été rejetés par correspondance n°0020 du 22 novembre 1999 de la cour des comptes, pour des raisons liées à la régularité et à la fiabilité des documents produits.

La Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGT-CP), depuis sa réforme de 1997 ne cesse de multiplier des actions pour relever ce défi.

Parmi ces actions nous pouvons citer notamment l'élaboration d'une instruction sur la reddition des comptes de gestion et des formations au bénéfice des agents comptables concernés.

La production des comptes réguliers et sincères nécessitant notamment la maîtrise des risques généraux liés à l'environnement du contrôle interne et de ceux liés à la conception et au fonctionnement des systèmes (CNCC, 1992), nous estimons que des actions doivent être également entreprises au niveau de chaque poste comptable concerné, en vue de maîtriser ces risques.

Ces actions doivent notamment consister à mettre en place des dispositifs de contrôle interne exhaustifs et adéquats ou à améliorer le système de contrôle interne en place selon le cas et à renforcer les interventions de l'inspection des postes comptables en lui confiant les rôles liés à la fonction d'audit interne.

Parmi ces actions citées, l'amélioration du système de contrôle interne en place constitue l'essentiel des préoccupations pour la présente étude.

La mise en œuvre de cette étude nous amène ainsi à nous poser la question de savoir, comment peut-on améliorer le système de contrôle interne de telle sorte qu'il puisse contribuer à la production des comptes réguliers et sincères ?

Ou plus spécifiquement :

- Quelles sont les actions à entreprendre pour identifier et maîtriser les risques généraux liés à l'environnement du contrôle interne et pouvant influencer la qualité des comptes ?

- Quelles sont les actions à entreprendre pour identifier et maîtriser également les risques liés à la conception et au fonctionnement des systèmes, et pouvant influencer la réalisation des objectifs de contrôle interne assignés ?

Notre choix ayant porté sur la recette municipale de Dugumato, poste comptable également concerné par la problématique ainsi exposée, le thème de cette étude peut être formulé de la façon suivante : « Le contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune à la recette municipale de Dugumato ».

Le but recherché à travers l'étude circonscrite dans ce thème est d'apprécier le contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune de Dugumato.

Cette étude a ainsi pour objectif général de faire des propositions d'amélioration du contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune à la recette municipale de Dugumato.

Et pour objectifs spécifiques :

- d'évaluer l'organisation générale de la recette municipale de Dugumato et de son système de traitement comptable des opérations de la commune en identifiant les risques généraux pouvant influencer la qualité des comptes et formuler des recommandations d'amélioration,
- d'évaluer les procédures de traitement comptable des opérations de la commune de Dugumato en vérifiant la prise en compte des moyens nécessaires à la réalisation des objectifs de contrôle interne assignés et formuler des recommandations d'amélioration.

La mise en oeuvre de ces recommandations, pourra contribuer à l'amélioration de la qualité des comptes produits à la recette municipale de Dugumato et permettre ainsi au receveur municipal d'honorer ses obligations en matière de reddition des comptes de gestion.

La prise de connaissance de cette étude pourra également fournir aux responsables de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique, des éléments d'information sur des actions supplémentaires à entreprendre pour permettre aux comptables de produire conformément à la réglementation en vigueur, leurs comptes de gestion à la cour des comptes.

La réalisation d'une telle étude sera une occasion pour nous, d'approfondir et de mettre en pratique des enseignements reçus au CESAG durant notre formation en audit international et contrôle.

Pour mener à bien cette étude, il nous faut définir un cadre théorique dans lequel elle pourra s'inscrire.

En effet, selon les objectifs assignés, l'audit est soit financier, soit opérationnel ou encore de gestion (MIKOL, 1999 : 8-13).

Cependant, toute démarche d'audit, quel que soit son objectif, implique l'appréciation du contrôle interne (COLLINS & VALIN, 1992 : 34).

L'audit financier qui a pour objectif d'apprécier les processus comptables et / ou les comptes (MIKOL, 1999 : 9-10), implique dans les deux (02) cas une appréciation du contrôle interne. Dans le premier cas, il vise à assurer la fiabilité des processus comptables. Dans le second cas, il va s'appuyer sur l'appréciation du contrôle interne pour déterminer le volume des travaux relatifs au contrôle direct des comptes.

L'audit opérationnel quant à lui, visant à assurer l'amélioration des performances (LAURENT & TCHERKAWSKY, 1992), a pour finalité l'appréciation des dispositifs du contrôle interne contribuant à la maîtrise du fonctionnement des activités et de l'utilisation des moyens.

En fin, l'audit de gestion permettant de porter un jugement sur la gestion des dirigeants (MIKOL, 1999 : 11) ne saura se passer de l'appréciation des dispositifs du contrôle interne relatifs à la sécurité du patrimoine et à la maîtrise des activités de gestion.

L'objectif de notre étude étant de formuler des recommandations d'amélioration d'un système de traitement comptable, notre choix théorique va porter sur le contrôle interne et son appréciation en audit financier

Cette étude pourra ainsi s'articuler autour de deux (02) grandes parties. La première consistera donc en une revue de littérature visant à exposer des éléments théoriques et méthodologiques sur le contrôle interne et son appréciation en audit financier, dont une exploitation judicieuse nous permettra de réaliser dans la seconde partie, l'appréciation du contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune à la recette municipale de Dugumato.



**PREMIERE PARTIE : LE CONTROLE INTERNE**  
**ET SON APPRECIATION EN AUDIT FINANCIER**

---

La présente partie constitue la première étape de notre étude. Elle est entièrement consacrée à une revue de littérature. Elle se compose de deux chapitres.

Le premier consistera à définir le contrôle interne, à étudier ses objectifs, ses dispositifs et ses principes, à identifier les obstacles et limites liés à sa mise en œuvre et à la réalisation de ses objectifs, et enfin, à exposer sa spécificité dans les recettes municipales. Ce premier chapitre a ainsi pour objectif de permettre une meilleure appréhension du contrôle interne afin de faciliter l'exposé relatif à son appréciation dans le second chapitre.

Ce second chapitre qui portera sur la démarche, les techniques et outils utilisés pour l'appréciation du contrôle interne en audit financier, vise à faciliter la détermination d'une méthodologie d'appréciation du contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune à la recette municipale de Dugumato, objet de la seconde partie de notre étude.

## **Chapitre 1 : Le contrôle interne dans les organisations**

Le contrôle interne est présenté et expliqué de plusieurs façons, mais l'accord se fait sur l'essentiel.

En effet, dans le présent chapitre, un effort de synthèse réalisé à partir de la littérature disponible a permis d'exposer des éléments théoriques sur le contrôle interne autour des points suivants :

- Définition du contrôle interne ;
- Objectif du contrôle interne ;
- Dispositifs du contrôle interne ;
- Principes du contrôle interne ;
- Obstacles et limites du contrôle interne ;
- Spécificités du contrôle interne dans les Recettes Municipales.

### **Section 1 : La définition du contrôle interne**

Il existe plusieurs définitions du contrôle interne. Les plus autorisées sont celles formulées par les organisations professionnelles d'auditeurs et d'experts comptables (COLLINS & VALIN, 1992:35)

Parmi ces définitions, nous retenons celles formulées par l'Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés français (OECCA) et l'International Fédération of Accountants (IFAC) qui contiennent les idées maîtresses partagées par les autres organisations et présentent ainsi un concept de contrôle interne plus large.

En effet, en 1977 l'OECCA propose la définition selon laquelle, « Le contrôle interne est 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 des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci » (In RENARD, 1998:106 ; COLLINS & VALIN, 1992:35 ; OBERT, 1992:43 ; BENEDICT & KERAVEL, 1996:12)

Cette définition présente le contrôle interne comme étant un ensemble de moyens dont dispose l'entreprise pour atteindre un objectif général qui est celui de la maîtrise de ses activités et des objectifs spécifiques qui sont les suivants :

- La protection et la sauvegarde du patrimoine,
- La bonne qualité de l'information ;
- L'application des instructions de la Direction
- L'amélioration des performances.

Elle prend en compte aussi bien les besoins de l'auditeur légal qui, pour fonder son opinion, est notamment amené à apprécier les procédures de contrôle interne liées au système d'organisation comptable que ceux de l'auditeur contractuel auquel l'entreprise confie la mission d'apprécier des procédures liées au système de qualité de l'entreprise.

En présentant le contrôle interne comme étant l'ensemble des sécurités, cette définition fait apparaître la notion de risque lié à la réalisation des objectifs de contrôle interne. Elle prend ainsi en compte les préoccupations de l'auditeur interne dont le fondement du métier porte sur l'analyse de ces risques (LEMANT, 1999:30).

Quant à l'IFAC, elle définit le système de contrôle interne comme étant « l'ensemble des politiques et procédures mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention ou la détection des fraudes et des erreurs, la précision et l'exhaustivité des registres comptables ainsi que la préparation en temps voulu d'information financière fiable ». (In CSOEC, 1999 : 25)

Dans cette définition, l'IFAC précise que la mise en œuvre du contrôle interne dans une entité relève de la responsabilité de sa direction.

Par ailleurs, en utilisant l'expression « entité », cette définition exprime ainsi que le contrôle interne n'est pas exclusivement réservé au secteur privé. Il est également appliqué dans le secteur public.

Ainsi, le contrôle interne peut être défini comme étant un ensemble de dispositifs mis en œuvre dans une entité en vue d'assurer de façon raisonnable la réalisation de l'ensemble des objectifs liés à la maîtrise et à la pérennité de ses activités.

## **Section 2 : Les objectifs du contrôle interne**

L'objectif général assigné au contrôle interne est de maîtriser l'organisation de l'entité et d'assurer sa continuité.

La maîtrise de l'organisation d'une entité peut être acceptée comme étant le contrôle des évolutions, des résultats et des risques afin qu'elle puisse agir conformément à son objet social (CSOEC, 1999 : 25).

La réalisation de cet objectif général assigné au contrôle interne passe par celle des objectifs spécifiques qui sont les suivants (CNCC, 1992 ; CSOEC, 1999 ; COLLINS & VALIN, 1992 ; RENARD, 1998 ; COOPERS & LYBRAND, 1998) :

- Protection et sauvegarde du patrimoine et des ressources ;
- Qualité de l'information ;
- Application des instructions de la direction ;
- Amélioration des performances ;
- Conformité aux lois et règlements en vigueur.

### **Paragraphe 1 : La protection et la sauvegarde du patrimoine**

Un bon système de contrôle interne doit permettre de préserver en permanence l'ensemble des biens matériels, immatériels et financiers de l'organisation contre l'ensemble des risques pouvant provenir de l'environnement (CNCC, 1992 : 22) :

- Risque de destruction, lié à l'environnement naturel ( séisme, inondation, et autre) ;
- Risque d'obsolescence, lié à l'environnement technologique ;
- Risque d'erreur, de négligence, de fraude ou de vol lié à l'environnement humain (tiers, employés, dirigeants, par exemple).

Le système de contrôle interne doit également prendre en compte la protection des ressources humaines contre les risques de maladies, d'accidents de travail et autre.

## **Paragraphe 2 : La qualité de l'information**

Un bon système de contrôle interne doit permettre d'éviter des risques d'erreurs et d'omission dans la production des informations.

Les informations ainsi produites doivent donner une image fidèle de l'entité. Elles doivent être vérifiables, exhaustives, pertinentes et disponibles (COLLINS & VALIN, 1992 : 41)

## **Paragraphe 3 : L'Application des instructions de la direction**

Les instructions de la direction entrent dans le cadre général de la mise en application des politiques, plans et procédures. Elles apparaissent comme un moyen utilisé par la direction pour ses délégations de tâches.

Le système de contrôle interne doit permettre le respect des instructions en assurant une bonne communication entre les divers niveaux hiérarchiques de l'organisation et une bonne supervision de l'application de ces instructions.

## **Paragraphe 4 : L'amélioration des performances**

Un bon système de contrôle interne doit prévoir des mesures à tous les niveaux de l'organisation visant à favoriser l'amélioration des performances.

La performance d'une organisation peut être définie par rapport à sa capacité d'acquisition économique des ressources et de réalisation efficace et efficiente des objectifs opérationnels.

Son amélioration permanente permet la croissance et la prospérité des activités de l'organisation (RENARD, 1998 :114)

## **Paragraphe 5 : La conformité aux lois et règlements en vigueur**

Le système de contrôle interne doit enfin permettre à l'organisation de mener ses activités conformément aux dispositions législatives et réglementaires auxquelles elle est soumise. Nous pouvons citer entre autres exemples, les dispositions portant sur la fiscalité, la sécurité sociale, l'environnement, le commerce international.

En effet, le système de contrôle interne doit permettre à l'organisation de se prémunir contre les risques juridiques liés au non-respect des dispositions législatives et réglementaires en vigueur.

Les objectifs de contrôle interne peuvent être classés suivant qu'ils ont ou non une incidence directe sur les comptes produits par l'organisation (BENEDICT & KERAVEL, 1996 : 53)

Ainsi, la protection du patrimoine et des ressources de l'entité ainsi que la fiabilité et la qualité des informations d'ordre comptable sont des objectifs ayant une incidence directe sur les comptes annuels. Quant aux objectifs n'ayant pas d'incidence directe sur les comptes annuels, ils portent sur l'application des instructions de la direction, l'amélioration des performances et la conformité aux lois et règlements en vigueur (COOPERS & LYBRAND, 1998 : 50)

Un tel classement présente un intérêt particulier pour l'auditeur légal qui a pour principale mission, la certification des comptes annuels de l'organisation.

Les objectifs de contrôle interne peuvent être également regroupés en trois (03) grandes catégories suivant qu'ils sont liés aux opérations, aux informations financières ou encore à la conformité aux lois et règlements en vigueur (COOPERS & LYBRAND, 1998 : 50-51)

Les objectifs liés aux opérations correspondent aux objectifs d'amélioration des performances. Ceux liés aux informations financières regroupent les objectifs de protection et de sauvegarde du patrimoine et des ressources, et ceux liés à la qualité de l'information. Quant aux objectifs liés à la conformité aux lois et règlements en vigueur, nous pouvons y ranger les objectifs liés au respect des instructions de la direction.

Ce dernier type de classement présente un intérêt particulier pour l'auditeur contractuel ou l'auditeur interne qui peuvent être amenés à effectuer un audit opérationnel, un audit financier ou encore un audit de conformité.

La réalisation de tous ces objectifs précédemment exposés, repose sur un ensemble cohérent de dispositifs constituant l'objet de la prochaine section.

### **Section 3 : Les dispositifs du contrôle interne**

Le contrôle interne exprime « la volonté de l'entrepreneur, qui organise son entreprise, de prévoir dans chacune des modalités qui concourent à sa gestion, les sécurités qui permettent d'en assurer autant que possible, l'autorégulation et l'autocontrôle » (OECCA, in MIKOL, 1999 : 143).

En effet, les dispositifs par lesquels le contrôle interne se manifeste ne se présentent pas de façon isolée. Ils sont intégrés aux processus de gestion. Cela confère au contrôle interne une certaine efficacité, la possibilité de limiter ou d'éviter des coûts y afférents et de réduire le délai de réaction aux changements de situation (COOPERS & LYBRAND, 1998 : 25).

L'intégration du contrôle interne au processus de gestion explique en partie les divergences de sa présentation et d'explication de son contenu.

Cependant, les dispositifs du contrôle interne peuvent être regroupés sous les rubriques suivantes (CNCC, 1992 : 26-34 ; COOPERS & LYBRAND, 1998 : 28-107 ; RENARD, 1998 : 117-142 ; COLLINS, VALIN, 1992 : 44-48) :

- Objectifs ;
- Moyens ;
- Evaluation des risques ;



- Système d'information et de pilotage ;
- Organisation ;
- Méthodes et procédures ;
- Activités de contrôle ;
- Moyens matériels de protection ;
- Activités de supervision

### **Paragraphe 1 : Les objectifs**

Chaque responsable de l'entreprise, partant des objectifs généraux du contrôle interne, définit les objectifs de sa mission, en prenant en compte les critères ci-après (RENARD, 1998 : 122-123) :

- les objectifs définis doivent viser la réalisation de la mission assignée au responsable,
- à partir des objectifs spécifiques, des sous-objectifs doivent être assignés aux responsables opérationnels du service de telle sorte que la réalisation de l'ensemble de ces derniers concourt à celle des premiers,
- les objectifs doivent être mesurables,
- ils doivent pouvoir être suivis par le système d'information à la disposition du management,
- ils doivent se situer dans le temps,
- ils doivent être ambitieux.

RENARD (1998) précise que tout manquement à ces principes va constituer une faiblesse du système de contrôle interne.

Cependant, il y a lieu de le noter, pour COOPERS & LYBRAND (1998 : 50), fixer des objectifs est une condition préalable qui permet d'assurer le contrôle interne mais ne constitue pas un élément du système de contrôle interne. Mais, les objectifs tels que présentés par RENARD (1998) peuvent être considérés comme des éléments du contrôle interne. Il s'agit des objectifs définis au niveau de chaque activité et dont la réalisation de l'ensemble concourt à celle des objectifs généraux du contrôle interne qui sont également pour RENARD (1998) des préalables à un contrôle interne efficace.

Dans tous les cas, la fixation des objectifs est une condition préalable à l'évaluation des risques.

### **Paragraphe 2 : L'évaluation des risques**

Elle consiste, compte tenu de l'évolution permanente de l'environnement micro et macro économique, du contexte réglementaire et des conditions d'exploitation, à disposer des méthodes permettant d'identifier, d'analyser et de maîtriser les risques susceptibles de mettre en cause la réalisation d'objectifs spécifiques (COOPERS & LYBRAND, 1998)

A cet effet, des procédures sont mises en place afin de permettre aux dirigeants de suivre la mise en œuvre et l'efficacité des mesures prises pour gérer les risques. Ces procédures correspondent aux activités de contrôle qui sont présentées plus loin. Cependant, le prochain point sera consacré aux moyens conditionnant la réalisation des objectifs.

### **Paragraphe 3 : Les moyens**

Pour la réalisation des objectifs, il est indispensable de mobiliser des moyens humains, financiers et techniques adaptés (RENARD, 1998 : 123- 125).

Le principe de qualité du personnel exposé plus loin précise que les moyens humains doivent être en nombre suffisant et avoir les qualités requises. Pour ce faire, la politique en matière des ressources humaines doit traduire les exigences de l'entité en matière d'intégrité, d'éthique et de compétence

La mobilisation des moyens financiers adaptés, quant à elle, nécessite que les budgets de fonctionnement et d'investissement soient élaborés en ligne avec les objectifs fixés.

Enfin, les moyens techniques recouvrent aussi bien les techniques industrielles que les techniques de gestion et les techniques commerciales. Les options pour ces moyens doivent être en adéquation avec les objectifs poursuivis tout en prenant en compte, notamment, les contraintes financières de l'entité

L'adaptation des moyens aux objectifs fixés vise à ne prendre en compte que les moyens nécessaires à leur réalisation. La réalisation des objectifs doit pouvoir être suivie par le système d'information et de pilotage.

#### **Paragraphe 4 : Le système d'information et de pilotage**

Les systèmes d'information et de pilotage doivent permettre d'identifier et de recueillir les informations pertinentes, de les traiter et de les communiquer sous une forme et dans des délais adéquats aux personnes qui en ont besoin pour assumer leurs responsabilités et, notamment, effectuer les contrôles qui leur incombent (COOPERS & LYBRAND, 1998).

La qualité des systèmes d'information et de pilotage se définit par rapport aux critères suivants (RENARD, 1998 : 125-128) :

- Ils doivent concerner toutes les activités et doivent être construits pour en permettre la maîtrise ;
- Ils doivent permettre d'avoir des informations fiables et vérifiables. Pour la vérification des informations, les systèmes d'information et de pilotage doivent permettre de s'appuyer sur des sources authentiques ;
- Ils doivent permettre de mesurer et de suivre tous les objectifs assignés à chaque activité ;
- Ils doivent permettre de disposer des informations au moment où l'on en a besoin ;
- Ils doivent permettre d'avoir des informations utiles et pertinentes en prenant en compte les besoins des utilisateurs.

Les systèmes d'information et de pilotage, ainsi présentés doivent contenir toutes les techniques, procédures et règles nécessaires à la mesure et au suivi des objectifs.

#### **Paragraphe 5 : L'organisation**

Les activités d'une entité doivent être organisées de façon à faciliter la mise en œuvre des stratégies destinées à assurer la réalisation des objectifs fixés. Cette organisation se manifeste à travers une structuration adéquate des activités impliquant la définition des principaux domaines d'autorité et de responsabilité, ainsi que la mise en place de liens hiérarchiques et fonctionnels pour faciliter la communication efficace des informations (COOPERS & LYBRAND, 1998 : 42- 41).

Pour être efficace, une telle organisation doit être formalisée et portée à la connaissance de tout le personnel. A cet effet, les dispositifs généralement mis en place se composent de l'organigramme, la description des postes et le recueil des pouvoirs et latitudes (RENARD, 1998 : 134).

Ces dispositifs doivent être archivés et mis à jour en fonction de l'évolution de l'organisation.

### **Paragraphe 6 : Les méthodes et procédures**

« Par méthodes et procédures, il faut entendre principalement les consignes d'exécution des tâches, les documents utilisés, leur contenu, leur diffusion et leur conservation, les autorisations et approbations, la saisie et le traitement des informations nécessaires à la vie de l'entreprise et de son contrôle » (OECCA in COLLINS & VALIN, 1992 : 46).

En d'autres termes, les méthodes et procédures constituent le cadre pratique de la mise en œuvre des orientations émanant du management (COOPERS & LYBRAND, 1998 : 73).

Elles ont pour objectif d'explicitier dans un langage directement accessible qui fait quoi, où, quand, comment, pour quelle fin (HENRY et MONKAM-DAVERAT, 1999 : 34).

CNCC (1992 : 28-30) en distingue les procédures écrites, les documents servant de supports à l'information et les rapports financiers ou de gestion.

Les méthodes et procédures doivent être formalisées à travers un manuel de façon à faciliter la mise à jour, la conservation et la consultation par les personnes chargées de les appliquer ou d'en vérifier l'application.

Il est important de le noter, les méthodes et procédures, lorsqu'elles sont formalisées, constituent un référentiel sur lequel, l'auditeur peut se fonder pour évaluer les écarts, porter des jugements et formuler des recommandations (Marc JOUFFROY, in RENARD, 1998 : 136).

La mise en application des méthodes et procédures donne lieu à des activités de contrôle constituant l'objet du prochain sous-paragraphe.

## **Paragraphe 7 : Les activités de contrôle**

Les activités de contrôle sont destinées à assurer le suivi de la mise en œuvre et l'efficacité des mesures prises pour gérer les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise. Elles sont menées à tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels de l'entité (COOPERS & LYBRAND, 1998).

Elles comprennent entre autres les éléments suivants (COLLINS VALIN, 1992 : 47 ; CNCC, 1992 : 30-32) :

- Le contrôle réciproque : Il est rendu possible par la séparation des fonctions ou des tâches incompatibles ou par le remplacement des employés pendant leurs congés annuels ou encore par une rotation du personnel parmi les différents services ou à l'intérieur d'un même service. Le contrôle réciproque des tâches doit permettre d'obtenir l'assurance que seules les transactions régulières et appropriées sont autorisées, engagées, exécutées et enregistrées, que toutes les transactions répondant à ces critères sont prises en considération et que les erreurs d'autorisation, de lancement, d'exécution ou d'enregistrement sont détectées et corrigées dans les meilleurs délais ;
- La pré-numérotation des documents ou leur numérotation dès réception (pour les documents en provenance des tiers) : C'est un moyen pour suivre l'utilisation et l'enregistrement des documents ;
- La vérification : elle implique qu'après la réalisation d'une opération, on entreprend de nouveau son analyse pour bien contrôler que le résultat obtenu est juste;
- Le rapprochement : il se fait entre deux chiffres obtenus de façon indépendante ou entre un chiffre et sa source ou avec des normes préétablies. Il est également destiné à détecter a posteriori les erreurs qui auraient pu se produire malgré les sécurités et les contrôles préalables au traitement;
- Le pointage : il s'applique plus particulièrement au contrôle des écritures comptables. Il consiste à reprendre les documents de base et les pointer avec les comptes pour s'assurer que les écritures ont été correctement ventilées et inscrites. Il doit être effectué par une personne autre que celle qui a passé les écritures;
- La documentation des contrôles : elle peut se faire à l'aide de signatures, initiales, tampons et autres. Elle permet d'éviter la réalisation des anomalies telles que l'omission de contrôle prévu par la procédure, l'omission ou la duplication d'enregistrement;

- Le classement des documents : il vise à faciliter les recherches permettant de justifier les opérations et à constituer une mémoire pour l'entreprise.

Les activités de contrôle ainsi présentées permettent d'assurer l'exécution correcte des opérations et de garantir la régularité et l'exhaustivité des informations. Elles contribuent ainsi à assurer la sécurité du patrimoine. Pour renforcer cette sécurisation les organisations disposent de moyens matériels de protection.

### **Paragraphe 8 : Les moyens matériels de protection**

Il s'agit des éléments matériels de protection contre le vol, la perte et tout ce qui menace l'intégrité physique des biens, des informations et des personnes (incendies, explosions, accidents de toute nature).

CNCC (1992 : 33) en distingue les moyens directs de protection et les restrictions d'accès. Les moyens directs de protection comprenant murs, portes, barrières, magasins fermés à clés, coffres forts ignifugés, dispositifs électronique de surveillance, accès protégés par système de badges et autres. Quant aux restrictions d'accès, elles concernent les actifs incorporels, les documents permettant de générer certaines opérations telles que les avoirs, les chèques et les traites, les fichiers informatiques ou non, les salles informatiques et autres.

Avant de passer au dernier dispositif du contrôle interne, il est important de noter que les inventaires physiques sont également réalisés pour renforcer la sécurité des biens physiques.

### **Paragraphe 9 : La supervision**

La supervision consiste à porter assistance à ses collaborateurs dans l'exécution de leurs tâches, en les gratifiant pour les efforts fournis et en les aidant à corriger les faiblesses. Elle consiste également à vérifier de façon périodique ou inopinée les activités des collaborateurs (RENARD, 1998 : 137).

Ce type de supervision relève de la compétence de tout responsable de service. Cependant, il existe d'autres types de supervision relevant de la compétence de la direction qui, dans les grandes entreprises sont délégués à des services spécialisés.

C'est ainsi que le service de contrôle de gestion a la charge de s'assurer que « les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés » (BESCOS, 1997 : 20) et le service d'audit interne, celle de « protéger la rentabilité présente et future en veillant à la qualité de l'information sur laquelle la direction appuie ses décisions et à l'efficacité avec laquelle sont conduites les opérations qui doivent concourir à la réalisation des objectifs de l'entreprise » (BARBIER, 1996 : 27).

Les activités du comité d'audit peuvent être également retenues comme des activités de supervision. En effet, « le comité d'audit assure la coordination du travail entre les auditeurs internes et externes afin que les systèmes de contrôle concernant tous les points névralgiques et les risques majeurs soient régulièrement vérifiés pour lui en confirmer le bon fonctionnement. Il peut servir de contre pouvoir pour contrecarrer les délits éventuels des directeurs » (COLLINS & VALIN, 1992 : 49).

Toute supervision est matérialisée par, entre autres, un visa, une note ou un compte-rendu. Cette matérialisation est nécessaire pour apprécier la qualité du management et se repérer dans la fréquence des actes de supervision (RENARD, 1998 : 137).

S'inspirant de la pratique de Shell France, RENARD (1998 : 118-120) fait remarquer que les dispositifs du contrôle interne ne peuvent être définis avec précision que si trois (03) préalables sont respectés. Il s'agit de la mission, des facteurs de réussite et des règles du jeu.

La mission du responsable se définit pour chaque politique en précisant quelles actions il doit entreprendre, dans quel domaine il va les exercer, pour atteindre quelle finalité.

Les facteurs de réussite peuvent être définis comme étant des moyens indispensables à l'accomplissement de la mission.

Les règles du jeu, quant elles, résultent des dispositions réglementaires ou des directives internes. Le responsable doit en avoir connaissance et en tenir compte pour l'accomplissement de sa mission.

Enfin, RENARD (1998 : 140-143) précise que les dispositifs de contrôle interne et leurs préalables doivent être cohérents et interdépendants, et l'audit interne doit contribuer de façon permanente à l'amélioration de ces qualités.

Les dispositifs de contrôle interne précédemment exposés ne se présentent pas de façon identique selon le type d'activités exercées et selon la taille, la culture et la philosophie des organisations. Cependant, il ressort des développements précédents que pour permettre aux dispositifs du contrôle interne de jouer pleinement leurs rôles, un certain nombre de règles de conduites ou de préceptes sont à prendre en compte. Certains de ces principes généralement admis dans les organisations constituent l'objet de la prochaine section.

#### **Section 4 : Les principes du contrôle interne**

Les principes du contrôle interne se composent de règles de conduite ou de préceptes visant à conférer à ce dernier une qualité suffisante, en apportant systématiquement les sécurités nécessaires à la réalisation des objectifs assignés.

Certains de ces principes sont généralement admis et considérés comme des principes fondamentaux du contrôle interne.

Une synthèse de (MIKOL, 1999 : 143-147 ; CSOEC, 1999 : 29-38 ; OBERT, 1992 : 43-45), nous a permis d'en dégager les suivants :

- Principe d'organisation ;
- Principe de séparation des fonctions ;
- Principe d'intégration (ou d'autocontrôle) ;
- Principe de la bonne information ;
- Principe de la qualité du personnel ;
- Principe d'harmonie ;
- Principe d'universalité ;
- Principe d'indépendance ;
- Principe de permanence.



## **Paragraphe 1 : Le principe d'organisation**

Pour que l'organisation soit satisfaisante, elle doit posséder certaines caractéristiques. Elle doit être rationnelle et adaptée, objective, formalisée et vérifiable, conforme aux textes

### **A / - L'organisation rationnelle et adaptée**

L'organisation d'une entité doit être réfléchie, étudiée et réalisée en tenant compte de ses objectifs, ses besoins et ses moyens. Elle doit pouvoir évoluer avec les changements substantiels des objectifs (CSOEC, 1999 : 29).

Elle doit être également adaptée de façon permanente, notamment, à la culture, à l'environnement et à l'activité (COOPERS & LYBRAND, 1998).

### **B / - L'organisation objective**

Une organisation objective est une organisation qui possède un caractère de permanence relative de telle sorte qu'elle ne soit pas remise en cause à chaque fois qu'intervient une mutation ou un départ de personne (RENARD, 1998 : 129).

### **C / - L'organisation formalisée et vérifiable**

Une organisation formalisée est celle dont le modèle théorique est représenté par des supports appropriés dont les plus utilisés, pour le rappeler, sont l'organigramme, la description des postes, le recueil des pouvoirs et latitudes.

Lorsqu'elle est formalisée, l'organisation fournit un référentiel sur lequel l'on peut se fonder pour mener des activités de vérifications qui portent entre autres, sur la conservation des structures, le respect des procédures, l'absence de circuits parallèles (CSOEC, 1999 : 30)

### **D / - L'organisation conforme aux textes**

L'organisation doit être conçue en prenant en compte le cas échéant les dispositions législatives et réglementaires.

C'est ainsi que l'organisation des collectivités se conçoit dans le respect d'un cadre juridique qui prévoit notamment le respect de certains principes visant à assurer un contrôle minimal sur les conditions d'engagement des fonds publics (CSOEC, 1999 : 30).

Outre le respect de ces quatre (04) principes d'organisation, il est également recommandé à toute entité d'avoir une organisation apte à générer elle-même des moyens de contrôle par la mise en place d'une séparation efficace des fonctions (OBERT, 1992 : 44)

## **Paragraphe 2 : Le principe de la séparation des fonctions**

Le principe de la séparation des fonctions a pour objectif d'éviter que dans l'exercice d'une même activité ou qu'à l'intérieur d'une même procédure, une même personne assure deux ou plusieurs des fonctions ci-après (MIKOL, 1999 :144-145 ; RENARD, 1998 : 130-132 ; CSOEC, 1999 : 32) :

- La fonction de décision, d'autorisation ou d'approbation dont le titulaire a le pouvoir d'engager l'entité dans les limites qui lui ont été attribuées ;
- La fonction d'enregistrement dont le détenteur a la charge d'entrer des données dans la chaîne de traitement de l'information ;
- La fonction financière relevant de la compétence des financiers et des caissiers qui ont la charge d'effectuer des paiements ou des encaissements ;
- La fonction de détention des valeurs relevant de la compétence du caissier ou du trésorier ;
- La fonction de détention des biens physiques relevant de la compétence du magasinier ou du gestionnaire des stocks ;
- La fonction de contrôle dont le détenteur assure les vérifications a posteriori ou les activités de supervision. Elle a pour objectif de vérifier l'accomplissement correct des autres fonctions ;
- La fonction d'exécution dont le titulaire effectue des opérations sur le patrimoine de l'entité. Il s'agit entre autres, d'opérations d'achat, de vente, d'investissement, de production de services, d'embauche de personnel.

Le cumul de deux (02) ou plusieurs de ces fonctions crée des risques d'erreurs, de négligences, de fraudes et leur dissimulation.

D'où la nécessité de la mise en place d'une bonne séparation de ces fonctions permettant les contrôles réciproques de leur exécution.

Dans les situations où le personnel est peu nombreux l'entité concernée peut faire tourner les tâches en créant une polyvalence au sein des personnes et en permutant les activités des unes avec les activités des autres ou faire tourner les personnes. Cette dernière technique permet de respecter la règle selon laquelle « Jamais la même personne trop longtemps dans un poste sensible » (RENARD, 1998 : 132).

En somme la séparation des fonctions vise à assurer, comme nous l'avons déjà souligné et comme nous le verrons au prochain paragraphe, un système d'autocontrôle dans l'entité.

### **Paragraphe 3 : Le principe d'intégration**

Le contrôle interne doit permettre d'organiser la circulation des biens, des services, des hommes et des informations de façon à créer un système d'autocontrôle ou encore un système dans lequel le travail d'une personne se trouve vérifié par le travail d'une autre (BRIEN & SENEAL, 1984: 39).

A cet effet, les procédures du contrôle interne doivent prévoir des procédures d'autocontrôle parmi lesquelles nous pouvons retenir les suivantes (MIKOL, 1999 : 145-146 ; CSOEC, 1999 : 33 ; OBERT, 1992 :44-45) :

- Les étapes successives : en prévoyant des étapes successives, les procédures définissent les conditions de passage d'une étape à l'étape suivante. Le respect de ces conditions illustre le principe d'autocontrôle. La technique du visa qui consiste à faire agréer ou vérifier par plusieurs personnes un acte ou une correspondance peut être rangée dans cette catégorie de procédures d'autocontrôle ;
- Les recoupements d'informations : ils permettent de s'assurer de la fiabilité de production ou du suivi d'une information au moyen de renseignements émanant de sources différentes ou d'éléments identiques traités par des voies différentes. Concordance d'un compte collectif avec la somme des comptes individuels en est un exemple ;

- Les contrôles réciproques : en application des procédures de contrôles réciproques ou de contrôles mutuels, les tâches des uns au niveau d'une même procédure se trouvent vérifiées par les tâches des autres
- Les moyens techniques appropriés : ils recouvrent l'ensemble des procédés qui évitent, corrigent ou réduisent autant que faire se peut, l'intervention humaine et par voie de conséquence les erreurs, les négligences et les fraudes. Les traitements automatiques informatisés et les clefs de contrôle en sont des exemples.

Le fonctionnement efficace de toutes ces procédures d'autocontrôle nécessite la mise en place d'une bonne séparation des tâches. Elles visent à éviter les erreurs, négligences, fraudes et leur dissimulation et à contribuer à l'assurance de la bonne qualité de l'information.

#### **Paragraphe 4 : Le principe de la bonne information**

Nous avons déjà vu que les systèmes d'information et de pilotage doit permettre d'avoir des informations fiables et vérifiables, exhaustives, utiles et pertinentes, disponibles et accessibles.

Pour obtenir une information répondant à tous ces critères et l'utiliser convenablement, il est indispensable d'avoir un personnel de qualité.

#### **Paragraphe 5 : Le principe de la qualité du personnel**

Le personnel doit avoir des compétences correspondant aux tâches qui lui sont confiées. Il doit être honnête et de bonne moralité. Il doit également connaître et respecter la déontologie du métier et de l'entreprise. Enfin, le personnel doit être en nombre correspondant aux besoins. (MIKOL, 1999 : 146).

Avant de passer au prochain paragraphe, nous rappelons que les dispositifs du contrôle interne relatifs aux ressources humaines doivent veiller à assurer le respect du principe de la qualité du personnel.

## **Paragraphe 6 : Le principe d'harmonie**

Le contrôle interne doit être en adéquation avec son environnement. Il doit être donc conçu en prenant en compte, entre autres, les éléments suivants (COOPERS & LYBRAND, 1998 : 15) :

- La qualité du personnel ;
- La philosophie et le style de management des dirigeants ;
- La politique de délégation des responsabilités, d'organisation et de formation du personnel ;
- L'intérêt manifesté par le conseil d'administration et sa capacité à définir les objectifs.

En effet, le contrôle interne doit être adapté au fonctionnement de l'entité. Lors de la mise en œuvre de certains principes, il est important de tenir compte des caractéristiques de l'entité. C'est ainsi que, pour la mise en œuvre du principe de séparation des fonctions dans la petite entreprise il est conseillé de prendre en compte les contraintes d'effectif en personnel (OBERT, 1992 : 45). Pour la mise en place des procédures, il est également important de tenir compte de l'ampleur des risques concernés. Un équilibre doit être ainsi trouvé entre le coût du contrôle et la limitation du risque que ce contrôle permet (CSOEC, 1999 : 37).

Le principe d'harmonie vise ainsi à éviter un système de contrôle interne rigide et contraignant qui soit un obstacle à la souplesse et à la réactivité de l'entité.

## **Paragraphe 7 : Le principe d'universalité**

Le principe d'universalité signifie que, le contrôle interne concerne toutes les personnes dans l'entité, en tout temps et en tout lieu (MIKOL, 1999 : 146 ; CSOEC, 1999 : 33 ; OBERT, 1992 : 45).

En d'autres termes, les règles du contrôle interne s'appliquent à tout le personnel de l'entité y compris les dirigeants. Leur champ d'application couvre ainsi toutes les activités de l'entité. Ces règles doivent être appliquées de façon permanente. Les absences pour raisons de congés, par exemple, ne peuvent pas justifier la non-application des règles du contrôle interne.

### **Paragraphe 8 : Le principe d'indépendance**

Le principe d'indépendance implique que les objectifs du contrôle interne doivent être atteints indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'entité (MIKOL, 1999 : 147).

Par exemple l'utilisation de l'outil informatique pour la tenue de la comptabilité ne doit pas éliminer certains contrôles intermédiaires et empêcher ainsi la réalisation des objectifs du contrôle interne assignés.

### **Paragraphe 9 : Le principe de permanence**

Le contrôle interne doit être conçu pour être appliqué de façon permanente afin de contribuer à l'assurance de la pérennité des activités de l'entité.

Le contrôle interne prend appui sur l'ensemble des principes précédemment exposés et dont le respect lui confère une qualité satisfaisante.

Cependant, comme tout système, le contrôle interne présente des limites quant à la réalisation des objectifs assignés.

## **Section 5 : Les obstacles et limites du contrôle interne**

Les obstacles et limites du contrôle interne sont généralement liés aux comportements des dirigeants et aux problèmes humains ainsi qu'au coût du contrôle et à la collusion.

### **Paragraphe 1 : Les comportements des dirigeants et problèmes humains**

Prenant en compte les événements et les situations qui échappent au contrôle des dirigeants d'une part, et d'autre part, le fait qu'aucun système ne réalise parfaitement ce qu'on en espérait lors de sa conception, le contrôle interne ne peut fournir de garantie absolue concernant la réalisation de ses objectifs (COOPERS & LYBRAND, 1998 : 109-111)

En effet, des erreurs relatives entre autres aux décisions fondées sur les jugements défaillants, aux mauvaises interprétations des instructions et au manque d'inattention peuvent survenir et engendrer ainsi un dysfonctionnement du système de contrôle interne.

Les situations suivantes peuvent également entraîner un mauvais fonctionnement du système de contrôle interne (BENEDICT & KERAVEL, 1996 : 16) :

- La résistance aux changements des habitudes, des méthodes de travail et à la séparation des tâches pouvant créer une démotivation du personnel ;
- L'interprétation péjorative du contrôle interne qui, pour certains dirigeants et employés, est une manifestation de défiance envers les personnes.

Pour éviter ces genres de situation un effort doit être fourni pour convaincre le personnel des objectifs et de l'utilité du contrôle interne.

### **Paragraphe 2 : Le coût du contrôle interne**

La résistance au contrôle interne est souvent liée aux charges y afférentes. Puisque la mise en place d'un système de contrôle interne peut nécessiter le recrutement d'un personnel nouveau et la réalisation d'investissements supplémentaires.

En effet, dans les propositions relatives à la mise en place d'un système de contrôle interne, une attention particulière doit être accordée au rapport «Coût / Bénéfice ou Coût / Avantage ».

En d'autres termes, le contrôle interne doit être à la mesure du risque qu'il doit couvrir (OBERT, 1992 : 46).

### **Paragraphe 3 : La collusion**

Il a été déjà souligné que le contrôle réciproque rendu possible par une bonne répartition des tâches, a pour entre autres objectifs de prévenir et de détecter les fraudes et détournements.

Cependant l'entente entre deux (02) ou plusieurs personnes intervenant dans la même procédure peut constituer un obstacle à la réalisation de ces objectifs de contrôle interne.

Pour faire face à ce genre de situation, la séparation des tâches peut faire intervenir un nombre important de personnes dans une même procédure. Ainsi, même si elle ne peut pas empêcher totalement la collusion, la séparation efficace des tâches peut la rendre plus difficile (CNCC, 1992 : 36).

Il ressort des développements effectués dans cette avant-dernière section, que le contrôle interne ne peut pas assurer de façon absolue la réalisation des objectifs assignés. Il ne peut donc les assurer que de façon raisonnable.

## **Section 6 : La spécificité du contrôle interne dans les recettes municipales**

La spécificité du contrôle interne dans les recettes municipales réside essentiellement dans les objectifs et principes relatifs à la conformité aux textes, et dans les objectifs d'amélioration des performances.

### **Paragraphe 1 : Les objectifs et principes relatifs à la conformité aux textes**

En finances publiques de façon générale, l'exécution budgétaire est assurée par les organes déterminés selon le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable.

Pour les communes, les fonctions d'ordonnateur sont exercées par le maire et celles de comptable par le receveur municipal.

Au Burkina Faso, cette organisation financière et comptable des communes est régie par le décret n° 78-056/PRES/MIS/MF du 21 février 1978. Elle repose essentiellement sur l'exécution et le contrôle budgétaire.

En outre, l'instruction n° 66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994 expose les règles comptables et décrit les mécanismes d'ordre budgétaire et comptable selon lesquels, ordonnateurs et comptables communaux retracent les opérations et la situation financière des communes.

Nous reviendrons sur la mise en œuvre de ce principe fondamental dans la gestion des communes lors de la présentation de la fonction de receveur municipal.

L'objectif du présent paragraphe est de faire remarquer qu'en matière de contrôle interne dans les structures chargées de la gestion des communes, une importance particulière est accordée aux objectifs et principes relatifs à la conformité aux lois et règlements en vigueur.

Il s'agit essentiellement des objectifs de contrôle interne visant à assurer la bonne application des normes juridiques et la légalité des actes et des décisions de gestion.



En effet, se référant au principe de la conformité aux textes (CNCC, 1992 :30), il peut être précisé avant de passer au second paragraphe, que les activités des recettes municipales doivent être organisées dans le respect de la hiérarchie des normes juridiques de niveau supérieur.

## **Paragraphe 2 : Les objectifs d'amélioration des performances**

Pour les recettes municipales, l'objectif de contrôle interne relatif à l'amélioration des performances doit être compris en terme d'amélioration de la qualité et du délai de traitement et de réalisation des opérations. Il s'agit essentiellement des opérations de recette, de dépense, de trésorerie et de comptabilisation pour le compte de la commune.

La qualité de ces opérations se définit essentiellement par rapport au respect des normes juridiques. Quant à l'amélioration des délais de traitement et de réalisation de ces opérations, elle doit être définie non seulement par rapport au respect de la réglementation en vigueur, mais également en prenant en compte la satisfaction des bénéficiaires (ordonnateurs et usagers).

S'inscrivant dans le cadre général de la gestion financière et comptable des communes, les activités de la recette municipale sont fortement réglementées. Les audits de conformité y sont chaudement recommandables.

Le contrôle interne ainsi présenté tout au long du chapitre qui s'achève, fait l'objet d'appréciation de façon fréquente dans les démarches d'audits.

Prenant en compte l'objectif de la présente étude, le prochain chapitre peut être consacré à l'appréciation du contrôle interne en audit financier.

## **Chapitre 2 : L'appréciation du contrôle interne en audit financier**

Nous avons vu précédemment, que le contrôle interne ne se présente pas de façon isolée dans l'entité. Il est intégré dans les processus de gestion. Il est donc présent dans toutes les activités de l'entité et ses règles s'appliquent à l'ensemble du personnel, y compris les dirigeants.

En d'autres termes, le contrôle interne se présente comme un ensemble de « contrôles internes spécifiques » intégrés dans les processus de gestion pour assurer une certaine maîtrise des activités. Ces « contrôles internes spécifiques » se caractérisant par rapport au dispositif permanent de contrôle interne dont ils font partie (RENARD, 1998 : 150).

En effet, pour apprécier le contrôle interne d'une entité, l'auditeur peut procéder à l'évaluation de ses différents processus de gestion en vérifiant la présence et l'application effective des « contrôles internes spécifiques » nécessaires à la maîtrise des activités concernées.

En audit financier, pour apprécier le contrôle interne, l'auditeur peut procéder d'une part à l'évaluation de l'organisation générale du système comptable en vérifiant la prise en compte des principes de contrôle interne, et d'autre part à l'appréciation des différents cycles d'opérations en vérifiant la présence et l'application effective des moyens nécessaires à la réalisation des objectifs de contrôle interne assignés au système comptable.

Le présent chapitre a essentiellement pour objectif d'exposer la démarche, les techniques et outils utilisés pour mener à bien l'appréciation du contrôle interne en audit financier.

La démarche d'appréciation du contrôle interne généralement adoptée en audit financier (ATH, 1991 ; BENEDICT & KERAVEL, 1996 ; CNCC, 1992 ; MIKOL, 1999) peut être présentée en quatre (04) étapes, à savoir :

- Prise de connaissance de l'entité;
- Prise de connaissance des systèmes ;
- Evaluation des systèmes ;
- Analyse des causes et des conséquences des faiblesses de contrôle interne identifiées.

Pour chacune de ces étapes, selon ses besoins, l'auditeur dispose de divers outils et techniques de prise de connaissance, de description et d'analyse;

### **Section 1: La prise de connaissance de l'entité**

L'étape de la prise de connaissance doit permettre à l'auditeur d'avoir une connaissance suffisante de l'entité, notamment, de ses principales caractéristiques, son organisation, le comportement de ses dirigeants et principaux collaborateurs.

Ainsi, l'auditeur doit pouvoir identifier les risques généraux relatifs à l'ensemble du déroulement et de l'enregistrement de ses opérations, et préciser d'avantage les objectifs de sa mission.

Au cours de cette étape, l'auditeur collecte et analyse un maximum d'éléments d'information sur l'entité et son environnement.

#### **Paragraphe 1 : La collecte des informations**

La prise de connaissance de l'entité se réalise à l'aide des techniques suivantes (MIKOL, 1999 : 132 ; ATH, 1991 : 129 ; BENEDICT & KERAVEL :28) :

- Analyse des documents internes (manuels de procédures par exemple) et des documents externes (documentation spécifique à l'activité professionnelle exercée par exemple) en prenant en compte leur force probante.
- Visites des locaux pouvant permettre à l'auditeur de mieux comprendre certains aspects des activités de l'entité et identifier des pratiques contraires aux principes du contrôle interne ;
- Interview, selon le besoin, des dirigeants et des membres du personnel pour compléter les éléments d'informations obtenus à l'aide des autres techniques utilisées.

Pour la mise en œuvre de ces techniques, l'auditeur peut utiliser des questionnaires de prise de connaissance (RENARD, 1998 : 154) ou guide de prise de connaissance (ATH, 1991 : 23) visant à faciliter et à assurer une meilleure réalisation de la présente étape.

Cependant, l'identification et la compréhension de certains éléments d'information nécessitent des investigations particulières.

## **Paragraphe 2 : L'analyse des informations**

Une analyse de certaines informations et documents recueillies peut permettre à l'auditeur d'identifier des éléments d'organisation et de fonctionnement des activités qui ne sont pas favorables à la réalisation des objectifs du contrôle interne. C'est notamment le cas des organigrammes, des délégations de pouvoirs et de la séparation des fonctions (BENEDICT & KERAVEL 1996 : 23-26).

### **A / - L'étude des organigrammes**

L'organigramme, peut être défini comme étant représentation graphique des liens hiérarchiques et fonctionnels dans l'entité.

Une étude de ces documents a pour objectif de permettre à l'auditeur de relever des anomalies existant au niveau de la structure de l'entité. Il s'agit généralement d'une dualité ou d'une surcharge de commandement ou encore d'un nombre de niveaux hiérarchiques trop important.

Une fois que l'auditeur acquiert une bonne connaissance de la structure de l'entité, il peut ensuite passer à l'étude des pouvoirs des différents responsables.

### **B / - Les pouvoirs des différents responsables**

Une bonne connaissance et une bonne documentation des pouvoirs possédés par les mandataires sociaux, les fondés de pouvoirs et les autres responsables de l'entité seront ultérieurement utiles à l'auditeur pour les vérifications des autorisations, décisions et habilitations.

Lors de cette prise de connaissance, l'auditeur doit recueillir les spécimens de signatures et de visas nécessaires aux vérifications concernées.

Par ailleurs l'auditeur doit avoir une bonne connaissance des fonctions existant dans l'entité.

## **C / - L'étude des fonctions**

L'auditeur doit avoir une connaissance précise des fonctions existant dans l'entité en analysant les procédures, les descriptifs des postes ou encore en procédant par interview des personnes concernées. Il doit ensuite vérifier, à l'aide des tableaux d'incompatibilités des fonctions (BENEDICT & KERAVEL, 1996 : 25), que la séparation des fonctions, est suffisante.

Au terme de cette première étape de sa démarche, l'auditeur doit pouvoir identifier les systèmes dont une appréciation détaillée du contrôle interne lui permettra de réaliser les objectifs de sa mission. Il prendra également le soin de mieux préciser ces objectifs.

### **Section 2 : La prise de connaissance des systèmes**

La prise de connaissance des systèmes se réalise en trois (03) étapes (ATH, 1991 : 141-143 ; CNCC, 1992 : 46-50) :

- Connaissance des systèmes ;
- Description des procédures ;
- Test de conformité ;

#### **Paragraphe 1 : La connaissance des systèmes**

Dans cette étape, l'auditeur cherche à acquérir une meilleure compréhension des circuits de traitement des informations.

Cette prise de connaissance porte donc essentiellement sur les procédures. Elle implique ainsi l'analyse des consignes d'exécution des tâches, des documents utilisés, leur contenu, leur diffusion et leur conservation, les autorisations et approbations, la saisie et le traitement des informations nécessaires à la vie de l'entreprise et à son contrôle (BENEDICT & KERAVEL, 1996 : 37).

Pour mener à bien cette étape l'auditeur dispose des principales techniques suivantes :

- Interview ou entretien avec le ou les responsables pour obtenir une vue d'ensemble du circuit et avec chacun des intervenants pour des détails ;
- Analyse des procédures écrites ;
- Analyse de dossiers des audits précédents.

L'auditeur, dans la mise en œuvre de ces techniques, peut être amené à utiliser des questionnaires descriptifs impliquant obligatoirement des réponses détaillées qui nécessitent une compréhension du système, et des guides opératoires qui sont semblables aux questionnaires descriptifs à la différence qu'ils ne se présentent pas sous forme de questions (BENEDICT & KERAVEL 1996 : 39). Ces documents recensent les points à aborder et éventuellement les documents à demander. Ils sont encore appelés, guides d'entretien ou d'interview (LEMANT, 1999 : 183). L'auditeur peut être également amené à utiliser des questionnaires ou guides de prise de connaissance.

Aux termes de cette étape, l'auditeur doit avoir une bonne compréhension des procédures et documenter les connaissances acquises.

## **Paragraphe 2 : La description des procédures**

La description des procédures a pour objectif de permettre à l'auditeur de documenter ses connaissances acquises en vue de les exploiter pleinement tout au long de la mission. Cette description des procédures pourra éventuellement être utilisée pour les missions ultérieures, limitant ainsi les investissements en temps y afférents (ATH, 1991 : 141 ; CNCC, 1992 : 46 - 47).

Selon l'importance de l'entité et la complexité des procédures à décrire, l'auditeur dispose généralement des techniques suivantes :

- La description narrative ;
- La description graphique.

### **A / - La description narrative**

La description narrative se fait généralement à l'aide de note ou fiche descriptive. Elle peut être manuscrite ou informatisée.

Cette technique est particulièrement adaptée aux petites entités où il n'y a pas de procédures formelles et à certains aspects des procédures tels que la méthode de valorisation qui sont difficiles à schématiser (ATH, 1991 : 143).

## **B / - La description graphique**

La description graphique se fait généralement à l'aide du diagramme de circulation encore appelé circuit de document ou flow-chart ou ordinogramme (LEMANT, 1999 : 173) ou encore graphique d'acheminement (BRIEN & SENEAL, 1984 : 61)

En effet, le diagramme de circulation « permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination et donc de donner, une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports » (RENARD, 1998 : 200).

Dans cette représentation graphique, chaque type d'opération (création de document, duplication, comparaison, archivage et autre) est matérialisé par un symbole différent et la circulation des documents par des flèches.

Il est donc important que les utilisateurs du même graphique puissent se référer à la même table de symboles pour en avoir la même lecture.

Permettant une clarification de la description grâce à la visualisation rapide qu'elle offre, le diagramme de circulation est plus particulièrement adapté aux procédures relativement complexes (ATH, 1991 : 187)

Par ailleurs, il est important de le noter, l'auditeur peut être amené à conjuguer les deux (02) techniques descriptives précédemment exposées afin d'obtenir des commentaires illustrant et approfondissant certaines parties du diagramme de circulation (ATH, 1991 : 187).

Après avoir choisi la technique de description la mieux adaptée aux procédures étudiées et après la description de ces procédures, l'auditeur doit s'assurer par des tests de conformité d'en avoir une bonne compréhension.

### **Paragraphe 3 : Les tests de conformité**

Les tests de conformité, également appelés tests sur cycles complets ou tests structurels (BENEDICT & KERAVEL, 1996 : 45) ont pour objectif de vérifier que les procédures ont été décrites telles qu'elles ont été prévues par l'entité.

Pour effectuer ces tests, l'auditeur dispose des techniques suivantes (ATH, 1991 : 143 ; CNCC, 1992 : 48-50 ; BENEDICT & KERAVEL, 1996 :45) :

- La confirmation verbale,
- L'étude des opérations.

#### **A / - La confirmation verbale**

La confirmation verbale consiste à faire confirmer par les différents intervenants le déroulement des procédures auditées d'une part et d'autre part, à vérifier l'existence des éléments matériels (visas et tampons par exemple) qui sont impliquées par la mise en œuvre de ces procédures (BENEDICT & KERAVEL, 1996 : 45).

#### **B / - L'étude des opérations**

Cette étude consiste en un premier temps à sélectionner une ou plusieurs transactions typiques du circuit décrit selon que le système comporte une ou plusieurs variantes (par exemple : vente exportation et vente à l'intérieur du pays) et en un second temps à les suivre tout au long du descriptif en vérifiant les opérations effectuées (CNCC, 1992 : 48)

Aux termes de la présente étape, ayant la confirmation que les procédures sont correctement décrites ou ayant corrigé sa description le cas échéant, l'auditeur peut aborder l'étape d'évaluation de la conception des procédures.

### **Section 3 : L'évaluation préliminaire des systèmes**

La présente étape a pour objectif d'évaluer la conception des procédures. L'auditeur s'y interroge si les procédures ont été conçues en prenant en compte les principes de contrôle interne, si elles permettent d'atteindre les objectifs de contrôle interne assignés.



Pour mener à bien cette étape, l'auditeur dispose des techniques suivantes (ATH, 1991 : 144 - 147 ; CNCC, 1992 : 95 - 99 ; BENEDICT & KERAVEL, 1996 : 45 - 49) :

- Etude visuelle ;
- Questionnaires de contrôle interne ;
- Méthode des « points de contrôle »

### **Paragraphe 1 : L'étude visuelle**

L'étude visuelle « consiste à ausculter le système pour s'imaginer de quelle manière il est susceptible de réagir à certaines situations » (BENEDICT & KERAVEL, 1996 : 46).

Pour la mise en œuvre de cette technique, l'utilisation d'un support (feuille de travail) est plus que nécessaire pour éviter les risques d'oubli et donc rationaliser l'approche de l'auditeur.

### **Paragraphe 2 : Les questionnaires de contrôle interne**

Le questionnaire de contrôle interne peut être défini comme étant « une grille d'analyse dont la finalité est de permettre à l'auditeur d'apprécier et de porter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne de l'entité ou de la fonction auditée » (LEMANT, 1999 : 195).

Il se compose d'une liste de questions en principe fermées relatives à la mise en place des moyens à prévoir pour assurer la réalisation des objectifs de contrôle interne.

Le plus souvent les auditeurs utilisent des questionnaires de contrôle interne préétablis encore appelés check-lists (RENARD, 1998 : 156) provenant de la littérature ou de la documentation des missions antérieures. Ils les utilisent comme tels ou les modifient ou encore les complètent pour éventuellement tenir compte des spécificités de l'entité ou de la fonction auditée.

Les auditeurs ont également la possibilité d'élaborer des questionnaires spécifiques à la mission. Cette façon de faire est fortement recommandée par RENARD (1998 : 156-162) qui propose une technique, en la matière.

En effet, ATH (1991 : 144) précise que les questionnaires de contrôle interne préétablis doivent servir de guides pour l'élaboration de questionnaires de contrôle interne spécifiques.

Dans tous les cas, les questions y sont en principe formulées de telle sorte que les réponses positives indiquent les points de contrôles matérialisant la bonne conception du système et les réponses négatives, ceux matérialisant ses faiblesses.

Ces forces et ces faiblesses de contrôle interne peuvent être également identifiées par une autre technique appelée la méthode des « points de contrôle ».

### **Paragraphe 3 : La méthode des « points de contrôle »**

La méthode des « points de contrôle » comporte trois (03) étapes qui sont les suivantes (BENEDICT & KERAVEL, 1996 : 48 - 50) :

- Recensement des objectifs prioritaires du contrôle interne relatif à la procédure étudiée ;
- Description des différents moyens dont dispose l'entreprise pour atteindre ces objectifs ;
- Appréciation de la manière dont les objectifs sont atteints.

#### **A / - Le recensement des objectifs**

Dans cette première étape, l'auditeur doit recenser les objectifs prioritaires du contrôle interne relatif à la procédure étudiée.

Pour ce faire, il peut partir des objectifs communs à toutes les entreprises indépendamment de leur activité, de leur dimension et des moyens de traitement de l'information dont elles disposent qu'il complétera pour tenir compte des spécificités de l'entreprise audité.

#### **B / - La description des moyens**

Dans cette deuxième étape, l'auditeur recherche les moyens dont l'entreprise dispose pour atteindre les objectifs définis. Il procède par examen du diagramme et des fiches descriptives des procédures concernées.

## **C / - L'appréciation de la manière dont les objectifs sont atteints**

Dans cette dernière étape, l'auditeur procède à l'évaluation proprement dite de la procédure en appréciant les moyens mis en œuvre pour atteindre chacun des objectifs définis.

En effet, les points de contrôle peuvent être classés en quatre (04) catégories suivantes :

- Les points « très forts », indiquent les cas où l'entité possède plusieurs moyens pour atteindre les objectifs fixés ;
- Les points « forts », les cas où elle ne possède qu'un seul moyen ;
- Les points « faibles », correspondent aux cas où l'entité n'a prévu aucun moyen pour atteindre les objectifs fixés, mais dont la réalisation demeure néanmoins possible ;
- Les points « très faibles », concernent les cas où l'entité n'a prévu aucun moyen pour atteindre les objectifs fixés, et dont la réalisation est impossible.

Cette évaluation est récapitulée dans un document appelé « feuille des points de contrôle » qui se présente sous forme de tableau dans lequel, pour chaque objectif, il est mentionné les moyens utilisés et l'évaluation préliminaire.

La feuille des « points de contrôle » créée lors de cette évaluation préliminaire est complétée ultérieurement par les résultats des contrôles de fonctionnement et de l'évaluation définitive.

Avant d'aborder l'étape du contrôle du fonctionnement des procédures, le prochain point sera consacré à une dernière technique d'évaluation préliminaire.

### **Paragraphe 4 : Les feuilles d'identification des contrôles**

La technique des feuilles d'identification des contrôles consiste à créer une feuille de travail dont la première colonne va servir à suivre le descriptif du système et à identifier tous les points du circuit où un contrôle serait nécessaire et les colonnes suivantes à identifier et évaluer chaque contrôle mis en place par l'entité (CNCC, 1992 : 95).

Cette technique garantit une identification spécifique des risques, mais sa maîtrise exige une grande expérience et demande un temps important.

Toutes ces techniques, si elles sont maîtrisées, permettent d'identifier les forces et les faiblesses du contrôle interne relatives à la conception des procédures.

Une fois la conception des procédures évaluée, l'auditeur pourra passer à l'étape suivante qui consistera à vérifier la bonne application des procédures.

#### **Section 4 : La vérification du fonctionnement des systèmes**

Dans la présente étape, la question principale que se pose l'auditeur est de savoir si les procédures, dont la conception a été vérifiée précédemment, sont appliquées.

Pour y répondre, il sera amené à vérifier l'application des points forts théoriques et à matérialiser les points faibles selon un programme de travail appelé programme de contrôle (BENEDICT & KERAVEL, 1996 : 51 - 54) ou encore programme de vérification du fonctionnement des procédures (ATH, 1991 : 147 - 151 ; CNCC, 1992 : 53 - 63).

#### **Paragraphe 1 : Le programme de contrôle**

Il existe des programmes standards, des programmes rédigés en termes de moyens propres à chaque entité et des programmes par « points de contrôle » (BENEDICT & KERAVEL, 1996 : 51).

Le premier type de programme prévoit des contrôles généraux. Le deuxième type facilite l'exécution des contrôles, mais ces derniers perdent parfois de vue les objectifs auxquels ils devraient se rapporter. Par contre le troisième type, prenant en compte les notions d'objectifs et de moyens, présente des avantages particuliers.

A cet effet, BENEDICT & KERAVEL (1996 : 51) précisent que la prise en compte des objectifs prioritaires évite à l'auditeur d'accomplir certains travaux sans grande utilité et facilite ultérieurement sa conclusion, et que la prise en compte de moyens propres à l'entité auditée, permet des vérifications adaptées à celle-ci. Ce dernier type de programme est également celui recommandé par les auteurs (ATH, 1991 ; CNCC, 1992).

En effet, le programme de contrôle doit être rédigé en suivant l'ordre des points de contrôle identifiés lors de l'évaluation préliminaire afin de prendre en compte tous les contrôles significatifs selon l'objectif final d'audit.

Pour le choix des contrôles internes à vérifier, l'auditeur doit également tenir compte de la nature des contrôles exercés afin d'adapter ses sondages à leur force probante. Selon leur nature, il est possible de distinguer les contrôles de prévention exécutés au jour le jour sur les transactions individuelles, des contrôles de supervision ou de détection visant à déceler les anomalies qui auraient échappé aux contrôles précédents. Le deuxième type de contrôle, couvrant un plus grand nombre d'opérations, est plus probant pour l'auditeur. Mais, le premier type ne doit pas être négligé puisque son bon fonctionnement garantit la qualité des contrôles globaux (ATH, 1991 : 148).

La formulation des contrôles à effectuer doit être suffisamment claire et précise pour en faciliter la réalisation et une utilisation ultérieure (CNCC, 1992 :60).

Avant de passer à la vérification proprement dite du fonctionnement des procédures, il est important de noter cette précision de ATH (1991 : 148) selon laquelle, « les contrôles existant et l'utilisation que souhaite en faire l'auditeur variant avec chaque entité, il n'est pas possible d'établir un guide de rédaction du programme de contrôle ».

## **Paragraphe 2 : Les contrôles de permanence**

Les contrôles de permanence portent sur les points forts ou très forts identifiés lors de l'évaluation préliminaire. Ils ont pour objectif de vérifier que ces derniers sont réellement appliqués de façon constante.

Pour la réalisation de ces vérifications, l'auditeur procède généralement à des sondages en utilisant des techniques appropriées.

#### **A / - Les sondages**

La technique des sondages permet à l'auditeur de sélectionner un échantillon sur lequel il va appliquer ses procédures de vérification et extrapoler les résultats obtenus à l'ensemble de la population concernée. Il peut ainsi procéder, selon les circonstances, à des prélèvements au hasard basés sur le jugement professionnel ou encore à l'échantillonnage statistique (ATH, 1991 :224 ).

CNCC (Op. Cit. : 56) précise que le type de sondage effectué lors de l'appréciation du contrôle interne est celui « des sondages sur les attributs ». Ce type de sondage « vise à mesurer la proportion réelle des individus de la population possédant un caractère donné » (RAFFEGEAU & DUBOIS, 1978 :30).

#### **B / - Les techniques utilisées**

Pour l'identification des anomalies de fonctionnement des systèmes, l'auditeur dispose des techniques suivantes (ATH, 1991 : 149 - 150 ; CNCC, 1992 : 55 - 56) :

- Examen de l'évidence des contrôles ;
- Répétition des contrôles ;
- Observation physique.

##### **1 / - L'examen de l'évidence des contrôles**

Cette technique consiste à vérifier l'existence des éléments matérialisant la réalisation des contrôles. En application de la technique, l'existence des signatures et visas apposés par les personnes ayant réalisé les contrôles, par exemple, peut être vérifiée.

Elle permet de couvrir un échantillon important en peu de temps, mais n'est pas suffisamment probante pour être utilisée seule. A cet effet, CNCC (1992 : 55) fait remarquer que l'existence du visa ne prouve pas formellement que le contrôle a été fait ou correctement fait.

## **2 / - La répétition des contrôles**

En application de cette technique, l'auditeur refait le travail de contrôle opéré par le personnel de l'entreprise afin de s'assurer qu'il a été correctement effectué. Elle permet ainsi de confirmer les résultats de l'examen de l'évidence des contrôles. Mais contrairement à ce dernier, la répétition des contrôles nécessite plus des temps. Elle porte généralement sur des échantillons plus réduits.

## **3 / - L'observation physique**

Cette technique consiste à observer et comprendre la façon dont le contrôle est réalisé afin de vérifier son exécution correcte. La limite de l'observation physique est que le personnel peut agir différemment lorsqu'il sait qu'il est observé (CNCC, 1992 : 56).

Les trois (03) techniques précédemment présentées sont plus ou moins complémentaires et permettent à l'auditeur de vérifier que les éléments de contrôle interne matérialisant la bonne conception théorique des procédures sont réellement, régulièrement et correctement appliqués.

### **Paragraphe 3 : Les contrôles révélateurs**

L'auditeur peut également porter ses procédures de contrôle sur les points faibles résultant d'un défaut de conception du système.

Ce type de contrôle a pour objectif de détecter des faits révélateurs qui peuvent servir à illustrer des commentaires lors de la rédaction du rapport sur l'appréciation du contrôle interne (BENEDICT & KERAVEL, 1996 : 53 - 54).

Les résultats des vérifications précédemment abordés y compris ceux de l'évaluation préliminaire sont pris en compte pour l'évaluation définitive des procédures, objet du prochain paragraphe.

### **Section 5 : L'évaluation définitive des systèmes**

Ici, il s'agit de procéder à une évaluation globale de la qualité du contrôle interne relatif aux procédures, en prenant en compte les résultats de l'évaluation de leur conception et fonctionnement.

Ainsi, l'auditeur sera amené à distinguer les points suivants (BENEDICT & KERAVEL, 1996 : 54) :

- Les forces du système, quand les résultats sont favorables aussi bien pour l'évaluation de la conception que pour la vérification du fonctionnement des procédures ;
- Les faiblesses du système, quand les résultats sont défavorables soit pour l'évaluation de la conception soit pour la vérification du fonctionnement des procédures ou encore pour les deux évaluations.

L'auditeur obtient ainsi, les résultats définitifs de l'évaluation des procédures. Il peut maintenant passer à l'analyse des faiblesses décelées afin de pouvoir suggérer des actions correctives.

### **Section 6 : L'analyse des faiblesses**

Cette analyse porte sur les deux types de faiblesses, à savoir, les faiblesses inhérentes aux systèmes et les faiblesses liées au fonctionnement de ces systèmes.

Elle a pour objectif d'analyser les causes et les conséquences de ces faiblesses, et de faire des recommandations d'amélioration. En audit financier conduisant à la certification, l'auditeur doit en tenir compte pour l'établissement de son programme de contrôle des comptes.

Pour mener à bien l'analyse des faiblesses du contrôle interne, l'auditeur dispose de la « feuille d'évaluation du système » sur laquelle, il détermine les travaux nécessaires à l'évaluation de l'incidence des faiblesses sur les comptes et sur le programme de contrôle des comptes (ATH, 1991 :151).

En audit interne, le moyen généralement utilisé pour mener à bien, cette analyse est « la feuille de révélation et d'analyse de problème (FRAP) ». Sur ce document, l'auditeur interne formule son raisonnement et met en évidence les dysfonctionnements et ses propositions de solution (LEMANT, 1999 : 96 ).



Lors de cette analyse, l'auditeur peut être amené à utiliser les « méthodes éprouvées d'analyse causale » telle que le « diagramme d'ISHIKAWA » qui rappelle qu'il convient d'explorer les cinq (05) domaines possibles (Main d'œuvre, Milieu, Matière, Matériel, Méthode) dans lesquels sont susceptibles de se nicher les causes d'un phénomène (RENARD, 1998 : 167).

La démarche d'appréciation du contrôle interne exposée tout au long de la présente section se trouve résumée dans le tableau ci-après.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

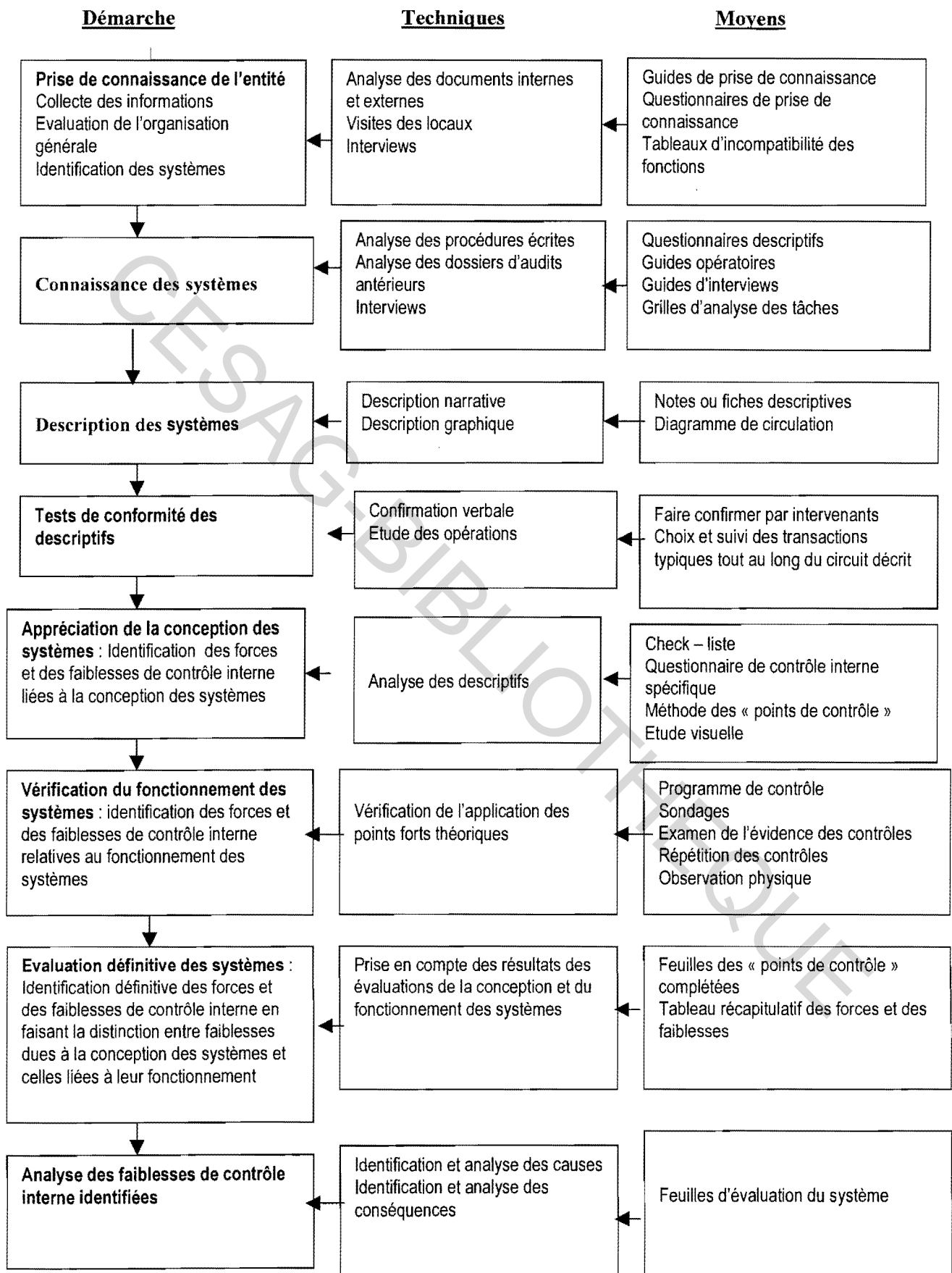
**Tableau N°1 : Récapitulatif de la démarche d'appréciation du contrôle interne en audit financier**

Etapes	Démarches	Techniques	Moyens
<b>Etape 1 :</b> Prise de connaissance de l'entité	Collecte des informations Identification des risques généraux Identification des systèmes significatifs Choix des systèmes pour lesquels, une appréciation détaillée du contrôle interne est nécessaire	Analyse des documents internes Analyse de documents externes Visites des locaux Interviews	Guides ou questionnaires de prise de connaissance Tableaux d'incompatibilité des fonctions Questionnaires de contrôle interne
<b>Etape 2 :</b> Prise de connaissance des systèmes	Connaissance des systèmes	Interviews Analyse des procédures écrites Analyse des dossiers d'audits antérieurs	Questionnaires descriptifs Guides opératoires Guides d'interview Grilles d'analyse des tâches
	Description des systèmes	Description narrative Description graphique	Notes ou fiches descriptives Diagramme de circulation Manuel de procédures annoté
	Tests de conformité des descriptifs	Confirmation verbale Etude des opérations	Faire confirmer par intervenants Vérifier existence visa, tampon... Choix et suivi des transactions typiques tout long du circuit décrit
<b>Etape 3 :</b> Evaluation du contrôle interne relatif aux systèmes décrits	Appréciation de la conception des systèmes (identification des forces et des faiblesses de contrôle interne inhérentes aux systèmes)	Analyse des descriptifs	Check-lists Questionnaires de contrôle interne spécifiques Méthodes des « points de contrôle » Etude de visuelle
	Vérification du fonctionnement des systèmes (identification des forces et des faiblesses de contrôle interne relative au fonctionnement des systèmes)	Vérification de l'application des points forts théoriques	Programme de contrôle Sondages Examen de l'évidence des contrôles Répétition des contrôles Observation physique
	Evaluation définitive des systèmes (identification des forces, des faiblesses de conception et des faiblesses de fonctionnement)	Prise en compte des résultats des évaluations de la conception et du fonctionnement des systèmes	Feuilles des « points de contrôle » complétées Tableau récapitulatif des forces et des faiblesses
<b>Etape 4 :</b> Analyse des faiblesses et recommandations	Analyse des faiblesses de conception Analyse des faiblesses de fonctionnement	Analyse des causes Analyse des conséquences	Feuille d'évaluation du système

*Source : Inspiré de la revue de littérature (ATH, 1991 ; BENEDICT & KERAVEL, 1996 ; CNCC, 1992, MIKOL, 1999)*

La figure suivante, met d'avantage en évidence, la démarche d'appréciation du contrôle interne en audit financier.

**Figure n°1 : Démarche d'appréciation du contrôle interne en audit financier**



*Source : Inspiré de la revue de littérature (ATH, 1991 ; BENEDICT & KERAVEL, 1996 ; CNCC, 1992, MIKOL, 1999)*

L'analyse des causes et des conséquences des faiblesses identifiées, constitue la dernière étape de l'appréciation du contrôle interne et doit permettre à l'auditeur de formuler des recommandations d'amélioration. Si son objectif est de certifier les comptes, il lui est recommandé, souvent même imposé (audit légal), de prendre en compte les forces et les conséquences des faiblesses de contrôle interne identifiées pour l'élaboration du programme de contrôle des comptes.

La revue de littérature réalisée tout au long de cette première partie, présente des notions, des concepts et des éléments méthodologiques dont une bonne exploitation doit faciliter la préparation et la réalisation de l'étude du contrôle interne relatif au système comptable à la recette municipale de Dugumato. Avant d'aborder cette étude, il est important de présenter la méthodologie qui sera adoptée pour la collecte des données y relatives.

### **La méthodologie de collecte des données**

Il s'agit ici, d'identifier les outils qui seront utilisés pour la collecte des données, de définir les cibles auxquels ils seront administrés et de déterminer le mode d'administration approprié.

#### **1) L'échantillonnage**

Pour l'échantillonnage, nous faisons la distinction entre les données relatives à la prise de connaissance générale et celles liées à la connaissance suffisante des procédures de traitement comptable des opérations de la commune.

##### **a) Pour la prise de connaissance générale**

Pour la collecte des données relatives à la connaissance générale de la recette municipale de Dugumato et de son système de traitement comptable des opérations de la commune, les personnes qui seront contactées se composeront, selon leur disponibilité, du receveur municipal ou son fondé de pouvoir ou tout autre responsable ayant une connaissance générale de l'organisation et du fonctionnement de ses activités, et selon les besoins, des chefs des services de la dépense, de la recette, des hôtels des finances, de la régie des recettes, de la comptabilité et des collectivités locales, qui interviennent directement dans la réalisation des opérations de la commune.

## **b) Pour la prise de connaissance des procédures de traitement comptable des opérations de la commune**

Lors de la prise de connaissance des procédures de traitement comptable des opérations de la commune à la recette municipale de Dugumato, les personnes qui seront contactées se composeront de la façon suivante :

- le chef du service de la dépense et notamment ses agents vérificateurs des dépenses, le chef du service de la comptabilité et le caissier, pour la prise de connaissance des procédures de traitements préalables à la comptabilisation des opérations relatives aux dépenses de la commune ;
- le chef du service des collectivités locales, les agents de la section commune de ce service, le caissier et le chef du service de la comptabilité, pour la prise de connaissance des procédures de traitements préalables à la comptabilisation des opérations relatives aux recettes de la commune ;
- le chef du service des collectivités locales et les agents de sa section commune, pour la prise de connaissance des procédures de traitement comptable des opérations de la commune.

## **2) Les outils de collecte des données et le mode d'administration**

La collecte des données nécessaires à la connaissance suffisante de la recette municipale de Dugumato et de son système de traitement comptable des opérations de la commune, va nécessiter l'utilisation de guides de prise de connaissance et d'interview qui vont nous permettre de recenser les documents et les points à aborder lors de l'analyse documentaire et de l'interview des personnes indiquées précédemment. Le mode d'administration qui sera adopté à cet effet, est l'administration directe.

Des grilles d'analyse des tâches seront utilisées pour collecter et analyser des données portant sur la séparation des tâches relatives aux opérations de la commune.

Des questionnaires de contrôle interne seront également utilisés pour collecter et analyser des données portant sur le contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune.

Ces questionnaires de contrôle interne seront élaborés à l'aide des informations provenant essentiellement des textes réglementant et organisant la fonction et la comptabilité du receveur municipal, et de la littérature disponible.

**DEUXIEME PARTIE : L'appréciation du contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune à la recette municipale de Dugumato**

---

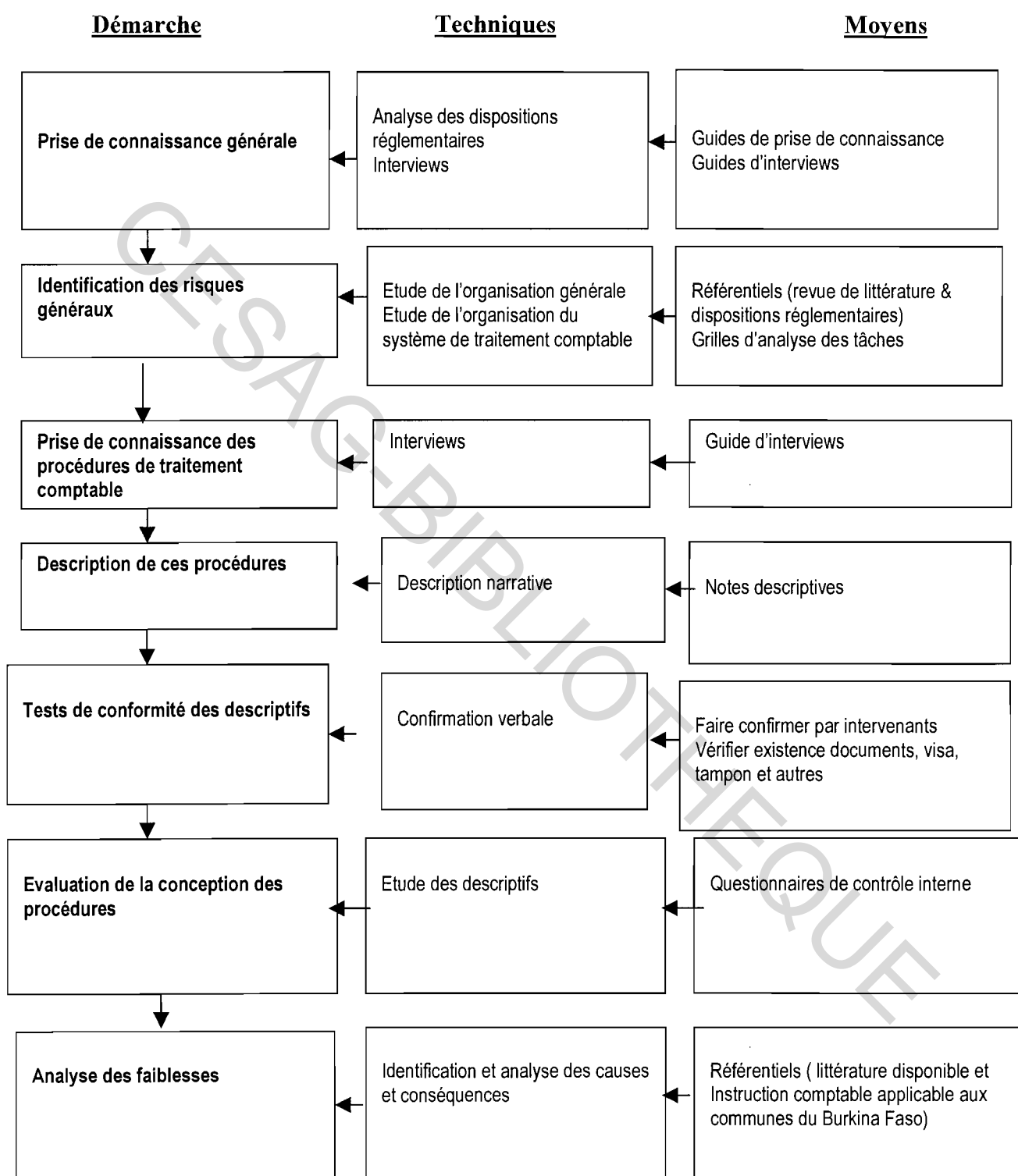
La présente partie de notre mémoire a pour objectif d'évaluer l'organisation générale de la recette municipale de Dugumato et de son système de traitement comptable des opérations de la commune, en identifiant les risques généraux pouvant influencer la qualité de l'information comptable d'une part et d'autre part, à évaluer les procédures de traitement comptable des opérations de la commune, en vérifiant la prise en compte des moyens nécessaires à la réalisation des objectifs de contrôle interne assignés.

Cependant, nous ne saurons apprécier le contrôle interne relatif au système comptable à la recette municipale de Dugumato, sans prendre connaissance de la fonction de receveur municipal.

La démarche qui sera adoptée pour la réalisation de ces évaluations sera essentiellement inspirée des éléments théoriques et méthodologiques étudiés précédemment.

La figure suivante présente une synthèse de cette démarche.

**Figure n°2 : La démarche adoptée pour l'appréciation du contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune à la recette municipale de Dugumato :**



**Source : Inspiré de la revue de littérature (ATH, 1991 ; BENEDICT & KRAVEL, 1996 ; CNCC, 1992, MIKOL, 1999)**



### **Chapitre 3 : La prise de connaissance Générale et identification des risques généraux**

Le présent chapitre comportera trois (03) sections. La première portera sur la prise de connaissance de la fonction de receveur municipal et aura pour objectif de faire découvrir cette fonction en vue de faciliter la réalisation de l'étude de l'organisation générale de la recette municipale de Dugumato et de son système de traitement comptable des opérations de la commune, objet de la deuxième section.

Quant à la troisième et dernière section, elle sera consacrée aux recommandations d'amélioration relatives aux risques généraux.

#### **Section 1: La fonction de receveur municipal**

La prise de connaissance de la fonction de receveur municipal nous amènera à consacrer un premier paragraphe aux généralités sur cette fonction, un deuxième au système de traitement comptable des opérations de la commune et un dernier aux objectifs de contrôle interne assignés à ce système de traitement comptable.

#### **Paragraphe 1 : La prise de connaissance de la fonction de receveur municipal**

La fonction de receveur municipal est essentiellement régie par le décret n°78/056/PRES/MIS/MF du 21 février 1978, portant le régime financier et comptable des communes.

Dans ce décret sont notamment définis les fonctions, les rôles et obligations de l'ordonnateur et du comptable pour l'exécution du budget communal.

En effet, le receveur municipal est chargé du recouvrement des produits, du paiement des dépenses, et de la garde et la conservation des fonds, des titres et valeurs de la commune.

Les attributions ainsi définies pour le receveur municipal entrent dans le cadre général de l'exécution du budget de la commune.

Il est important de noter que les organes chargés de l'exécution du budget de la commune sont déterminés selon le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable.

Selon ce principe, la fonction de comptable est assurée par le receveur municipal dont les attributions ont été définies précédemment. Quant à la fonction d'ordonnateur, elle est assurée par le maire qui est chargé de l'engagement, de la liquidation et de l'ordonnancement des dépenses d'une part et d'autre part, de la constatation et de la liquidation des droits de la commune et de la mise en recouvrement des produits sous réserve de l'application du code des impôts.

L'objectif recherché à travers la séparation de fonctions d'ordonnateur et de comptable est de créer un système de contrôle réciproque visant à assurer la sécurité des deniers publics et à garantir la transparence des activités financières de l'administration (CSOEC, 1999 : 30).

Ainsi, le receveur est tenu d'assurer sous sa responsabilité personnelle et pécuniaire, la régularité des actes financiers du maire qu'il a la charge de contrôler ; Ce dernier suit à son tour l'activité du receveur en lui demandant la situation des finances et de la trésorerie de la commune.

La fonction de receveur municipal est toujours exercée par un comptable direct du Trésor qui n'a aucun lien de subordination avec le maire et qui est tenu de rendre compte de sa gestion à la cour des comptes.

En tant que comptable du Trésor, le receveur tient le compte des fonds de la commune déposés au Trésor et exécute en cette qualité toutes les opérations matérielles de recettes et dépenses de la commune par caisse, chèque postaux et banques.

En tant que comptable de la commune, il tient une comptabilité distincte d'enregistrement et de traitement des opérations de la commune.

Le receveur municipal assure ainsi la double fonction de comptable de la commune et de comptable du Trésor.

A cet effet, il est ouvert dans les écritures du Trésor un compte « commune » où sont consignés quotidiennement les mouvements de fonds exécutés pour son compte, et dans la comptabilité de la commune, un « compte au Trésor » qui reprend les imputations du compte « commune » ouvert dans la comptabilité du Trésor. Ces deux comptes fonctionnent en sens inverse.

La comptabilité de la commune doit être tenue selon les règles, l'organisation et les procédures définies par l'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994, portant instruction comptable applicable aux communes au Burkina Faso.

## **Paragraphe 2 : Les principes et organisation de la comptabilité du receveur municipal**

L'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994 expose les règles et décrit l'organisation et les procédures de traitement comptable des opérations de la commune.

### **A / - Les principes généraux de la comptabilité du receveur**

Le cadre de la comptabilité communale est inspiré du plan comptable général de l'Etat et se rapproche du plan comptable en usage dans le secteur privé. Il adopte une nomenclature des comptes comportant neuf (09) classes de comptes :

- Les classes 1 à 5 : contiennent des comptes de situation ;
- Les classes 6 à 8 : concernent des comptes de fonctionnement ;
- La classe 0 : réservée aux informations diverses, d'ordre statistique et aux valeurs inactives.

La comptabilité du receveur municipal est une comptabilité « en partie double ».

Elle permet de décrire l'exécution du budget, de suivre les encaissements et les décaissements et de retracer la situation patrimoniale de la commune.

Les écritures sont tenues tout au long de l'exercice sur la base de la règle des droits constatés selon laquelle les dépenses et les recettes budgétaires sont considérées comme réalisées par l'émission des mandats de paiements et des titres de recettes.

La comptabilité du receveur municipal est arrêtée au 31 décembre. Par mesure d'ordre pratique, il est prévu une journée complémentaire qui s'étend du premier janvier au dernier jour de février.

Au cours de la journée complémentaire les titres de recettes et les mandats de paiement émis et correspondant respectivement à des droits acquis à la commune et à des services faits au cours de l'exercice qui se termine sont pris en charge dans la comptabilité de cet exercice. Tandis que les opérations d'encaissement et de décaissement se rapportant à l'exercice qui s'achève sont constatées dans la comptabilité de la gestion nouvelle.

## **B / - L'organisation générale des traitements comptables des opérations de la commune**

L'organisation générale des traitements comptables des opérations de la commune se caractérise essentiellement par les documents à servir et les différentes mesures de sécurité prévues pour assurer la bonne qualité des informations produites.

### **1 / - Les documents comptables**

La comptabilité des communes comprend cinq (05) types de documents, à savoir les journaux divisionnaires, le journal centralisateur, le grand livre, la balance des comptes et les états de synthèse.

Les journaux divisionnaires enregistrent l'ensemble des opérations de la commune.

Le journal centralisateur permet d'effectuer la récapitulation mensuelle des journaux divisionnaires par report des cadres de centralisation de ces derniers dans les colonnes concernées.

Le grand livre permet de suivre en détail l'ensemble des comptes de la comptabilité par report des totaux mensuels des journaux divisionnaires dans les fiches de compte concernées.

La balance des comptes récapitule à un moment donné les soldes des comptes fournis par le grand livre.

Les états de synthèse se composent essentiellement de la balance générale des comptes du grand livre et du compte de gestion de l'exercice.

Etabli après prise en compte des opérations de clôture de la gestion et notamment celles de la journée complémentaire, la balance générale des comptes du grand livre encore appelée balance de clôture (BARRY, 1999 : 263) est le document à partir duquel le résultat et la situation patrimoniale de la commune sont déterminés et établis dans le compte de gestion.

Le compte de gestion permet ainsi de connaître en détail et globalement la situation d'exécution du budget de la commune et de son patrimoine.

## **2 / - L'arrêté des journaux et principaux contrôles à effectuer**

L'arrêté des comptes est l'opération qui consiste à un moment donné de déterminer le solde des comptes en centralisant les opérations de débit et de crédit, enregistrées et en faisant la différence (BARRY, 1999 : 211).

Cette centralisation se fait par report des totaux des journaux divisionnaires dans les fiches de comptes du grand livre, concernées.

Lors de l'arrêté des comptes, les intéressés doivent s'assurer de l'équilibre des journaux en vérifiant l'égalité entre les totaux des débits et les totaux des crédits, avant de les reporter dans le grand livre. Si des écarts sont constatés, ils sont immédiatement analysés et corrigés.

L'établissement de la balance des comptes du grand livre est l'occasion de s'assurer de la centralisation correcte et de l'exactitude des soldes par vérification de son équilibre en débit et en crédit. Si des écarts sont constatés, ils sont immédiatement analysés et corrigés.

L'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994 prévoit d'autres types de contrôles qui permettent également de s'assurer de l'exactitude des soldes. Ces contrôles consistent essentiellement à effectuer les rapprochements suivants :

- Rapprochement entre le journal centralisateur et la balance des comptes ;
- Rapprochement entre les soldes des comptes de tiers et les états des restes à payer et à recouvrer produits à partir des registres de suivi des paiements et des recouvrements ;
- Rapprochement entre le compte « commune » dans les écritures du Trésor et « compte au Trésor » dans la comptabilité de la commune.

Autres mesures de sécurité prévues par cette instruction pour le traitement comptable des opérations de la commune sont le classement et l'archivage convenables des documents servant de base à l'enregistrement comptable en vue de faciliter les recherches ultérieures. Ces documents, notamment les mandats de paiement et les titres de recettes sont des documents standards et pré numérotés.

Tous ces dispositifs précédemment exposés visent assurer la bonne qualité des informations comptables.

### **Paragraphe 3 : Les objectifs de contrôle interne relatif au système comptable du receveur municipal**

Nous avons vu dans la revue de littérature, que le contrôle interne a une incidence directe sur le compte si son objectif est d'assurer d'une part la protection des actifs, du patrimoine et des ressources de l'entité et d'autre part la fiabilité et la qualité des informations d'ordre comptable dont dépendent la régularité et la sincérité des enregistrements qui sont à la source des comptes annuels.

L'intérêt qui s'attache à cet aspect du contrôle interne concerne également les receveurs municipaux qui, selon des dispositions réglementaires (ordonnance n°91 -0051 / PRES du 29 août 1991 : art 187 & 191), sont tenus d'une part de présenter à la cour des comptes leurs comptes de gestion notamment affirmés sincères et véritables, sous peines de droit et d'autre part de veiller à la régularité des justifications des opérations inscrites dans les comptes, dont ils ont la responsabilité personnelle et pécuniaire. Cet aspect du contrôle interne est également important pour les receveurs municipaux du fait qu'ils utilisent les informations obtenues à partir de leur comptabilité pour mener à bien leur rôle de conseil au bénéfice des ordonnateurs.

En effet, en matière d'enregistrement comptable, le contrôle interne doit permettre de s'assurer que (CNCC, 1992 : 24) :

- les opérations concernées sont régulières et autorisées,
- elles sont réelles et correctement évaluées,
- elles sont enregistrées de façon exhaustive,
- elles sont correctement comptabilisées.

Tous ces éléments de contrôle interne, s'ils sont pris en compte dans la gestion comptable des communes, peuvent permettre de s'assurer que :

- les états périodiques sont produits et correctement produits
- le compte de gestion est produit conformément aux dispositions réglementaires en vigueur,
- le receveur municipal est protégé contre le risque d'engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire,
- les deniers publics sont protégés contre les risques provenant de l'environnement humain tels que l'erreur, la négligence ou la fraude.

Ce contrôle interne doit permettre également de s'assurer que les informations (états périodiques et comptes de gestion) sont produites et transmises aux bénéficiaires dans les formes et délais prescrits.

Pour atteindre tous ces objectifs de contrôle interne, l'organisation de la recette municipale et son système de traitement des opérations et leur comptabilisation doivent être conçus conformément aux dispositions réglementaires et en prenant en compte les principes et dispositifs généralement admis à cet effet.

## **Section 2 : La prise de connaissance de la recette municipale de Dugumato**

La prise de connaissance de la recette municipale de Dugumato a essentiellement été réalisée par interview de ses responsables.

Les informations obtenues nous permettra de présenter la recette municipale de Dugumato et son service des collectivités locales dans les paragraphes qui suivent.

### **Paragraphe 1 : Présentation de la recette municipale de Dugumato**

La recette municipale de Dugumato a pour mission essentielle, le recouvrement des recettes et le paiement des dépenses.

Elle dépend de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique.

Elle est dirigée par un inspecteur du Trésor qui assure cumulativement les fonctions de trésorier régional, de trésorier principal, de receveur municipal et de receveur provincial.

Ce dernier est secondé par un fondé de pouvoir qui est également un inspecteur du Trésor. Il est appuyé par un service d'inspection des postes comptables dont les deux (02) agents sont tous des inspecteurs du Trésor également.

En outre, six (06) services lui sont directement rattachés, à savoir :

- Le service de la recette, auquel sont rattachés trois (03) hôtels des finances : ce service et ces hôtels assurent les recouvrements des recettes de l'Etat, de la province et des impôts communaux ; La caisse est également rattachée à ce service ;

- Le service de la régie des recettes : il assure le recouvrement des recettes autres qu'impôts directs de la commune ;
- Le service de la dépense : il assure les activités liées aux opérations de dépenses de l'Etat, de la province et de la commune ;
- Le service de la comptabilité : il assure les activités liées à la comptabilité de l'Etat ;
- Le service des collectivités locales : il assure essentiellement les activités liées à la comptabilité de la commune ;
- Le service général : il s'occupe des activités liées au fonctionnement de la maison.

Tous les chefs de service sont des inspecteurs du Trésor. Les adjoints aux chefs de service sont soit inspecteurs soit contrôleurs.

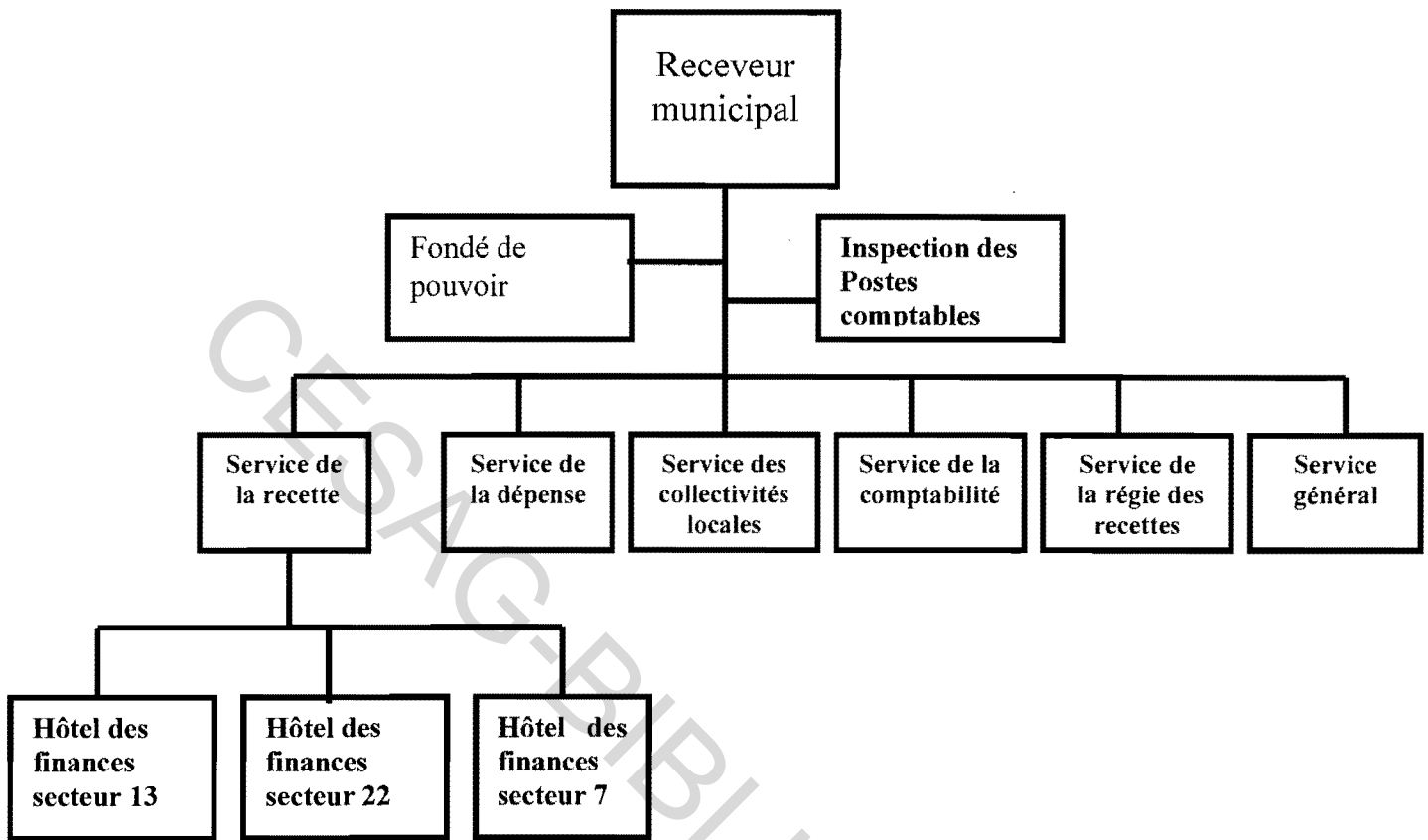
Les agents subalternes sont composés d'agents du Trésor et d'agents communaux. Les agents du Trésor sont soit des contrôleurs soit des agents de recouvrement. Quant aux agents communaux, ils sont le plus souvent de catégorie inférieure.

Les agents communaux s'occupent essentiellement des recouvrements des recettes communales. Ces derniers sont en fait recrutés par la commune pour appuyer les services chargés des recouvrements des recettes communales.

L'organigramme de la recette municipale de Dugumato peut être présenté de la façon suivante.



**Figure n°3 : Organigramme de la recette municipale de Dugumato**



**Source : inspiré de la prise de connaissance**

En tant que comptable du Trésor, le receveur municipal fait exécuter sous sa responsabilité et pour le compte de la commune les opérations matérielles de recettes par les services de la recette et de la régie des recettes, et celles de dépenses par le service de la dépense. Il fait tenir en cette qualité par le service de la comptabilité un compte ouvert dans les écritures du Trésor et où sont consignés quotidiennement les mouvements de fonds exécutés pour le compte de la commune.

En tant que comptable de la commune, il fait tenir également sous sa responsabilité, une comptabilité distincte d'enregistrement et de traitement des opérations de la commune par le service des collectivités locales.

## **Paragraphe 2 : La présentation du service des collectivités locales**

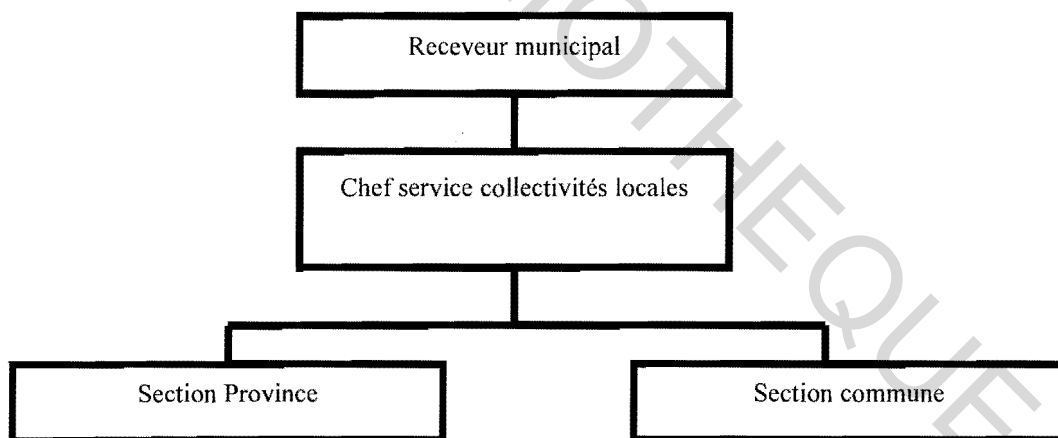
Les activités de ce service sont réalisées au niveau de deux (02) sections, à savoir la section province et la section commune sous la supervision d'un chef de service et sous la responsabilité du receveur municipal.

La section province est chargée de la comptabilité de la province et la section commune de celle de la commune.

Ce service est doté d'un personnel de cinq (05) agents dont le chef de service. Ce dernier est un inspecteur du Trésor. Son adjoint qui est le chef de la section commune, est également inspecteur du Trésor. Les trois (03) autres agents sont des agents communaux. Deux (02) relèvent de la section commune et le troisième de la section province. Le seul agent et chef de la section province est un agent de recouvrement. Les deux (02) agents communaux de la section commune sont de catégorie inférieure.

L'organigramme de ce service peut être présenté de la façon suivante.

**Figure n°4 : Organigramme du service des collectivités locales**



**Source : Inspiré de la prise de connaissance**

### **Section 3 : L'identification et analyse des risques généraux**

L'identification des risques généraux et les analyses concernées, seront réalisées pour l'organisation générale de la recette municipale de Dugumato d'une part et d'autre part, pour l'organisation de son système de traitement comptable des opérations de la commune.

#### **Paragraphe 1 : Les risques généraux liés à l'organisation générale**

L'objectif du présent paragraphe est de vérifier la mise en place d'un certain nombre de dispositifs visant à assurer une certaine maîtrise des activités et à favoriser ainsi la réalisation des objectifs de contrôle interne relatifs à la qualité de l'information comptable.

Ces études vont essentiellement porter sur les éléments suivants :

- Formalisation de l'organisation et des procédures ;
- Structuration de l'organisation ;
- Séparation suffisante des fonctions et mise en place des procédures d'autocontrôle ;
- Qualité du personnel ;
- Activités de supervision.

#### **A / - La structure générale**

Nous référant au nombre maximum de personnes pouvant être commandées par un supérieur hiérarchique qui est fixé entre trois (03) et sept (07) (BENEDICT et KERAVEL, 1996 : 23), nous pouvons dire que le receveur municipal de Dugumato ne se trouve pas dans une situation de surcharge de commandement.

Nous remarquons cependant que l'organisation de cette recette municipale comprend un service de plus que ce qui est prévu par les textes relatifs à la réorganisation de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique. Il s'agit du service de la régie des recettes dont les activités devraient être assurées par le service de la recette selon l'interprétation faite de ces textes.

#### **B / - La formalisation de l'organisation et des procédures**

La recette municipale de Dugumato ne dispose pas d'organigramme. La description des postes et le manuel des procédures sont en cours d'élaboration.

Cette situation n'est pas favorable aux activités de vérification portant sur la conservation des structures et le respect des procédures. Elle ne facilite pas les tâches d'apprentissage au nouveau personnel. Elle ne facilite pas non plus la détermination exacte des besoins en personnel.

### **C / - La séparation des fonctions**

L'étude de la séparation des fonctions va consister à établir des grilles d'analyse des tâches, à identifier les cumuls de fonctions ou de tâches incompatibles et à les commenter.

#### **1 / - Les grilles d'analyse des tâches**

Ces grilles d'analyse des tâches portent sur les principales opérations effectuées à la recette municipale de Dugumato pour le compte de la commune à savoir les opérations de dépenses et de recettes.

## Grille d'analyse des tâches n°1 : Les opérations de dépenses

Fonctions	Personnel concerné						
	Receveur	Section courrier (Service général)	Ordon.	Service dépense	Service collectivités locales	Service comptabilité	Caisse (Service recette)
-Réception mandats, bordereaux et pièces justificatives provenant de l'ordonnateur				*			
-Vérification avant visa				*			
-Bon à payer				*			
-Autorisation de paiement	*						
-Prise en charge des mandats					*		
-Remise des mandats payables à la caisse, aux bénéficiaires			*				
-Paiement des mandats payables à la caisse							*
-Enregistrement des paiements de mandats payables à la caisse dans la comptabilité du Trésor							*
-Validation					*	*	
-Enregistrement dans la comptabilité de la commune et suivi des règlements de mandats émis					*		
-Préparation des paiements de mandats payables par virement bancaire				*			
-Vérification de la concordance des informations portées sur les différents documents préparés						*	
-Visa et signature des documents nécessaires à l'exécution des virements	*						
-Ventilation des avis de crédits accompagnés des chèques concernés		*					
-Enregistrement des paiements par virement bancaire dans la comptabilité du Trésor				*			
-Validation					*	*	
-Enregistrement dans la comptabilité de la commune et suivi des règlements de mandats émis					*		
-Détenion des carnets de chèques				*			
-Accès à la comptabilité du Trésor				*		*	*
-Accès à la comptabilité de la commune					*		

**Source : Personnel concerné et Documents généraux**

**Grille d'analyse des tâches n°2 : Les opérations de recouvrement des titres de recettes  
autres qu'impôts directs émis avant recouvrement**

Fonctions	Personnel concerné				
	Receveur	Service collectivités locales	Service Régie des recettes	Caisse (Service recette)	Service comptabilité
-Réception titres, bordereaux, avertissements et bulletin de perception		*			
-Vérification avant visa		*			
-Visa et signature	*				
-Prise en charge		*			
-Mise en recouvrement des titres			*		
-Recouvrement – Encaissement				*	
-Enregistrement des encaissements dans la comptabilité du Trésor				*	
-Validation		*			*
-Enregistrement dans la comptabilité de la commune		*			
-Suivi des recouvrements		*	*		
-Accès à la comptabilité du Trésor				*	*
-Accès à la comptabilité de la commune		*			

*Source : Personnel concerné et Documents généraux*

### Grille d'analyse des tâches n°3 : Les opérations de recouvrement des impôts directs

Fonctions	Personnel concerné						
	Receveur	Chef Hôtel finances	Agent Hôtel finances	Caisse Hôtel finances	Caisse (service recette)	Service collectivités locales	Service comptabilité
-Réception des avis d'imposition			*				
-Vérification avant acceptation			*				
-Acceptation			*				
-Prise en charge extra-comptable			*				
-Recouvrement			*				
-Encaissement à l'hôtel des finances				*			
-Encaissement à la recette municipale					*		
-Enregistrement des encaissements concernés dans la comptabilité du Trésor					*		
-Supervision et validation						*	*
-Enregistrement dans la comptabilité de la commune						*	
-Suivi des recouvrements			*			*	
-Préparations des états nécessaires à l'émission de titres de confirmation par l'ordonnateur						*	
-Réception des titres de confirmation provenant de l'ordonnateur						*	
-Vérification avant visa						*	
-Visa et signature des titres de confirmation	*					*	
-Prise en charge comptable						*	
-Accès à la comptabilité du Trésor					*		*
-Accès à la comptabilité de la commune						*	
-Supervision des activités à l'Hôtel des finances		*					

**Source : Personnel concerné et Documents généraux**

## **2 / - Commentaire des grilles d'analyse des tâches**

A la recette municipale de Dugumato, le caissier a la charge d'entrer dans la comptabilité du Trésor les données liées aux opérations relevant de sa responsabilité, à savoir les opérations d'encaissement et de décaissement (cf. toutes les grilles d'analyse des tâches).

Ainsi et contrairement aux principes de contrôle interne, le caissier a accès aux valeurs monétaires et à la comptabilité. Il en est de même pour le chef de service de la dépense qui a accès aux avis de crédit et aux chèques qui les accompagnent d'une part et d'autre part, il a la charge d'enregistrer dans la comptabilité du Trésor, les informations relatives aux opérations de paiements par virement bancaire (cf. grille d'analyse des tâches n°1).

Par ailleurs, pour les opérations de paiement des dépenses, l'ordonnateur intervient pour remettre les mandats payables à la caisse aux bénéficiaires (cf. grille d'analyse des tâches n°1), alors que selon le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable, le premier ne devrait plus intervenir à ce stade de la procédure d'exécution en dépense du budget.

Autre chose qui attire l'attention dans cette étude de la séparation des fonctions et des tâches, est le cumul des tâches au niveau de l'agent de l'hôtel des finances qui vérifie et accepte les avis d'imposition puis effectue la prise en charge extra-comptable et réalise les recouvrements (cf. grille d'analyse des tâches n° 3). Ainsi, l'agent de l'hôtel des finances cumule des fonctions d'exécution et de contrôle. Ce cumul de tâches exprime que les procédures de recouvrement des impôts directs à la recette municipale de Dugumato ne prévoient pas suffisamment de procédures d'autocontrôle telles que les étapes successives et les recoupements d'informations.

Cette situation peut engendrer entre autres des cas de fraudes et notamment la couverture de certains contribuables pour des raisons diverses.

Tous ces cumuls de fonctions et de tâches, identifiés dans la présente étude favorisent des erreurs, des négligences et des fraudes et leur dissimulation.



## **D / - La qualité du personnel**

De façon générale, les responsables de la recette municipale de Dugumato ne doutent pas de la qualité de leurs agents. A cet effet, il peut être noté que les agents du Trésor de façon générale sont recrutés par voie de concours, formés à l'école nationale des régies financières et mis à la disposition de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGT-CP), par l'Etat. Selon les besoins exprimés par ses services, la DGT-CP procède par la suite à l'affectation des agents concernés. Le nombre d'agents affectés aux différents services est généralement inférieur aux besoins exprimés par ces derniers.

Pour faire face à ce déficit de personnel, surtout pour les activités liées à l'exécution du budget de la commune, la recette municipale de Dugumato fait appel à la sollicitude du Maire qui recrutent et met à sa disposition des agents communaux. Mais, les responsables de cette recette municipale sont rarement satisfaits de la qualité des ces agents communaux, pour le recrutement desquels ils ne sont pas associés.

## **E / - Les activités de supervision**

Il est ressorti des entretiens réalisés avec les chefs de certains services tels que le service des collectivités locales et l'hôtel des finances que les actes de supervision relevant de leur responsabilité ne sont pas matérialisés par un visa ou autre attribut, comme recommandé par les principes de contrôle interne.

Dans ce genre de situation, la vérification de l'existence de certaines procédures d'autocontrôle telles que les étapes successives, n'est pas aisée.

C'est l'occasion de noter également que l'inspection des postes comptables (IPC) à la recette municipale de Dugumato ne compte pas parmi ses attributions, l'appréciation de l'aptitude de l'organisation de son entité à créer elle-même des moyens de contrôles ou encore une organisation dans laquelle les activités des uns se trouvent vérifiées par les activités des autres. Il en est de même pour l'inspection générale du Trésor (IGT). Pourtant, les objectifs visés à travers certaines de leurs attributions entrent dans le cadre général des objectifs du contrôle interne. C'est par exemple le cas des attributions relatives à la charge de s'assurer de l'application et du respect par les services des dispositions législatives et réglementaires ainsi que des instructions administratives. C'est également le cas des attributions relatives à la charge de procéder à des missions d'études et de réflexion, susceptibles d'améliorer le fonctionnement des services et les performances du Trésor Public.

En somme, la situation des activités de supervision à la recette de Dugumato amène à penser qu'elle fait partie des entités qui selon les expressions de MIKOL (1999 :143), font du contrôle interne sans le savoir.

## **Paragraphe 2 : Les risques généraux liés à l'organisation du système de traitement comptable des opérations de la commune**

Cette étude portera essentiellement sur la séparation des fonctions et sur la qualité des documents servis lors de ces traitements comptables. Quant aux procédures de traitement comptable, elles constituent l'objet du prochain chapitre.

### **A / - La séparation des tâches**

Les tâches relatives au traitement comptable des opérations de la commune se composent essentiellement des éléments suivants :

- la tenue des journaux divisionnaires,
- la tenue du journal centralisateur,
- la tenue du grand livre,
- le suivi des recouvrements et des dépenses,
- l'établissement des états de recouvrement et de dépenses,
- les rapprochements,
- l'établissement des balances des comptes

Pour le besoin de l'étude de la séparation de ses tâches, une distinction peut être faite entre les tâches d'exécution, les tâches de centralisation et les tâches de contrôle.

Ainsi, la tenue des journaux divisionnaires et le suivi des recouvrements et des dépenses peuvent être regroupés sous la rubrique « tâches d'exécution ».

La tenue du journal centralisateur et du grand livre, et l'établissement des états de recouvrement et de dépenses peuvent être regroupés sous la rubrique « tâches de centralisation ».

Quant aux autres tâches, à savoir celles de rapprochement et d'établissement des balances des comptes, elles peuvent être regroupées sous la rubrique « tâches de contrôle ».

Ces trois (03) principaux types de tâches, à savoir les tâches d'exécution, de centralisation et de contrôle, s'ils sont séparés favorisent la mise en place d'un système d'autocontrôle visant à éviter les erreurs et à assurer une meilleure qualité des comptes.

L'objectif du présent paragraphe est d'analyser la séparation de ces tâches au niveau du service des collectivités locales. Et c'est à cet effet que la grille d'analyse des tâches suivante a été établie.

**Grille d'analyse des tâches n°4 : Le traitement comptable des opérations de la commune**

Tâches	Personnel concerné					
	Receveur	Caisse (service recette)	Service Comptabilité	Chef service collectivités locales	Chef section commune (service collectivités locales)	Agents Section Commune (service collectivités locales)
-Enregistrement encaissement et décaissements dans la comptabilité du Trésor		*				
-Vérification de ces enregistrements				*		
-Validation de ces enregistrements			*			
-Tenue du journal des disponibilités au Trésor					*	
-Tenue du registre des mandats						*
-Tenue du journal des titres sur impôts directs						*
-Tenue du journal des recettes autres qu'impôts directs					*	
-Tenue du journal des opérations diverses						*
-Etablissement des balances				*	*	
-Rapprochement entre solde compte « commune » dans comptabilité du Trésor et solde « compte au trésor » dans la comptabilité de la commune				*		
-Suivi recouvrement impôts directs				*		
-Suivi recouvrement des recettes autres qu'impôts directs					*	
-Suivi paiement des dépenses						*
-Suivi décisions budgétaires				*		
-Supervision	*			*	*	
-Accès aux pièces					*	*
-Accès à la comptabilité du Trésor		*	*			
-Accès à la comptabilité de la commune				*	*	*
-Etablissement comptes de gestion				*	*	
-Rapprochement des états de recouvrement et de dépenses avec les soldes des comptes de tiers				*	*	
-Etablissement des états de recouvrement et de dépenses.				*	*	

**Source : Personnel du service des collectivités locales**

Avec l'état actuel de l'organisation du travail au service des collectivités, il n'est pas aisé d'y effectuer une étude de la séparation des tâches.

Il n'existe pas de manuel de procédures et de description des postes, et les tâches n'y sont pas clairement définies. Et ce service exprime notamment un besoin en personnel qualifié.

En effet, le chef de service des collectivités locales cumule des tâches de contrôles, de centralisation et d'exécution. Ainsi, au vu du volume de travail qui lui incombe, il est souvent amené à se faire assister par le chef de section commune. Ce dernier cumule également par voie de conséquence des tâches de contrôle de centralisation et d'exécution.

Cette situation n'est pas sans effets sur la qualité des comptes surtout que l'inadéquation de certains documents comptables à servir et la recherche d'atténuer le volume du travail ont amené le service des collectivités locales à abandonner certaines tâches de centralisation et de contrôle, prévues par les procédures de traitement comptable décrites dans l'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994. Il s'agit notamment de la tenue du journal centralisateur, du grand livre et partant des rapprochements y relatifs, visant à éviter les erreurs et à faciliter la production des états de synthèse.

Par conséquent, pour élaborer la balance des comptes, contrairement aux procédures prévues par l'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994, le service des collectivités locales procède à des reports directs des soldes obtenus après l'arrêté des journaux divisionnaires et des registres de suivi des recouvrements et des dépenses. Et pour se rassurer de la qualité de certains comptes notamment les comptes budgétaires, ces derniers sont rapprochés de ceux produits par la comptabilité de l'ordonnateur. Alors que ce type de rapprochement, contrairement au principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable, crée une interdépendance entre le receveur et le maire pour la production de leur comptabilité respective.

En conclusion, il peut être retenu que la séparation des tâches au service des collectivités locales n'est pas suffisante et entraîne notamment le non-respect des procédures de traitement comptable prévues par l'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994.

## **B / - La qualité des supports comptables.**

Dans le cadre de la mise en application de l'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994, des documents nécessaires à la comptabilisation des opérations de la commune à savoir les journaux, le grand livre, la balance des comptes et le compte de gestion, ont été pré-imprimés pour l'ensemble des communes sans tenir compte des spécificités que peuvent présenter certaines d'entre-elles.

En effet, le service des collectivités locales de Dugumato trouve que ces documents de façon générale, ne sont pas pratiques. Les journaux notamment sont de très grande dimension et les feuillets qui les composent sont facilement détachables et peuvent faire l'objet de perte.

Le nombre de colonnes prévues sur certains de ces journaux n'est pas suffisant pour porter l'ensemble des comptes à imputer.

C'est ainsi que la colonne « autres » du journal des recettes autres qu'impôts directs, est utilisé comme un fourre-tout pour le reste des comptes à imputer et donne ainsi lieu à des travaux supplémentaires de dépouillement lors de l'arrêté de ce journal. Le journal des recettes autres qu'impôts directs se trouvant ainsi surchargé, devient peu favorable notamment à la recherche d'éventuelles erreurs d'imputation.

Par ailleurs, l'insuffisance des colonnes du journal des mandats pour l'ensemble des enregistrements nécessaires, a amené la recette municipale de Dugumato à utiliser en lieu et place de ce journal, un registre à cinquante deux (52) colonnes. Mais ce registre ne reprend pas exactement les cadres prévus par l'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994. Pour être précis, les cadres de centralisation et de contrôle pour le mois n'y sont pas repris. Ce document ne contient que des comptes budgétaires de dépenses. Il ne contient pas de comptes de tiers permettant d'enregistrer la contrepartie des imputations de ces comptes budgétaires.

L'utilisation du registre des mandats n'est donc pas favorable aux tâches de centralisation et de contrôle qui permettent pourtant de s'assurer de l'imputation correcte des comptes.

Pour conclure ce paragraphe, il peut être retenu que des problèmes liés à la qualité de certains documents comptables à servir, notamment le journal des recettes autres qu'impôts directs et le journal des mandats, créent des dysfonctionnements au niveau des procédures de traitement comptable des opérations communales à la recette municipale de Dugumato.

La synthèse de l'identification et l'analyse des risques généraux qui ont été réalisées tout au long de la présente section est présentée dans le tableau ci-après.

**Tableau n°2 : Identification des risques généraux**

<b>Eléments</b>	<b>faiblesses</b>	<b>Risques/conséquences</b>
Organisation générale de la recette municipale de Dugumato	<b>Formalisation</b> : en cours	En ce moment : -vérifications conservation de la structure et respect des procédures, non aisées -apprentissage nouveau personnel non aisé -détermination besoin en personnel non aisé
	<b>Séparation des fonctions et tâches</b> : n'est pas suffisante	Erreurs, négligence, fraudes et leur dissimulation
	<b>Activités de supervision</b> : -matérialisation des actes de supervision n'est pas suffisante -La supervision relative au système de contrôle interne n'est pas suffisante	-difficultés pour les responsables concernés de se repérer dans les actes de supervision -système de contrôle interne non fiable
Organisation du système de traitement comptable des opérations de la commune à la recette municipale de Dugumato	<b>Qualité du personnel</b> : Agents subalternes non qualifiés	Insuffisance au niveau de l'organisation du travail
	<b>Séparation des tâches d'enregistrement, de centralisation et de contrôle</b> : n'est pas suffisante	-Non-respect des procédures prévues par l'instruction comptable -Erreurs et négligence
	<b>Qualité des supports comptables</b> : ces supports présentent des insuffisances	Dysfonctionnement au niveau des procédures

*Source : synthèse de l'identification et de l'analyse des risques généraux*

Le présent chapitre s'achèvera par une dernière section qui sera consacrée à des recommandations d'amélioration de l'organisation générale de la recette municipale de Dugumato et de son système de traitement comptable.

#### **Section 4 : Les recommandations et perspectives de mise en oeuvre**

Ces recommandations et perspectives de mise en oeuvre feront l'objet de deux paragraphes. Le premier concernera l'organisation générale de la recette municipale de Dugumato et le second, l'organisation du système de traitement comptable des opérations de la commune.

##### **Paragraphe 1 : Pour l'organisation générale de la recette municipale de Dugumato**

Ces propositions d'amélioration portent essentiellement sur les dispositifs d'organisation analysés, à savoir la formalisation de l'organisation et des procédures, la séparation suffisante des fonctions et la mise en place des procédures d'autocontrôle, la qualité du personnel, les activités de supervision.

##### **A / - Pour la formalisation de l'organisation et des procédures**

Nous suggérons aux responsables de la recette municipale de Dugumato d'accélérer l'élaboration de la description des postes et du manuel des procédures qui est présentement en cours. Nous leur suggérons également de saisir cette occasion pour mettre en place un organigramme qui permettra d'avoir à tout moment une vue d'ensemble des liens fonctionnels et hiérarchiques existant dans leur entité.

Ces documents sont indispensables pour une certaine maîtrise des activités dans des services comme ceux du Trésor en général et de la recette municipale de Dugumato en particulier où le mouvement du personnel est assez fréquent.

L'importance de ces documents n'est plus à démontrer notamment pour les tâches d'apprentissage au nouveau personnel et pour une prise de connaissance rapide de la structure et des activités par les nouveaux responsables et éventuellement par des consultants extérieurs auxquels peuvent être confiées des études visant à améliorer par exemple la qualité de l'organisation des activités.

L'élaboration rapide et efficace notamment de la description des postes et du manuel des procédures nécessite que le personnel soit pleinement associé et les tâches au niveau de l'équipe de coordination doivent être réparties en prenant en compte les compétences de chacun. Cette équipe doit être composée des premiers responsables de chaque service et le coordonnateur principal doit avoir une connaissance générale et suffisante de la structure et des activités de l'entité.

Pour avoir une meilleure qualité des procédures décrites le coordonnateur principal doit s'y connaître en matière de contrôle interne.

## **B / - Pour la séparation suffisante des fonctions et la mise en place des procédures d'autocontrôle**

### **1) L'accessibilité aux valeurs monétaires et à la comptabilité**

L'accessibilité aux valeurs monétaires et à la comptabilité pouvant créer des risques de fraudes et leur dissimulation, nous suggérons à la recette municipale de Dugumato de revoir son système d'enregistrement comptable des opérations de trésorerie en évitant que les personnes ayant la possibilité de manipuler les valeurs monétaires puissent avoir accès à la comptabilité.

Nous lui recommandons pour plus sécurité des fonds publics dont la gestion lui est confiée, de créer un service financier qui aura la charge d'effectuer toutes les opérations de trésorerie et duquel donc relèveront tous ceux qui sont chargés d'effectuer des opérations de paiement et d'encaissement.

Ainsi, le service de la dépense sera déchargé de la mise en paiement. Il n'aura donc à effectuer que des vérifications relatives aux opérations de dépenses et à apposer la mention « vue bon à payer ».

A cet effet, les mandats après visa du receveur municipal seront directement transmis au service financier pour la mise en paiement.



## **2) La remise des mandats payables à la caisse aux bénéficiaires par l'ordonnateur**

A notre avis pour rester dans la logique de la séparation de fonctions d'ordonnateur et de comptable, la remise des mandats (titres de paiement) aux bénéficiaires qui est un acte de paiement, doit être effectuée par les services de la recette municipale.

Avec l'organisation actuelle de la recette municipale de Dugumato, cette tâche peut être confiée au service de la dépense.

## **3) Le cumul des tâches au niveau de l'agent de l'hôtel des finances**

Au niveau de l'hôtel des finances qui a une certaine autonomie de fonctionnement, une attention particulière doit être accordée aux procédures d'autocontrôle afin de permettre que les activités des uns soient vérifiées par les activités des autres.

A cet effet, nous recommandons une réorganisation des activités de ces hôtels, qui va prendre en compte la séparation des tâches de réception, de tenue des registres des avis d'imposition et de suivi des recouvrements, de recouvrement, d'encaissement et de supervision.

Le superviseur pourra ainsi effectuer dans le cadre de ses activités, des rapprochements entre les situations produites par les agents de recouvrement et celles produites par le ou les teneurs des registres des avis d'imposition et de suivi des recouvrements. Il pourra également vérifier l'exhaustivité des enregistrements des avis d'imposition en rapprochant les registres concernés de la liste des réceptions. Il pourra aussi vérifier l'exhaustivité des encaissements en rapprochant l'état des encaissements de l'état des déclarations de recouvrements.

## **C / - Pour la qualité du personnel**

Les responsables de la recette municipale de Dugumato doivent insister auprès des autorités de la commune pour être associés à la procédure de recrutement des agents communaux pour leur compte, en faisant comprendre le bien fondé de leur démarche.

## **D / - Pour les activités de supervision**

Il est important pour tous les responsables de la recette municipale de Dugumato de matérialiser les actes de supervision. Même si la réalisation de certaines activités de supervision n'est pas contrôlée, la matérialisation des actes concernés permet au moins de s'assurer de les avoir réalisés.

Nous suggérons également qu'il soit notamment compté parmi les attributions de l'inspection des postes comptables, l'appréciation de l'aptitude de l'organisation de la recette municipale à créer elle-même des moyens de contrôle.

Cette structure ne doit pas se limiter uniquement aux contrôles a posteriori comme c'est le cas actuellement. Il doit veiller à la qualité du contrôle interne dont l'importance n'est plus à démontrer pour la prévention des erreurs, des négligences et des fraudes et leur dissimulation. Cette suggestion va dans le même sens que l'adage populaire qui dit que « prévenir vaut mieux que guérir ».

Pour la mise en œuvre de cette dernière suggestion, une formation pourra être donnée aux agents du service de l'inspection des postes comptables. Il est important que les activités de ce service soient supervisées par une personne qui s'y connaît en matière de contrôle interne.

### **Paragraphe 2 : Pour l'organisation du système de traitement comptable**

Ces recommandations d'amélioration portent essentiellement sur la séparation des tâches et la qualité des supports comptables. L'amélioration des procédures de ces traitements comptables sera abordée ultérieurement.

## **A / - Pour la séparation des tâches**

Pour une séparation suffisante des tâches relatives au traitement comptable, il est d'abord important de les identifier de façon exhaustive en se référant aux procédures décrites dans l'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994 et en prenant en compte les spécificités des opérations.

Ces tâches seront ensuite regroupées en tâches d'exécution, de centralisation et de contrôle.

Les tâches d'exécution peuvent être confiées aux collaborateurs subalternes, les tâches de centralisation aux chefs de section et les tâches de contrôle et de supervision au chef de service.

La bonne marche d'une telle organisation nécessite que le personnel ait les qualités requises pour mener à bien sa mission.

## **B /- Pour la qualité des supports comptables**

Pour la qualité des supports comptables, nous recommandons à la recette municipale de recenser tous les problèmes y relatifs et de les porter à la connaissance des instances décisionnelles avec insistance.

Cependant, pour les problèmes liés à l'insuffisance de colonne de certains journaux divisionnaires, nous suggérons que ces derniers soient tenus par type de compte de tiers à imputer ou encore par type d'opération.

Ainsi, un journal des mandats peut être ouvert pour les opérations d'investissement et un autre pour les opérations de fonctionnement.

Quant aux recettes autres qu'impôts directs, un journal peut être ouvert pour les opérations nécessitant l'utilisation du compte 497 « recettes perçues avant émission de titres » et un autre pour les opérations nécessitant l'utilisation du compte 468 « débiteurs divers ».

La prise en compte de toutes ces recommandations dans le manuel des procédures et dans la description des tâches qui sont présentement en cours d'élaboration peut favoriser leur mise en œuvre.

Le présent chapitre nous a permis d'avoir une connaissance suffisante de la recette municipale de Dugumato et de son système de traitement comptable des opérations de la commune. Il nous a également permis d'identifier des risques généraux pouvant influencer la réalisation des objectifs de contrôle interne notamment relatifs au système de traitement des informations comptables.

Le dernier chapitre peut donc être consacré à l'appréciation des contrôles internes spécifiques.

## **Chapitre 4 : L'évaluation des procédures de traitement comptable des opérations de la commune de Dugumato**

L'objectif du présent chapitre est de vérifier la prise en compte dans les procédures de traitement comptable des opérations de la commune, des moyens nécessaires à la réalisation des objectifs de contrôle interne assignés, à savoir la régularité et l'autorisation des opérations, l'exhaustivité d'enregistrement de ces opérations, la réalité des opérations enregistrées, l'enregistrement et la centralisation correcte de ces opérations.

En effet, ce chapitre se compose de cinq (05) sections, la première étant consacrée à la description des procédures, la deuxième au test de conformité de ces descriptifs, la troisième à l'évaluation de leur conception, la quatrième à la présentation et à l'analyse des faiblesses identifiées, et la dernière à des recommandations d'amélioration et perspectives de mise en œuvre.

### **Section 1 : La description des procédures**

Après plusieurs entretiens avec le personnel concerné des services des collectivités locales, de la dépense, de la comptabilité, de la régie des recettes et de l'hôtel des finances, les chefs de service y compris, nous avons pu décrire les procédures de traitement comptable des opérations de la commune à la recette municipale de Dugumato, que nous présentons dans les paragraphes qui suivent.

Pour une meilleure présentation, nous en distinguons les procédures de traitements avant enregistrement comptable de celles relatives aux traitements comptables eux-mêmes.

#### **Paragraphe 1 : Les traitements préalables à l'enregistrement des opérations dans la comptabilité de la commune**

Pour les traitements préalables à l'enregistrement comptable, la description est faite par principaux types d'opérations de recettes et de dépenses en tenant compte de celles qui subissent les mêmes traitements.

## **A / - Les traitements relatifs aux recettes autres qu'impôts directs dont le recouvrement est effectué après émission de titres**

Ces traitements portent sur les titres et les encaissements qui donnent lieu à des opérations d'enregistrement.

### **1 / - Le traitement des titres**

Accompagnés du bordereau de titres (en trois exemplaires), d'avertissements et de bulletins de perception, les titres de recettes sont directement reçus au service des collectivités locales par le chef de service. En cas d'absence du chef de service, le chef de section commune ou tout autre agent du service, présent peut effectuer la réception en utilisant la mention P/O.

Ces documents sont ensuite transmis au chef de section commune qui procède aux vérifications suivantes :

- la validité des titres,
- la chronologie des émissions de titres et leur report sur le bordereau de titres,
- la présence des avertissements et des bulletins de perception,
- la concordance entre les informations portées sur les différents documents,
- l'identité et l'adresse du débiteur,

Si les vérifications sont satisfaisantes, les titres et les bordereaux de titres sont soumis au receveur pour visa et signature, et sont ensuite, retournés au chef de service des collectivités locales.

Ce dernier retransmet les titres et deux exemplaires du bordereau au chef de section commune pour la comptabilité et transmet les bulletins de perception et les avertissements au service de la régie des recettes pour la mise en recouvrement.

Le troisième exemplaire du bordereau est retourné à l'ordonnateur pour sa comptabilité.

### **2 / - Le Traitement des encaissements**

Après encaissement des recouvrements concernés et enregistrement dans la comptabilité du Trésor par le caissier, ce dernier crée un avis pour les opérations de la journée.

Cet avis d'opération, portant les références des titres ayant fait l'objet de recouvrement accompagné du carnet de quittances, sont transmis au chef de service de la comptabilité qui, après les vérifications nécessaires, le transmet à son tour accompagné cette fois-ci d'un état du compte « commune » dans les écritures du Trésor, au service des collectivités locales.

A la réception de ces documents, le chef de service des collectivités, après les vérifications de l'enregistrement correct des opérations concernées dans la comptabilité du Trésor, retourne l'état du compte « commune » au chef de service de la comptabilité pour validation. Il transmet l'avis d'opération au chef de section commune pour la comptabilité.

**B / - Les traitements relatifs aux recettes autres qu'impôts directs dont le recouvrement intervient sans émission préalable de titres et aux recettes d'impôts directs dont le recouvrement est assuré par les services de la recette municipale**

Ces traitements portent sur les encaissements et les titres qui donnent lieu à des opérations d'enregistrement comptable.

**1 / - Le traitement des encaissements**

Après encaissement des recouvrements sans émission préalable de titres par l'ordonnateur, et enregistrement dans la comptabilité du Trésor, le caissier transmet les supports concernés (feuille de versement pour les impôts directs recouverts par les services du Trésor et ordre d'encaissement et de déclaration pour des recettes autres qu'impôts directs), accompagnés de la souche de quittances au chef de service de la comptabilité pour vérifications.

Le chef de service de la comptabilité après ses vérifications, tire un état du compte « commune » dans la comptabilité du Trésor. Accompagné des supports précédemment cités, ce document est transmis au chef de service des collectivités locales pour vérifications de l'enregistrement correct des encaissements effectués.

Après ses vérifications, le chef de service des collectivités locales retourne l'état du compte « commune » au chef de service de la comptabilité pour validation et transmet les feuilles de versement et les ordres d'encaissement et de déclaration au chef de section commune pour la comptabilité.

## **2 / - Le traitement des titres**

Sur la base donc des feuilles de versement pour les impôts directs dont le recouvrement est assuré par les services du Trésor, et des ordres d'encaissement et de déclaration pour les recettes autres qu'impôts directs dont le recouvrement s'effectue sans émission préalable de titres, le chef de section commune établit des états récapitulatifs par compte budgétaire pour chacun de ces deux types de recettes, qu'il transmet au chef de service pour signature. Ces documents sont ensuite transmis à l'ordonnateur pour émission de titres nécessaires à la prise en charge des opérations concernées.

A la réception de ces titres accompagnés du bordereau de titres (en trois exemplaires) et des états récapitulatifs concernés, le chef de service des collectivités locales transmet les documents qui concernent les recettes autres qu'impôts directs au chef de section commune et ceux qui concernent les impôts directs à l'agent du poste 2, pour les vérifications suivantes :

- la chronologie des émissions de titres et leur report sur le bordereau de titres
- la validité des titres
- la concordance entre les informations portées sur les différents documents

Si les vérifications sont satisfaisantes, les titres et les bordereaux sont soumis au receveur pour visa et signature et retournés au chef de service des collectivités locales qui transmet ceux qui concernent les recettes autres qu'impôts directs au chef de section commune et ceux qui concernent les impôts directs à l'agent du poste 2 pour la comptabilité.

Un exemplaire du bordereau est retourné à l'ordonnateur pour sa comptabilité.

## **C / - Les traitements relatifs aux recettes d'impôts directs dont le recouvrement est assuré par la Direction Générale des Impôts**

Ces traitements portent sur les titres et les encaissements qui donnent lieu à des opérations d'enregistrement.

## **1 / - Le traitement des titres**

A la réception des titres émis par l'ordonnateur au vu des états des émissions d'impôts, accompagnés desdits états et du bordereau de titres (en trois exemplaires), le chef de service des collectivités les transmet à l'agent du poste 2 pour les vérifications suivantes :

- la chronologie des émissions de titres et leur report sur le bordereau de titres
- la validité des titres,
- la concordance entre les informations portées sur les différents documents,

Si les vérifications sont satisfaisantes, les titres et les bordereaux de titres sont soumis au receveur municipal pour visa et signature, puis retournés au chef de service des collectivités locales qui retransmet les titres de recettes et deux (02) exemplaires du bordereau de titres à l'agent du poste 2 pour la comptabilité.

Le troisième exemplaire du bordereau de titres est retourné à l'ordonnateur pour sa comptabilité.

## **2 / - Le traitement des encaissements**

Le traitement des encaissements de recettes dont le recouvrement est assuré par la Direction Générale des Impôts est identique à celui des impôts communaux dont le recouvrement est assuré par les services de la recette municipale.

## **D / - Les traitements relatifs aux opérations de dépenses**

Ces traitements portent sur les mandats et les paiements qui donnent lieu à des opérations d'enregistrement.

### **1 / - Le traitement des mandats**

Accompagnés des pièces justificatives et du bordereau d'émission (en trois exemplaires) les mandats sont reçus directement par le Service de la Dépense.

A la réception, l'agent du service de la dépense procède à la vérification de la chronologie des émissions de mandats et leur report sur le bordereau de mandats.



Les mandats accompagnés de pièces justificatives et de bordereaux de mandats sont en suite transmis au chef de service pour être dispatchés aux agents vérificateurs.

Ces derniers procèdent à leur tour aux vérifications suivantes :

- la validité des mandats,
- la disponibilité des crédits,
- la présence des pièces justificatives requises,
- la régularité de ces pièces justificatives,
- la concordance entre les informations portées sur les différents documents,
- le respect des règles de prescription et de déchéance

Si les vérifications sont satisfaisantes, les agents vérificateurs apposent la mention « vu bon à payer ».

Les mandats et les bordereaux sont ensuite transmis au receveur pour visa et signature, et sont ensuite retournés au service de la dépense.

Les mandats et les pièces justificatives sont gardés par le chef de service de la dépense pour la mise en paiement.

Deux (02) exemplaires du bordereau sont transmis au service des collectivités locales pour la comptabilité de la commune. Le troisième exemplaire est retourné à l'ordonnateur pour sa comptabilité.

## **2 / - Le traitement des paiements**

Après paiement et enregistrement dans la comptabilité du Trésor (enregistrements des paiements à la caisse sont assurés par le caissier et ceux des paiements par virement bancaire par le service de la dépense), les mandats et les pièces justificatives sont transmis au chef de service de la comptabilité.

Après une vérification sommaire des enregistrements, par le chef de service de la comptabilité, les mandats et les pièces justificatives accompagnés d'un état du compte « commune » dans la comptabilité du Trésor, sont transmis au chef de service des collectivités locales.

Le chef de service des collectivités locales procède à la vérification de l'enregistrement correct des opérations concernées dans la comptabilité du Trésor et retourne l'état du compte « commune » au chef de service de la comptabilité pour validation. Il transmet les mandats concernés et leurs justificatifs à l'agent du poste 1 pour la comptabilité de la commune.

#### **E / - Le suivi des rejets de mandats et de titres de recettes**

Pour les mandats et les titres dont les vérifications n'ont pas été satisfaisantes, après les traitements nécessaires, deux (02) exemplaires de chaque bordereau concerné sont gardés et classés isolément par l'agent concerné pour suivi.

Le troisième exemplaire de chacun de ces bordereaux accompagnés des mandats ou des titres rejetés concernés, sont retournés à l'ordonnateur pour traitement.

#### **Paragraphe 2 : Les traitements comptables des opérations de la commune**

Pour les traitements comptables relatifs aux opérations de la commune, la description est faite pour chaque étape principale, à savoir les enregistrements, l'établissement des états intermédiaires et l'établissement des états de synthèse.

#### **A / - L'enregistrement des opérations de la commune**

Pour la description de l'enregistrement des opérations, nous faisons la distinction entre opérations budgétaires et opérations de trésorerie.

#### **1 / - L'enregistrement des opérations budgétaires**

Les opérations budgétaires se composent essentiellement des opérations de recettes et de dépenses.

#### **a / - L'enregistrement des dépenses**

L'enregistrement des dépenses se fait dans un registre ouvert à cet effet, à l'aide du bordereau d'émission de mandats après les contrôles satisfaisants du service de la dépense et visa du receveur municipal, et dès sa réception au service des collectivités locales.

Le registre des mandats ne contient que des comptes budgétaires de dépenses.

Cet enregistrement est effectué par l'agent du poste 1 de la section commune qui tient le registre des mandats.

#### **b / - L'enregistrement des recettes**

L'enregistrement des recettes d'impôts se fait dans le journal des impôts directs (débit / 436 « impôts communaux dus » ; crédit / comptes budgétaires de recettes d'impôts) à l'aide des titres émis par l'ordonnateur à cet effet ou encore du bordereau d'émission de ces titres après contrôles satisfaisants et visa du receveur. Cet enregistrement est effectué par l'agent du poste 2 de la section commune qui tient le journal des impôts directs.

L'enregistrement des recettes autres qu'impôts directs, se fait dans le journal des recettes autres qu'impôts directs (débit / 468 « débiteurs » ou 497 « recettes perçues avant émission de titres » selon le cas ; crédit / comptes budgétaires de recettes autres qu'impôts directs) à l'aide des titres émis à cet effet ou encore du bordereau d'émission de ces titres après contrôles satisfaisants et visa du receveur. Il est effectué par le chef de section commune qui tient le journal des recettes autres qu'impôts directs.

#### **2 / - L'enregistrement des opérations de trésorerie**

Les règlements des dépenses et les encaissements des recettes sont enregistrés dans le journal des disponibilités au Trésor après la validation de leur enregistrement dans la comptabilité du Trésor.

Pour les règlements des dépenses, cet enregistrement est effectué à l'aide des mandats payés (débit / 467 « créanciers » ; crédit / 568 « compte au Trésor »).

Pour les encaissements de recettes autres qu'impôts directs après émission de titres, l'enregistrement est effectué à l'aide des avis d'opération (débit / 568 ; crédit / 468).

Pour les encaissements des recettes autres qu'impôts directs sans émission préalable de titres, il est effectué à l'aide des ordres d'encaissements et de déclaration (débit / 568 ; crédit / 497).

Quant aux encaissements des recettes d'impôts directs, l'enregistrement est effectué à l'aide des feuilles de versement (débit / 568 ; crédit / 436).

Tous ces enregistrements sont effectués par le chef de section commune qui tient le journal des disponibilités au Trésor.

### **3 / - Le suivi des recouvrements et des dépenses**

Des registres sont ouverts au service des collectivités locales pour le suivi des recouvrements de recettes autres qu'impôts directs et le paiement des dépenses.

Le registre du suivi des paiements de dépenses est tenu par l'agent du poste 1 de la section commune à l'aide des bordereaux de mandats et des mandats payés après les comptabilisations concernées.

Les bordereaux de mandats permettent de constater les dépenses engagées et les mandats payés, leur règlement.

Ce registre permet ainsi d'établir les états des restes à payer.

Le registre du suivi des recouvrements des recettes autres qu'impôts directs, est tenu par l'agent du poste 2 de la section commune à l'aide des titres de recettes ou des bordereaux de titres concernés et des avis d'opération, après les comptabilisations nécessaires.

Les titres ou les bordereaux de titres permettent de constater les créances de la commune et les avis d'opération, les recouvrements concernés.

Ce registre permet ainsi d'établir les états des restes à recouvrer sur recettes autres qu'impôts directs.

### **4 / - Le classement des pièces justificatives**

Les pièces qui ont servi de base aux différents enregistrements pour la décade, sont conservés provisoirement par les agents concernés afin de faciliter les recherches d'erreurs éventuelles lors de l'établissement des états intermédiaires;

## **B / - L'établissement des états intermédiaires**

A la recette municipale de Dugumato l'arrêté des comptes, se fait de façon décadaire.

En effet, tous les dix (10) jours, les agents concernés calculent directement à partir des journaux divisionnaires et registres comptables servis, les soldes des différents comptes pour la période.

A l'aide des soldes ainsi déterminés, le chef de service des collectivités locales assisté par le chef de section commune, procèdent à l'établissement de la balance des comptes et de la situation de trésorerie.

Ces derniers procèdent par la suite, à des contrôles portant sur l'équilibre de la balance des comptes et sur l'égalité entre le solde du compte 43 « commune » dans la comptabilité du Trésor et celui du compte 568 « compte au Trésor » dans la comptabilité de la commune.

Si des écarts sont constatés, ils sont analysés et corrigés.

## **C / - L'établissement des états de synthèse**

Il s'agit de la balance générale des comptes et du compte de gestion.

A la clôture de l'exercice, après la prise en compte des écritures de régularisation, les agents concernés arrêtent les journaux divisionnaires et registres servis en suivant la même procédure que lors de l'établissement des états intermédiaires.

Avant l'établissement des états de synthèse, le chef de service assisté par le chef de section commune, procèdent aux contrôles suivants :

- S'assurer de l'exactitude des soldes des comptes budgétaires en effectuant des opérations de rapprochement avec les services de l'ordonnateur, au cours d'une séance de travail organisée à cet effet ;
- S'assurer de l'exactitude du solde du compte 568 « compte au trésor » en le rapprochant du compte 43 « commune » dans la comptabilité du Trésor.

Si des écarts sont constatés, ils sont analysés et corrigés.

A l'aide des soldes ainsi obtenus, le chef de service assisté par le chef section commune, procèdent à l'établissement de la balance générale des comptes.

Ils vérifient l'équilibre de la balance. Si des écarts sont constatés, ils sont également analysés et corrigés.

Ils utilisent ensuite les soldes de cette balance pour établir et présenter le compte de gestion conformément aux dispositions relatives à la mise en forme et aux mesures de sécurités prévues par l'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994.

## **Section2 : Le test de conformité**

Pour le test de conformité, nous avons adopté la technique de la confirmation verbale.

Ce test a donc consisté à faire confirmer par les différents intervenants, le déroulement des procédures décrites d'une part et d'autre à vérifier l'existence des éléments matériels et à effectuer des recoupements entre les informations obtenues.

Les vérifications qui ont donc été effectuées lors de ce test ont essentiellement porté sur l'existence des éléments matériels suivants :

- Les visas de l'ordonnateur, du contrôleur financier et du receveur municipal sur les titres de recettes, les mandats de paiement et les bordereaux respectifs ;
- L'effectivité de la tenue des journaux divisionnaires et registre des mandats, et de leur arrêté décadaire ;
- L'effectivité de l'établissement de la balance et de son équilibre.

Pour ce faire nous avons effectué les opérations suivantes :

1°) Tirer au hasard dans les lots des mandats de paiement, des titres de recettes et des bordereaux respectifs, pour l'exercice 2001 qui venait de s'achever et dont le compte de gestion était en préparation :

- le mandat de paiement n°3198 du 08/11/01 payé le 20/11/01,
- le titre de recettes n°553 du 02/08/01,
- le bordereau de mandats n°2 du 11/01/01,
- le bordereau de titres n°62 du 03/09/01.

2°) Observer les journaux divisionnaires et le registre des mandats de l'exercice 2001 ;

3°) Observer la balance générale des comptes de l'exercice 2001.

Les différentes vérifications qui ont porté sur les éléments matériels sont résumées dans le tableau ci-après.

**Tableau n°3 : Vérification des éléments matériels pour le test de conformité**

Eléments matériels vérifiés	OUI, NON,	Observation
<b>Bordereau de mandats n°2 du 11/01/01 :</b>		
- visa ordonnateur	OUI	
- visa contrôle financier	OUI	
- visa receveur	OUI	
<b>Bordereau de titres n°62 du 03/09/01 :</b>		
- visa ordonnateur	OUI	
- visa contrôle financier	OUI	
- visa receveur	OUI	
<b>Mandat de paiement n°3198 du 08/11/01 payé le 20/11/01 :</b>		
- visa ordonnateur	OUI	
- visa contrôle financier	OUI	
- visa receveur	OUI	
<b>Titre de recettes n°553 du 02/08/01 :</b>		
- visa ordonnateur	OUI	
- visa contrôle financier	OUI	
- visa receveur	OUI	
<b>Journaux divisionnaires et registre des mandats exercice 2001 :</b>		
- servis	OUI	
- arrêté décadaire	OUI	
<b>Balance générale des comptes exercice 2001 :</b>		
- équilibré	OUI	

*Source : exploitation des documents concernés*

C'est suite à ce test de conformité que nous avons finalisé la procédure présentée précédemment et que nous évaluerons dans la section qui suit.

### **Section 3 : L'évaluation de la conception des procédures de traitement comptable des opérations de la commune**

Cette évaluation est effectuée pour les opérations de dépenses, de recettes et de trésorerie à l'aide de questionnaires de contrôle interne dont l'élaboration a été inspirée du décret n°78/056/PRES/MIS/MF du 21 février 1978, de l'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994 et de la littérature disponible.

Pour chacun de ces trois (03) types d'opérations, il est établi un questionnaire relatif aux objectifs d'exhaustivité, réalité, enregistrement dans la bonne période, et imputation, totalisation et centralisation correctes.

En outre un (01) questionnaire relatif aux objectifs de régularité et autorisation des opérations est établi pour chacune des opérations budgétaires (recettes et dépenses).

Ces cinq (05) questionnaires sont présentés en annexe

### **Section 4 : La présentation et l'analyse des faiblesses de contrôle interne relatif aux procédures de traitement comptable des opérations de la commune**

Les faiblesses identifiées peuvent être analysées par objectif principal de contrôle interne assigné au système de traitement comptable des opérations.

Le tableau suivant présente de façon sommaire l'analyse des faiblesses de contrôle interne identifiées.



**Tableau n°4 : Faiblesses de contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune**

Objectifs de contrôle interne	Faiblesses	Causes	Risques/Conséquences
<b>Exhaustivité des enregistrements</b>	Pas de rapprochement entre les journaux divisionnaires et listes des réceptions et rejets des documents de base à l'enregistrement	-Inexistence de registres de réception et rejets -Intérêt non perçu	Risque d'existence de documents reçus et non enregistrés
<b>Réalité des enregistrements</b>	Documents de base à l'enregistrement non-marqués après enregistrement	Intérêt non perçu	Risque de double comptabilisation
	Les doubles des documents de base à l'enregistrement non identifiés	Intérêt non perçu	Risque de double comptabilisation
<b>Imputation, totalisation, centralisation correctes</b>	Le registre des mandats ne reprend pas correctement les cadres prévus pour les enregistrements concernés	Intérêt non perçu	Non respect du principe de la comptabilité à partie double
	Soldes des comptes de tiers non-rapprochés régulièrement des montants des restes à payer et à recouvrer	-Les états des restes à payer et à recouvrer ne sont pas établis régulièrement -Intérêt non perçu	Risque d'erreurs non-identifiées
	Pas de rapprochement entre la balance, le grand livre et le journal centralisateur	-Le grand livre et le journal centralisateur ne sont pas tenus -Intérêt non perçu	-Non-centralisation des enregistrements -Calcul des soldes non-aisé -Risque d'erreurs non-identifiées
	Le receveur et le chef de service ne font pas de contrôles ponctuels par sondage	Intérêt non perçu	Valider des comptes ou des états avec des erreurs

*Source : synthèse des questionnaires de contrôle interne*

### **Paragraphe 1 : Pour l'objectif d'exhaustivité d'enregistrement des opérations**

Les faiblesses identifiées pour cet objectif sont liées au fait qu'il n'existe pas de registres de réception de mandats de dépenses et de titres de recettes et tout agent du service peut effectuer la réception de ces documents.

Cette situation ne facilite pas la tâche aux agents chargés de la comptabilisation, qui venaient à ne pas retrouver ou être informé de la réception d'un lot de documents à enregistrer, puisqu'ils ne disposent pas de moyen matériel de vérifier l'effectivité de cette réception.

Il peut donc exister des cas de documents reçus et non enregistrés, entravant ainsi la réalisation de l'objectif d'exhaustivité des enregistrements.

### **Paragraphe 2 : Pour l'objectif de la réalité des enregistrements**

De façon générale les documents servant de base à la comptabilisation ne sont pas marqués ou annotés après enregistrement. Le risque lié à cette situation est qu'il peut exister des cas de double comptabilisation.

Autre chose à noter ici est que les doubles des bordereaux de mandats comme des bordereaux de titres servant de base à la comptabilisation ne sont pas identifiés à la réception. Ils peuvent ainsi donner lieu à une double comptabilisation.

L'intérêt lié à l'annotation des documents servant de base à la comptabilisation après enregistrement et l'identification des doubles de ces documents selon le cas, n'est pas perçu à la recette municipale de Dugumato.

Correspondant à des enregistrements d'opérations fictives, la double comptabilisation empêche ainsi la réalisation des objectifs liés réalité des opérations comptabilisées.

### **Paragraphe 3 : Pour l'objectif Imputation, totalisation, centralisation correctes**

Le registre des mandats ne contient que des comptes budgétaires de dépenses. La contrepartie des enregistrements n'est donc pas passée au compte de tiers 467 « créanciers ». Ce registre ne permet pas de respecter le principe de la comptabilité à partie double. Il n'offre donc pas la possibilité d'effectuer des vérifications par rapprochement entre totaux des débits et totaux des crédits.

Les soldes des comptes de tiers ou encore de créanciers et de débiteurs ne sont pas rapprochés des montants des restes à payer et à recouvrer pour s'assurer de l'exactitude des chiffres concernés. Les états permettant de déterminer les montants des restes à payer et à recouvrer nécessaires à la réalisation de ces opérations de rapprochement ne sont pas établis régulièrement.

Ce genre de rapprochement est pourtant important; il permet d'identifier éventuellement des écarts dont l'analyse permet de découvrir des erreurs d'imputation et de les corriger.

Les rapprochements entre la balance, le grand livre et le journal centralisateur ne sont également pas effectués.

Le grand livre détaillant compte par compte le suivi des opérations décrites dans les journaux et permettant ainsi une obtention rapide des soldes et facilitant par cette occasion l'établissement de la balance, n'est pas tenu. Dans de telle situation, la détermination notamment des soldes des comptes de tiers pour l'établissement de la balance des comptes va nécessiter plus de temps.

Le journal centralisateur fournissant une autre source de récapitulation des comptes n'est pas tenu. Pourtant, le rapprochement de ce journal de la balance des comptes peut également permettre d'identifier des écarts dont l'analyse peut permettre de découvrir des erreurs d'imputation et de les corriger.

Lors des activités de supervision relevant de leur responsabilité, le chef du service des collectivités locales et le receveur municipal ne font pas de contrôles ponctuels par sondage. Ils peuvent être ainsi amenés à valider des comptes ou des états contenant des erreurs.

Toutes les faiblesses étudiées dans le présent paragraphe ne sont pas sans incidences sur la réalisation des objectifs relatifs à l'imputation, la totalisation et la centralisation correctes des opérations.

De façon générale, l'intérêt lié aux opérations dont le défaut de réalisation constitue les faiblesses identifiées pour la réalisation des objectifs de contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune à la recette municipale de Dugumato n'est pas perçu par ses responsables. Ces faiblesses de contrôle interne qui peuvent ainsi persister ne sont pas favorables à la production des comptes réguliers et sincères.

## **Section 5 : Les recommandations et perspectives de mise en oeuvre**

Les recommandations d'amélioration peuvent être également faites par objectif principal de contrôle interne assigné au système de traitement comptable.

### **Paragraphe 1 : Pour l'objectif d'exhaustivité d'enregistrement des opérations**

Pour s'assurer de l'exhaustivité d'enregistrement des opérations, il est important de pouvoir vérifier que tous les documents servant de base à l'enregistrement qui ont été reçus ont été enregistrés.

D'où l'utilité d'ouvrir des registres de réception de ces documents à la recette municipale de Dugumato, qui pourront être ainsi rapprochés des journaux de comptabilisation.

Ce type de registre permet de situer les responsabilités par rapport aux documents qui ne sont pas retrouvés, à condition qu'une personne soit responsabilisée pour la réception.

### **Paragraphe 2 : Pour l'objectif réalité des opérations enregistrées**

Pour s'assurer de la réalité des opérations enregistrées, il est important de mettre en place des moyens qui permettent d'éviter la double comptabilisation.

D'où, la nécessité d'identifier les documents ayant déjà servi de base à des enregistrements.

Nous attirons donc l'attention des responsables de la recette municipale de Dugumato sur l'importance de marquer ou d'annoter les documents dès leur enregistrement et d'identifier le cas échéant, les doubles de ces documents, pour éviter la double comptabilisation des opérations concernées.

### **Paragraphe 3 : Pour l'objectif d'imputation, totalisation et centralisation correctes**

Pour s'assurer de l'imputation, la totalisation et la centralisation correctes des opérations, il est important pour les responsables de Dugumato de prendre en compte les observations suivantes :

- La tenue correcte de tous les supports comptables prévus par l'instruction comptable en vigueur. Si des registres ou autres documents sont utilisés en lieu et place des documents pré-imprimés, que les intéressés prennent le soin de reprendre exactement les cadres prévus dans ces documents pré-imprimés qui permettent de retracer conformément aux principes définis dans l'instruction en vigueur, l'exécution des opérations budgétaires et la situation patrimoniale de la commune ;
- L'exécution correcte de tous les rapprochements et autres contrôles prévus par les procédures de traitement comptable décrites dans l'instruction en question et qui permettent de s'assurer de l'exactitude des soldes ;
- L'établissement de tous les états intermédiaires et de synthèse, prévus par ces procédures et qui permettent de présenter les informations comptables sous une forme et dans des délais adéquats.

Toutes ces recommandations, si elles sont mises en œuvre peuvent contribuer à améliorer l'aptitude du système comptable à réaliser les objectifs assignés.

Nous insistons donc sur la prise en compte de ces recommandations dans le manuel des procédures et dans la description des tâches qui sont en cours d'élaboration.

Pour conclure ce chapitre, nous faisons remarquer qu'à la recette municipale de Dugumato, les dispositifs visant à assurer la régularité des justificatifs et l'autorisation des opérations sont suffisamment présents.

Une grande importance est également accordée aux dispositifs visant à assurer l'enregistrement correct des opérations de trésorerie de la commune dans la comptabilité du Trésor.

Quant à la comptabilité de la commune de façon générale, nous souhaitons que les responsables de la recette municipale de Dugumato reçoivent avec un grand intérêt les observations et les recommandations faites précédemment et qui visent à contribuer à l'amélioration de ce système.

Nous ne saurions boucler cette dernière partie de la présente étude sans exprimer tous nos encouragements aux responsables de la recette municipale de Dugumato pour l'initiative de formaliser l'organisation et les procédures de leur entité.

L'organigramme, le manuel de procédure et la description des tâches sont des dispositifs indispensables à la maîtrise des activités dans toute grande entité à condition qu'ils soient mis à jour de façon permanente.

## **CONCLUSION GENERALE**

---

La présente étude nous a permis de relever des insuffisances au niveau de l'organisation générale de la recette municipale de Dugumato et de son système de traitement comptable des opérations de la commune. Ces insuffisances qui sont notamment liées à la formalisation de l'organisation et des procédures, la séparation des fonctions et des tâches, les activités de supervision et la qualité des supports comptables, ne sont pas sans incidences sur l'organisation et le fonctionnement des activités et présentent des risques généraux tels que les erreurs, la négligence, les fraudes et leur dissimulation, pouvant influencer la qualité de l'information comptable.

Elle nous a également permis de relever des faiblesses de contrôle interne relatif aux procédures de traitement comptable des opérations de la commune. Ces faiblesses, qui sont notamment liées à l'insuffisance des moyens nécessaires à la réalisation des objectifs d'exhaustivité des enregistrements, de réalité des opérations enregistrées, et de comptabilisation et présentation correctes de ces opérations, ne sont pas sans incidences sur la qualité des comptes produits.

Toutes ces insuffisances nous permettent de dire que le contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune à la recette municipale de Dugumato n'est pas fiable.

Entravant ainsi la réalisation des objectifs liés à la qualité de l'information comptable, ces faiblesses de contrôle interne ne sont pas favorables à la production des comptes réguliers et sincères.

Nous souhaitons donc que les recommandations qui ont été formulées dans le cadre de cette étude et visant à contribuer à l'amélioration du contrôle interne relatif au système de traitement comptable des opérations de la commune à la recette municipale de Dugumato, soient pris en compte dans le cadre général des actions à entreprendre pour y assurer la production des comptes réguliers sincères.

Pour terminer, il est important de noter qu'une meilleure réalisation des objectifs assignés au principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable, et l'application effective des dispositions réglementaires relatives à ce principe, nécessite que des dispositifs de contrôle interne exhaustifs et adéquats soient mis en place aussi bien chez l'ordonnateur que chez le comptable.



CESAG-BIBLIOTHEQUE

**ANNEXES**

---

**Questionnaire n°1 : Opérations de dépense (objectifs de régularité et autorisation des opérations)**

Objectifs	Application	Observations
<p><b>S'assurer de la régularité des opérations avant autorisation du paiement par le receveur :</b></p>		
<p>1°) Vérification de la validité des mandats :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Qualité de l'ordonnateur</li> <li>- disponibilité de crédits</li> <li>- Bonne imputation des dépenses</li> <li>- Visa du contrôleur financier</li> <li>- Exactitude des informations portées sur les mandats et de leur report sur les bordereaux d'émission</li> </ul>	<p>OUI OUI OUI OUI OUI</p>	
<p>2°) Vérifications de la validité de la créance :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Production des justifications prévues par les lois et règlements en vigueur</li> <li>- Exactitude des calculs de liquidations</li> <li>- Application des règles de prescription et de déchéance</li> <li>- Justification du service fait</li> </ul>	<p>OUI OUI OUI OUI</p>	
<p><b>S'assurer de l'autorisation du paiement avant de l'effectuer :</b></p>		
<p>1°) Vérifier :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Mention « vu bon à payer »</li> <li>- Visa et signature du receveur municipal</li> </ul>	<p>OUI OUI OUI</p>	
<p>2°) Vérifier le caractère libératoire du paiement</p>		

**Source : Inspiré de l'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994 et du décret 78/056/PRES/MIS/MF du 21 février 1978**

**Questionnaire n°2 : Opérations de dépense (objectifs d'exhaustivité, réalité, enregistrement dans la bonne période, et imputation, totalisation et centralisation correctes)**

Objectifs	Application	Observations
<p><b>Exhaustivité :</b> S'assurer que tous les mandats réguliers et autorisés sont comptabilisés</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Les séquences numériques du bordereau d'émission et des mandats sont vérifiées avant enregistrement</li> <li>- Tous les mandats émis pendant la journée complémentaire et correspondant à des engagements de l'exercice qui se termine, sont identifiés et enregistrés pour le compte de cet exercice</li> <li>- Le registre des mandats est régulièrement rapproché de la liste des réceptions et des rejets pour</li> </ul>	<p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>NON</p>	<p>Il n'existe pas de registre de réception des mandats</p>
<p><b>Réalité des opérations enregistrées :</b> S'assurer que tous les mandats enregistrés correspondent à des dépenses réelles</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Le bordereau de mandats ne peut être enregistré que s'il porte tous les éléments attestant sa validité et l'autorisation de paiement des mandats concernés</li> <li>- Tous les mandats enregistrés sont marqués sur le bordereau d'émission pour éviter la double comptabilisation</li> <li>- Les doubles des bordereaux de mandats sont identifiés dès réception pour éviter leur comptabilisation</li> <li>- Les mandats rejetés sont indiqués sur le bordereau pour éviter leur comptabilisation</li> </ul>	<p>OUI</p> <p>NON</p> <p>NON OUI</p>	
<p><b>Enregistrement dans la bonne période :</b> S'assurer que tous les mandats sont enregistrés dans la bonne période</p> <p>Les mandats sont enregistrés dès réception du bordereau d'émission au service des collectivités locales (période où le paiement est autorisé)</p>	<p>OUI</p>	
<p><b>Imputation, totalisation, centralisation correcte :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Le registre des mandats utilisé en lieu et place du journal des mandats prévoit conformément à ce dernier un cadre permettant de respecter le principe de la comptabilité à partie double</li> <li>- L'imputation donnée pour chaque mandat reporté sur le bordereau d'émission est identifiée avant l'enregistrement</li> <li>- Le solde du compte 467 « créancier » est régulièrement rapproché du montant des mandats non réglés</li> <li>- Si des écarts sont constatés, ils sont immédiatement analysés et corrigés</li> <li>- L'équilibre du registre des mandats est régulièrement vérifié</li> <li>- L'état des restes à payer produit au service des collectivités locales est régulièrement rapproché de celui produit au service de la dépense</li> <li>- Les totaux du registre des mandats sont régulièrement reportés sur le grand livre pour permettre d'obtenir à tout moment les soldes des comptes concernés et faciliter l'établissement de la balance des comptes</li> <li>- Le registre des mandats est régulièrement reporté dans le journal centralisateur pour permettre le rapprochement de ce dernier de la balance des comptes</li> <li>- Les bordereaux de mandats sont convenablement classés pour faciliter les recherches éventuelles au cours de la décade et au cours de l'exercice</li> <li>- Un exemplaire du bordereau est convenablement archivé à la clôture de l'exercice pour faciliter les recherches ultérieures</li> <li>- Le chef du service des collectivités locales et le receveur, supervisent les opérations d'enregistrement en effectuant des contrôles ponctuels par sondage</li> </ul> <p><b>Suivi de l'exécution budgétaire :</b></p> <p>Les fiches de comptes de dépenses du grand livre sont correctement renseignées pour permettre le suivi permanent de la disponibilité des crédits</p>	<p>NON</p> <p>OUI</p> <p>NON N/A N/A</p> <p>NON</p> <p>NON</p> <p>NON</p> <p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>NON</p> <p>NON</p>	<p>Le grand livre n'est pas tenu</p> <p>Le journal centralisateur n'est tenu</p> <p>Le non-tenu du grand ne permet pas cette opération</p>

*Source : Inspiré de l'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994 et de littérature disponible*

**Questionnaire n°3 : Opérations de recette (objectifs de régularité et autorisation des opérations)**

Objectifs	Application	Observations
<p><b>S'assurer de la régularité des titres avant visa du receveur municipal :</b></p> <p>1°) Vérification de la validité des titres :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Qualité de l'ordonnateur</li> <li>- Bonne imputation des recettes</li> <li>- Visa du contrôleur financier si obligatoire</li> <li>- Exactitude des informations portées sur les titres et de leur report sur les bordereaux d'émission</li> </ul> <p>2°) Vérifications de la validité des droits de la commune pour les titres de recettes autres qu'impôts directs émis avant recouvrement :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Production des justifications prévues par les lois et règlements en vigueur</li> <li>- Exactitude des calculs de liquidations</li> <li>- Identité et adresse du débiteur</li> </ul>	<p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>OUI</p>	

*Source : Inspiré de l'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994 et du décret 78/056/PRES/MIS/MF du 21 février 1978*

**Questionnaire n°4 : Opérations de recettes (objectifs d'exhaustivité, réalité, enregistrement dans la bonne période, et imputation, totalisation et centralisation correctes)**

Objectifs	Application	Observations
<p><b>Exhaustivité :</b> S'assurer que tous les titres de recettes réguliers dont le recouvrement est autorisé sont comptabilisés</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Les séquences numériques du bordereau d'émission et des titres sont vérifiées avant l'enregistrement</li> <li>- Tous les titres émis pendant la journée complémentaire et correspondant à des droits acquis à la commune au cours de l'exercice qui se termine, sont identifiés et enregistrés pour le compte de cet exercice</li> <li>- Les journaux de titres sont régulièrement rapprochés des listes des réceptions et des rejets</li> </ul>	<p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>NON</p>	<p>Il n'existe pas de registre de réception</p>
<p><b>Réalité des opérations enregistrées :</b> S'assurer que tous les titres enregistrés correspondent à des recettes réelles</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Les titres et leur bordereau d'émission ne peuvent faire l'objet d'enregistrement que s'ils portent tous les éléments attestant leur validité et le visa du receveur municipal</li> <li>- Les titres et leur bordereau sont ou marqués après enregistrement pour éviter la double comptabilisation</li> <li>- Les doubles des bordereaux de titres sont identifiés dès réception pour éviter leur comptabilisation</li> <li>- Les titres rejetés sont indiqués sur le bordereau pour éviter leur comptabilisation</li> </ul>	<p>OUI</p> <p>NON</p> <p>NON</p> <p>OUI</p>	
<p><b>Enregistrement dans la bonne période :</b> S'assurer que tous les mandats sont enregistrés dans la bonne période</p> <p>Les titres de recettes sont enregistrés après vérification satisfaisante et visa du receveur municipal (période où le recouvrement est autorisé ou reconnu par le receveur municipal)</p>	<p>OUI</p>	
<p><b>Imputation, totalisation, centralisation correcte :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Les journaux de titres prévoient un cadre facilitant l'identification des comptes à imputer</li> <li>- Les comptes à imputer sont identifiés avant comptabilisation</li> <li>- Les soldes des comptes 436 « impôts directs dus » et 468 « débiteurs divers » sont régulièrement rapprochés des montants des restes à recouvrer concernés</li> <li>- Si des écarts sont constatés, ils sont immédiatement analysés et corrigés</li> <li>- Les totalisations et l'équilibre des journaux des titres sont régulièrement vérifiés</li> <li>- Les états des restes à recouvrer produits au niveau du service des collectivités locales sont régulièrement rapprochés de ceux produits au niveau des structures chargées de recouvrement</li> <li>- Les totaux des journaux de titres sont régulièrement reportés sur le grand livre pour permettre d'obtenir à tout moment les soldes des comptes concernés et faciliter l'établissement de la balance des comptes</li> <li>- Les cadres de centralisation de ces journaux sont régulièrement renseignés et reportés dans le journal centralisateur pour permettre des rapprochements réguliers entre ce dernier et la balance des comptes</li> <li>- Les titres de recettes et les bordereaux d'émission sont convenablement classés pour faciliter les recherches éventuelles au cours de la décade et au cours de l'exercice</li> <li>- Un exemplaire du bordereau de titres est convenablement archivé à la clôture de l'exercice pour faciliter les recherches ultérieures</li> <li>- Le chef du service des collectivités locales et le receveur, supervisent les opérations d'enregistrement en effectuant des contrôles ponctuels par sondage</li> </ul>	<p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>NON</p> <p>N/A</p> <p>OUI</p> <p>NON</p> <p>NON</p> <p>NON</p> <p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>NON</p>	<p>Le journal centralisateur n'est pas tenu</p>
<p><b>Suivi de l'exécution budgétaire :</b></p> <p>Les fiches de comptes des recettes du grand livre sont correctement renseignées pour permettre le suivi permanent de l'exécution du budget en recettes</p>	<p>NON</p>	

*Source : Inspiré de l'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994 et de littérature disponible*

**Questionnaire n°5 : Opérations de trésorerie (objectifs d'exhaustivité, réalité, enregistrement dans la bonne période, et imputation, totalisation et centralisation correctes)**

Objectifs	Application	Observations
<p><b>Exhaustivité :</b> S'assurer que tous les encaissements et décaissements effectués pour le compte de la commune sont enregistrés dans la comptabilité de la commune</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Le service des collectivités locales est informé de tout encaissement et décaissement effectué pour le compte de la commune</li> <li>- Les pièces servant de base à l'enregistrement des encaissements et des décaissements sont des documents standards et pré-numérotés</li> <li>- La séquence numérique de ces pièces est vérifiée avant l'enregistrement</li> <li>- Le journal des disponibilités au Trésor est régulièrement rapproché de l'état du compte de la commune au Trésor</li> <li>- Si des écarts sont constatés, ils sont immédiatement analysés et corrigés</li> </ul>	<p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>OUI</p>	
<p><b>Réalité des opérations enregistrées :</b> S'assurer que tous les encaissements et décaissements enregistrés sont réels</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Les opérations de décaissements ne peuvent faire l'objet d'enregistrement par le service des collectivités locales qu'au vu des mandats portant notamment la mention « payé » et après vérification favorable et validation de leur constatation dans la comptabilité du Trésor</li> <li>- Les encaissements ne peuvent faire l'objet d'enregistrement par le service des collectivités locales qu'au vu des ordres d'encaissement et de déclaration, des avis d'opération ou des feuilles de versement et après vérification favorable et validation de leur constatation dans la comptabilité du Trésor</li> <li>- Toutes les pièces qui ont servi de base à l'enregistrement des encaissements et des décaissements sont marquées pour éviter la double comptabilisation</li> <li>- Tous les encaissements et décaissements effectués pendant la journée complémentaire et se rapportant à la gestion qui s'achève sont constatés dans la comptabilité de la gestion nouvelle</li> </ul>	<p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>NON</p> <p>OUI</p>	
<p><b>Enregistrement dans la bonne période :</b> S'assurer que tous les encaissements et décaissements sont enregistrés dans la bonne période :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Les encaissements et décaissements sont enregistrés dans la comptabilité de la commune dès validation de leur constatation dans la comptabilité du Trésor</li> </ul>	<p>OUI</p>	
<p><b>Imputation, totalisation, centralisation correcte :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Le journal des disponibilités au Trésor prévoit un cadre facilitant l'identification des comptes à imputer</li> <li>- Les comptes à imputer sont identifiés avant comptabilisation</li> <li>- Le solde de compte 568 « compte au Trésor » est régulièrement rapproché du compte 43 « commune » dans la comptabilité du Trésor</li> <li>- Si des écarts sont constatés, ils sont immédiatement analysés et corrigés</li> <li>- Les totalisations et l'équilibre du journal des disponibilités au Trésor sont régulièrement vérifiés</li> <li>- Les totaux du journal des disponibilités au Trésor sont régulièrement reportés sur le grand livre pour permettre d'obtenir à tout moment les soldes des comptes concernés et faciliter l'établissement de la balance des comptes</li> <li>- Le cadre de centralisation de ce journal est régulièrement renseigné et reporté dans le journal centralisateur pour permettre des rapprochements réguliers entre ce dernier et la balance des comptes</li> <li>- Les pièces ayant servi de base à l'enregistrement des encaissements et des décaissements sont convenablement classées pour faciliter les recherches éventuelles au cours de la décade et au cours de l'exercice</li> <li>- Ces documents sont convenablement archivés à la clôture de l'exercice pour faciliter les recherches ultérieures</li> <li>- Le chef du service des collectivités locales et le receveur, supervisent les opérations d'enregistrement en effectuant des contrôles ponctuels par sondage</li> </ul>	<p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>NON</p> <p>NON</p> <p>OUI</p> <p>OUI</p> <p>NON</p>	<p>Le grand livre n'est pas tenu</p> <p>Le journal centralisateur n'est pas tenu</p>

*Source : Inspiré de l'instruction n°66/MEFP/MAT/SG du 20 décembre 1994 et de littérature disponible*

## LE CADRE COMPTABLE SYNTHETIQUE DES COMMUNES

### **CLASSE 1 : CAPITAUX PERMANENTS**

- Chapitre 10 : Dotation
- Chapitre 11 : Réserves
- Chapitre 12 : Report à nouveau
- Chapitre 13 : Frais extraordinaires
- Chapitre 14 : Participation à des travaux d'équipement
- Chapitre 15 : Provisions pour pertes et charges
- Chapitre 16 : Emprunts et dettes à long et moyen terme
- Chapitre 18 : Dettes à long ou moyen terme

### **CLASSE 2 : VALEURS IMMOBILISEES**

- Chapitre 21 : Immobilisations
- Chapitre 23 : Immobilisations en cours
- Chapitre 24 Immobilisations sinistrées
- Chapitre 25 : Prêts, avances et créances à long et moyen terme
- Chapitre 26 : Titres et valeurs
- Chapitre 27 : Dépôts et cautionnement versés
- Chapitre 28 : Amortissements
- Chapitre 29 : Dépenses imprévues

### **CLASSE 3 : STOCKS**

- Chapitre 32 : Denrées et fournitures

### **CLASSE 4 : COMPTE DE TIERS**

- Chapitre 40 : Créances ordinaires
- Chapitre 41 : Débiteurs ordinaires
- Chapitre 42 : Personnel
- Chapitre 43 : Etat
- Chapitre 44 : Autres collectivités locales ou établissements publics locaux
- Chapitre 45 : Services à comptabilité distincte
- Chapitre 46 : Débiteurs et créditeurs divers
- Chapitre 47 : Produits perçus ou comptabilisés d'avance
- Chapitre 49 : Comptes d'attente ou de régularisation

### **CLASSE 5 : COMPTES FINANCIERS**

- Chapitre 50 : Emprunts à court terme
- Chapitre 51 : Prêts et avances à court terme
- Chapitre 54 : Chèques
- Chapitre 55 : Titres de placement et bons à court terme
- Chapitre 56 : Disponibilité au trésor
- Chapitre 58 : Disponibilité chez les régisseurs
- Chapitre 59 : Virements internes

## **CLASSE 6 : CHARGES PAR NATURE**

- Chapitre 60 : Denrées et fournitures consommées
- Chapitre 61 : Allocations – subventions
- Chapitre 62 : Impôts et taxes
- Chapitre 63 : Travaux et services extérieurs
- Chapitre 64 : Participation et prestation au bénéfice de tiers
- Chapitre 65 : Frais de personnel
- Chapitre 66 : Frais de gestion générale et de transport
- Chapitre 67 : Frais financiers
- Chapitre 68 : Dotations aux comptes d'amortissement et de provisions
- Chapitre 69 : Charges exceptionnelles

## **CLASSE 7 : PRODUITS PAR NATURE**

- Chapitre 70 : Produits de l'exploitation
- Chapitre 71 : Produits domaniaux
- Chapitre 72 : Produits financiers
- Chapitre 73 : Recouvrements, participations
- Chapitre 74 : Produits divers
- Chapitre 75 : Impôts et taxes et contributions directs
- Chapitre 76 : Impôts et taxes indirects
- Chapitre 78 : Travaux d'équipement en régie et réduction de charges
- Chapitre 79 : Produits exceptionnels

## **CLASSE 8 : RESULTATS ORDINAIRES**

- Chapitre 82 : Résultats antérieurs
- Chapitre 83 : Excédent ordinaire capitalisé
- Chapitre 85 : Résultat de fonctionnement de l'exercice

## **CLASSE 0 : COMPTES STATISTIQUES**

- Chapitre 05 : Programmes d'investissements
- Chapitre 06 : Budget et compte d'investissement
- Chapitre 07 : Portefeuille
- Chapitre 08 : Correspondants
- Chapitre 09 : Comptes de prise en charge



CESAG-BIBLIOTHEQUE

## **BIBLIOGRAPHIE**

---

## **I / - OUVRAGES**

1. **ATH** (Association Technique d'Harmonisation de Cabinets d'Audits et Conseil), 1991 : audit financier, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises ; Editions CLET
2. **BARBIER Etienne** (1996) : L'audit interne permanence et actualité ; Editions d'organisation
3. **BARRY Mamadou** (1999) : La comptabilité de la commune
4. **BENEDICT Guy & KERAVEL René** (1996) : Evaluation du contrôle interne ; Editions comptables Malesherbes
5. **BESCOS P.L. et DOBLER P.H.** (1997) : Contrôle de gestion et management ; Editions Montchrestien
6. **BRIEN Robert & SENEAL Jean** (1984) : Contrôle interne et vérification Editions Préfontaine inc.
7. **CNCC** (1992) : Appréciation du contrôle interne ; Collection notes d'informations n°3 ; CNCC édition.
8. **COLLINS Lionel et VALIN Gérard** (1992) : Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques ; Editions DALLOZ
9. **COOPERS & LYBRAND** (1998) : La nouvelle pratique du contrôle interne ; Editions d'organisation
10. Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables (1999) : Le contrôle interne dans les collectivités locales ; Collection maîtrise de la gestion locale ; Editions CSOEC
11. **HENRY Alain & MONKAM-DAVERAT Ignace** (1999) : Rédiger les procédures de l'entreprise ; Editions d'organisation
12. **LAURENT Philippe & TCHERKAWSKY Pierre** (1992) : Pratique de l'audit opérationnel ; Editions d'organisation
13. **LEMANT Olivier** (1999) : La conduite d'une mission d'audit interne ; Editions DUNOD
14. **MIKOL Alain** (1999) : Les audits financiers, comprendre les mécanismes du contrôle légal ; Editions d'organisation
15. **OBERT Robert** (1992) : Révision et certification des comptes ; Editions DUNOD
16. **RAFFEGEAU Jean** (1978) : Audits, méthodes statistiques ; Editions Publi-union
17. **RENARD Jacques** (1998) : Théorie et pratique de l'audit interne ; Editions d'organisation

## **II / - TEXTES REGLEMENTAIRES**

**Ordonnance** n° 91 - 0051 / PRES du 29 août 1991, portant composition, organisation et fonctionnement de la cour suprême

**Décret** n° 78 – 056 / PRES / MF du 21 février 1978, déterminant le régime financier et comptable des communes

**Instruction** n° 66 / MEFP / MAT / SG du 20 décembre 1994, portant instruction comptable applicable aux communes