



CESAG Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

**Master Professionnel
en Comptabilité et Gestion
Financière
(MPCGF)**

**Promotion 2
(2007-2009)**

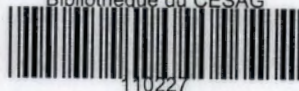
Mémoire de fin d'étude

THEME

**AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER D'UNE ENTREPRISE
PUBLIQUE :**

CAS DE L'ONAS

Bibliothèque du CESAG



110227

Présenté par :

Mlle Mariama DIEYE

Dirigé par :

M Souleymane BOUSSO

Professeur d'audit interne

Octobre 2010

M0060MPCGF12

REMERCIEMENTS

Mes remerciements vont à :

Tous les membres de ma famille, particulièrement ma mère pour tout son soutien ;

Madame Katy Ndiaye pour sa bonté et sa gentillesse ;

Tout le personnel de l'ONAS en particulier Monsieur DEMBELE et Madame Badji ;

Monsieur Souleymane BOUSSO pour ses conseils et sa disponibilité ;

Tous les professeurs du CESAG pour la qualité de leur enseignement ;

Tous ceux qui m'ont soutenue d'une manière ou d'une autre au cours de ma formation.

SIGLES ET ABREVIATIONS

- ACP : Agence Comptable Particulier
- CBAO : Compagnie Bancaire de l'Afrique de l'Ouest
- CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
- DAS : Direction de l'Assainissement
- DEX : Direction de l'Exploitation
- FMI : Fond Monétaire International
- IFACI : Institut Français de l'Audit et du Contrôle
- OEC : Ordres des Experts Comptables
- OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
- OMD : Objectif du Millénaire pour le Développement
- ONAS : Office National de l'Assainissement
- SDE : Société Des Eaux
- SYSCOA : Système Comptable Ouest Africain
- SONES : Société National des Eaux du Sénégal
- STEP : Station d'Épuration
- TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée
- UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS.....	i
SIGLES ET ABREVIATIONS.....	ii
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER.....	5
INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE.....	6
CHAPITRE I : PRESENTATION DE L'AUDIT	7
1.1 Notion d'audit.....	7
1.2 Les objectifs de l'audit.....	10
1.3 . Les normes d'audit	11
1.4 La pratique de l'audit dans les entreprises publiques.....	13
1.4.1 Les raisons de l'émergence de l'audit dans le secteur public.....	13
1.4.1.1 Les raisons structurelles	13
1.4.1.2 Les raisons conjoncturelles	14
1.4.1.3 Les facteurs institutionnels.....	15
1.4.2 Fonction de l'audit dans les entreprises publiques	15
1.4.3 Le contrôle des opérations comptables dans les entreprises publiques.....	16
1.4.3.1 La tenue de la comptabilité	16
1.4.3.2 Le contrôle hiérarchique	16
CHAPITRE II : LES DEMARCHES D'AUDIT APPLIQUEES DANS LES ENTREPRISES.....	17
2.1 L'approche par les systèmes : une démarche purement traditionnelle	17
2.2 L'approche d'audit par les risques : une nouvelle démarche	19
2.3 Les différentes phases d'une mission d'audit	21
2.3.1 La prise de connaissance générale de l'entreprise	22
2.3.1.1 Connaissance de l'environnement	22
2.3.1.2 Connaissance des spécificités de l'entreprise	22
2.3.2 L'évaluation des risques particuliers	23
2.3.3 L'évaluation du contrôle interne.....	24

2.3.3.1	Description des procédures du contrôle interne	24
2.3.3.1.1	L'observation des procédures	24
2.3.3.1.2	La formalisation : les organigrammes et les descriptifs littéraires.....	25
2.3.3.2	Vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre	25
2.3.3.2.1	La détermination des objectifs	25
2.3.4	Tests d'application et de l'efficacité des procédures	26
2.3.4.1	Le contrôle de l'application des procédures de contrôle interne.....	26
2.3.4.2	Les tests de conformité	26
2.3.5	Le seuil de signification	27
2.3.4.3	L'estimation de l'impact des défaillances dans l'application des procédures de contrôle interne	27
2.3.6	Le contrôle des comptes	28
2.3.6.1	Les outils de confirmation	29
2.3.6.2	Les outils de contrôle.....	29
CHAPITRE 3 METHODOLOGIE DE L'ETUDE		30
3.1	Le modèle d'analyse	30
3.2	Les techniques et outils du modèle d'analyse.....	32
3.2.1	L'entretien	32
3.2.2	L'organigramme	32
3.2.3	Le questionnaire de contrôle interne	33
3.2.4	Les vérifications et analyses	33
3.2.5	Le rapprochement	34
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE		35
 DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DE L'ONAS.....		36
 INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE.....		37
 CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE L'ONAS		38
4.1	Historique.....	38
4.2	Financement de l'ONAS	39

4.2.1 Ressources financières pour la gestion des eaux pluviales.....	40
4.3 Cadre institutionnel et organisationnel du secteur	40
4.3.1 Le cadre institutionnel du secteur de l'assainissement urbain.....	40
4.3.2 Le contrat de performance entre l'Etat et l'ONAS.....	43
4.3.3 Le partenariat actuel avec le secteur privé	44
4.3.4 Cadre institutionnel pour la gestion des eaux pluviales.....	45
4.3.5 Coordination entre l'eau potable et l'assainissement.....	46
4.4 Les ressources humaines et enjeux sociaux	47
4.5 Performances commerciales et techniques de l'ONAS	48
4.5.1 Desserte de la population	48
4.5.2 Volumes des eaux usées collectés et traités	48
4.6 L'organisation de la comptabilité et le système comptable de l'ONAS	49
CHAPITRE 5 : EVALUATION DE LA COMPTABILITE DE L'ONAS	51
5.1 L'évaluation du contrôle interne	51
5.1.1 Dispositif du contrôle interne	51
5.1.1.1 L'observation physique	52
5.1.1.2 Les entretiens.....	52
5.1.1.3 L'organigramme	52
5.1.2 Le questionnaire de contrôle interne	53
5.1.3 Le circuit des pièces comptables	53
5.1.4 L'incompatibilité des fonctions	53
5.2 Le contrôle des comptes de l'ONAS	54
5.2.1 Les immobilisations incorporelles	54
5.2.2 Les immobilisations corporelles	56
5.2.2.1 Soldes d'ouverture	57
5.2.2.2 Ecart entre le fichier des immobilisations et la comptabilité	57
5.2.2.3 Anomalies sur le cumul des amortissements	58
5.2.2.4 Etat de sorti des véhicules	59
5.2.2.5 Informations données dans l'état annexé	59
5.2.2.6 Dépenses enregistrées en charges.....	59
5.2.3 Immobilisations financières.....	60
5.2.4 Les stocks	60
5.2.4.1 Matières premières	61

5.2.4.2 Provisions	61
5.2.5 Clients et comptes rattachés	61
5.2.5.1 Client SDE – Redevance	62
5.2.6 Autres créances	62
5.2.6.1 Compte Etat et Collectivités.....	63
5.2.6.2 Debitéurs divers	63
5.2.6.3 Provisions.....	64
5.2.7 Comptes financiers	64
5.2.7.1 Rapprochement du compte CBAO 1	65
5.2.7.2 Saisie conservatoire sur les comptes bancaires.....	65
5.2.8 Capitaux propres	65
5.2.8.1 Reprise de la quote –part de subvention des terrains de l'ONAS.....	65
5.2.9 Fournisseurs et EAP	66
5.2.10 Emprunts et dettes	67
5.2.11 Autres dettes	67
5.2.11.1 Provisions congés à payer.....	67
5.2.11.2 Etat & collectivités	68
5.2.11.3 Crédeurs divers	68
5.2.11.4 Dettes HAO	68
5.2.12 Provisions risques & charges.....	69
5.2.13 Fiscalité	69
5.2.14 Compte de résultat	70
CHAPITRE 6 ANALYSE DES RESULTATS ET RECOMMANDATIONS	71
6.1 Analyse des résultats de l'audit	71
6.1.1 Analyse des résultats de l'évaluation du contrôle interne.....	71
6.1.2 Analyse des résultats du contrôle des comptes	72
6.2 Recommandations	73
6.2.1 Recommandation sur le contrôle interne	73
6.2.2 Recommandations sur le contrôle des comptes	73
CONCLUSION DEUXIEME PARTIE	75
CONCLUSION GENERALE	76
Annexes.....	77

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

L'évolution qu'a connu le secteur public, ces dernières décennies, a poussé les décideurs politiques à mettre en place des méthodes de plus en plus sophistiquées pour la gestion des entreprises publiques. Il s'agit du New Public Management (nouveau management public). En effet, les vagues de privatisation dans les entreprises publiques et les processus de décentralisation dans l'administration publique d'une part, et les impératives de la bonne gouvernance d'autre part, ont rendu nécessaire et urgent la recherche d'une introduction rationnelle de certaines pratiques de management en vue de garantir la performance. Par ailleurs, la recherche de la performance dans la production et la gestion des services publics nécessite une refonte totale et radicale du principe de contrôle dans le secteur public. Celui-ci se transforme de plus en plus d'un contrôle de moyens à un contrôle, d'efficacité.

L'audit devient de plus en plus un outil indispensable dans la garantie de l'efficacité et de l'efficience dans la gestion des ressources publiques. Les particularités du secteur public par rapport au secteur privé impliquent bien sûr la mise en place d'une démarche d'audit également particulière. En fait, il n'existe pas de définition juridique précise du secteur public. De manière approximative, on peut le définir comme le secteur regroupant toutes les activités économiques et sociales prises en charge par les administrations, les organismes de sécurité sociale, les administrations de l'État qui prennent en charge des activités d'intérêt général, les entreprises publiques ou, plus précisément, les entreprises dans lesquelles une personne publique détient la majorité du capital. Ces entreprises étaient traditionnellement considérées comme un élément de la politique économique et sociale du gouvernement, dont les choix différaient des entreprises privées. Mais cela est de moins en moins vrai, leur fonctionnement se rapprochant de plus en plus de celui des entreprises privées. Les organismes chargés de la sécurité sociale, ne constituent pas des administrations à proprement parler, puisque le plus souvent leur statut est celui de personnes morales. Mais leur rôle essentiel, consistant à mettre en œuvre les grandes politiques de l'État Providence, les range naturellement dans ce secteur public. La situation des personnels de ces organismes n'est pas celle de fonctionnaires, mais ils sont régis par des conventions collectives très favorables. Dans ce cas, le type et la pratique d'audit vont différer en fonction de l'objectif fixé : audit des entreprises publiques, audit des finances publiques, audit des politiques économiques gouvernementales, audit des administrations publiques, audit des collectivités locales...!

Le concept d'audit revêt des acceptions diverses, suivant les contextes de la gestion des finances des organismes publics (Etat, collectivités locales, établissements et entreprises publiques, ou dans celui de leurs structures administratives et humaines.

On nomme encore les auditeurs bancaires « contrôleurs » ou « inspecteurs » ; au Québec les auditeurs sont appelés « vérificateurs ». Dans le même cadre d'idées, on parle en France de commissariats aux comptes. Aussi ne faut-il pas s'étonner de la constitution réglementaire et même policière attribuée au terme « audit » (GRAND & al, 2006 : 20)

La notion contemporaine de l'audit remonte au début du siècle. En effet, de nombreux professionnels attribuent la paternité de l'audit moderne au service de l'audit interne de la société Général Electric, qui dans les années 30, mit au point l'essentiel des procédures et des méthodes utilisées depuis lors par les cabinets externes anglo-saxons et actuellement par l'ensemble de la profession, ainsi que par les services spécialisés de la plupart des grandes entreprises.

Les méthodes évoluent conjointement à la notion de contrôle interne. Jusqu'en 1929, la notion de contrôle interne n'existe pas. Nous sommes à l'ère du « capitalisme sauvage ». Les entreprises croissent dans un contexte qui n'est pas encore réactif à la notion de risque.

Au Sénégal, le développement de l'audit s'est fait sous l'égide de la Banque Mondiale dans le cadre des premiers projets d'assistance technique du secteur parapublic vers l'année 1970.

La pratique de l'audit, tout d'abord dans le domaine financier, puis par extension dans les autres fonctions de l'entreprise a connu ces dernières années un développement considérable.

Il s'est construit autour de l'audit une image de modernité et d'efficacité qui provient de trois principaux facteurs : la richesse du concept, l'exigence des compétences étendues des auditeurs, la rigueur de la méthode.

L'institutionnalisation des techniques et des méthodes modernes d'audit dans les pays développés implique nécessairement leur adaptation et leur application à l'environnement economico-administratif des pays sous développés. Etant donné la complexification des rapports qui lient les premiers aux seconds et les profondes mutations que connaissent ces derniers, depuis plus de deux décennies en matière d'adoption du programme d'ajustement structurel, dont la mise en œuvre exige entre autre la libéralisation du commerce extérieur, la rationalisation de la gestion des finances publiques, l'amélioration des procédures administratives, la modernisation de l'Etat, la lutte contre la pauvreté, la bonne gouvernance, etc., qui sont autant de raisons qui motivent la nécessaire promotion des techniques modernes d'audit à l'espace des organisations des pays sous développés. Certainement, l'audit est un

concept importé, mais dont l'apport à l'efficacité du système économique-administratif de ces pays est de taille.

L'introduire dans les organismes publics nécessite tout un état d'esprit et un environnement adéquat à son développement où les relations hiérarchiques d'antan et le taylorisme ne sont plus de mise.

L'évaluation des entreprises publiques, en plus d'être un outil économique précieux, constitue un véritable enjeu démocratique. Elle est en effet le garant de l'efficacité de l'action publique. Il apparaît en effet opportun de doter le secteur public d'outils de contrôle afin d'évaluer plus précisément les projets menés ou l'adéquation des moyens alloués à des politiques publiques liées, par exemple, à l'assainissement. Pour cela l'évaluation doit être transparente, indépendante et régulière. Elle doit répondre à des critères clairs, lisibles et connus de tous.

Pour certains, la spécificité de l'entreprise publique est plus liée au problème de contrôle qu'elle engendre qu'au caractère public de la propriété. Les responsables des entreprises publiques peuvent en effet être animés de motivations qui ne correspondent pas nécessairement aux intérêts de la collectivité qu'ils sont censés servir. Ce problème devient particulièrement préoccupant lorsque ces gestionnaires publics possèdent un avantage en termes d'information concernant leur entreprise et l'environnement dans lequel ils opèrent. Par exemple, ceux-ci peuvent en profiter pour limiter leur effort et justifier la piètre performance économique qui en résultera par des difficultés conjoncturelles ou des déficiences.

Ainsi l'ONAS n'échappe pas à cette règle. En effet cette société qui a un statut d'entreprise publique connaît depuis sa création d'énormes difficultés qui se présentent comme suit :

- des retards dans la restitution de l'information financière et comptable ;
- des dysfonctionnements dans la gestion des achats et des stocks ;
- une absence de fiabilité dans les éléments financiers.

A partir de là l'on peut se poser la question suivante : quel est l'état de la comptabilité de l'ONAS ?

C'est pour répondre à cette question principale que nous traitons le thème : « Audit comptable et financier d'une entreprise publique : cas de l'ONAS ».

L'étude a pour objectif de :

- faire l'état de la comptabilité de l'ONAS ;
- analyser le système mis en place pour savoir si l'information financière produite est fiable.

Ainsi la présente étude s'articule autour de deux parties. La première partie est consacrée à la revue de la littérature pour dresser l'état des connaissances spécifiques dans les domaines de l'audit des entreprises publiques. Elle comporte trois grands chapitres. La deuxième partie est consacrée à l'étude de l'ONAS. Il s'agit particulièrement d'évaluer la comptabilité de l'ONAS au regard des règles d'audit qui s'appliquent dans les entreprises publiques. Elle comporte également trois chapitres.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'AUDIT
COMPTABLE ET FINANCIER

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

Pour comprendre la pratique actuelle de l'audit, il est utile de connaître les concepts théoriques sous jacents. La nécessité de l'audit est liée à la nécessité du contrôle - qui correspond à une tâche plus étendue, plus générale - et le contrôle peut être expliqué par un développement théorique particulier de la micro économie : la théorie de l'agence.

Le besoin d'audit ou de contrôle s'est développé avec la spécialisation des tâches. La nécessité est venue dès l'instant où l'entrepreneur capitaliste a jugé qu'il était préférable de louer le travail d'un manager salarié.

Dans l'administration publique, l'utilisation de vérificateurs remonte à l'antiquité grecque et romaine. En France, la Cour des Comptes a été créée en 1319 (par ordonnance de Philippe Le Long)

Cependant dans la société civile, c'est en Angleterre que s'est formalisée la pratique d'audit dès le XVIII^e siècle. La noblesse anglaise, peu soucieuse de gérer ses domaines, fit le choix des régisseurs. Elle dut faire contrôler ces derniers par des auditeurs. La révolution industrielle renforça ce phénomène outre atlantique. En effet, l'Angleterre, comparativement à la France, fit plutôt sa révolution ; elle développa alors la notion de sociétés industrielles (dans le textile notamment).

CHAPITRE I : PRESENTATION DE L'AUDIT

Le terme « audit » est de plus en plus utilisé, parfois à juste titre, souvent à tort. Il fait cependant l'objet d'une définition précise et se décline suivant la finalité des acteurs (audit interne, audit externe...). Son but est d'exprimer une opinion motivée sur un ou plusieurs champs d'étude en fonction d'un référentiel cible.

Il est mis en œuvre par des auditeurs internes et externes et s'appuie largement sur la notion de contrôle.

1.1 Notion d'audit

Selon GRAND & al (2006 : 9), un audit peut se définir comme l'émission d'une opinion motivée sur la correspondance entre un existant et un référentiel.

L'analyse de cette approche montre que l'accent est surtout mis sur l'audit de conformité.

L'audit est une mission à l'issue de laquelle une opinion justifiée du niveau d'adéquation entre une situation d'un cadre de référence est fournie. Ainsi un audit de la qualité permet de s'assurer de la correspondance entre les pratiques d'une organisation et un référentiel tel que la norme ISO 9000. De même, un audit comptable aura pour cadre le Plan Comptable Général ainsi que les règles fiscales communément admises

Par contre pour COLLINS & al (1992 : 21), l'audit c'est « l'examen technique rigoureux et constructif auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la qualité et la fiabilité de l'information financière présentée par une entreprise au regard de l'obligation qui lui est faite de donner en toutes circonstances, dans le respect des règles de droit et des principes comptables en vigueur, une image fidèle de son patrimoine, de sa situation financière et de ses résultats »

Cette approche de l'audit est plus complète que le premier, car elle met l'accent sur la fiabilité de l'information comptable.

L'Audit Financier est un examen conduit par un professionnel en vue d'émettre une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle d'une société. Généralement, la requête

d'audit émane des actionnaires, des banquiers, des organismes financiers internationaux et du comité d'entreprise dans certains pays.

Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les états financiers. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble

Les missions d'audit comptable et financier sont des missions particulières de l'audit. Elles ont pour objectif général de s'assurer que les documents financiers traduisent correctement la situation économique et l'activité de la firme étudiée. Les documents doivent donner une image fidèle de l'entreprise.

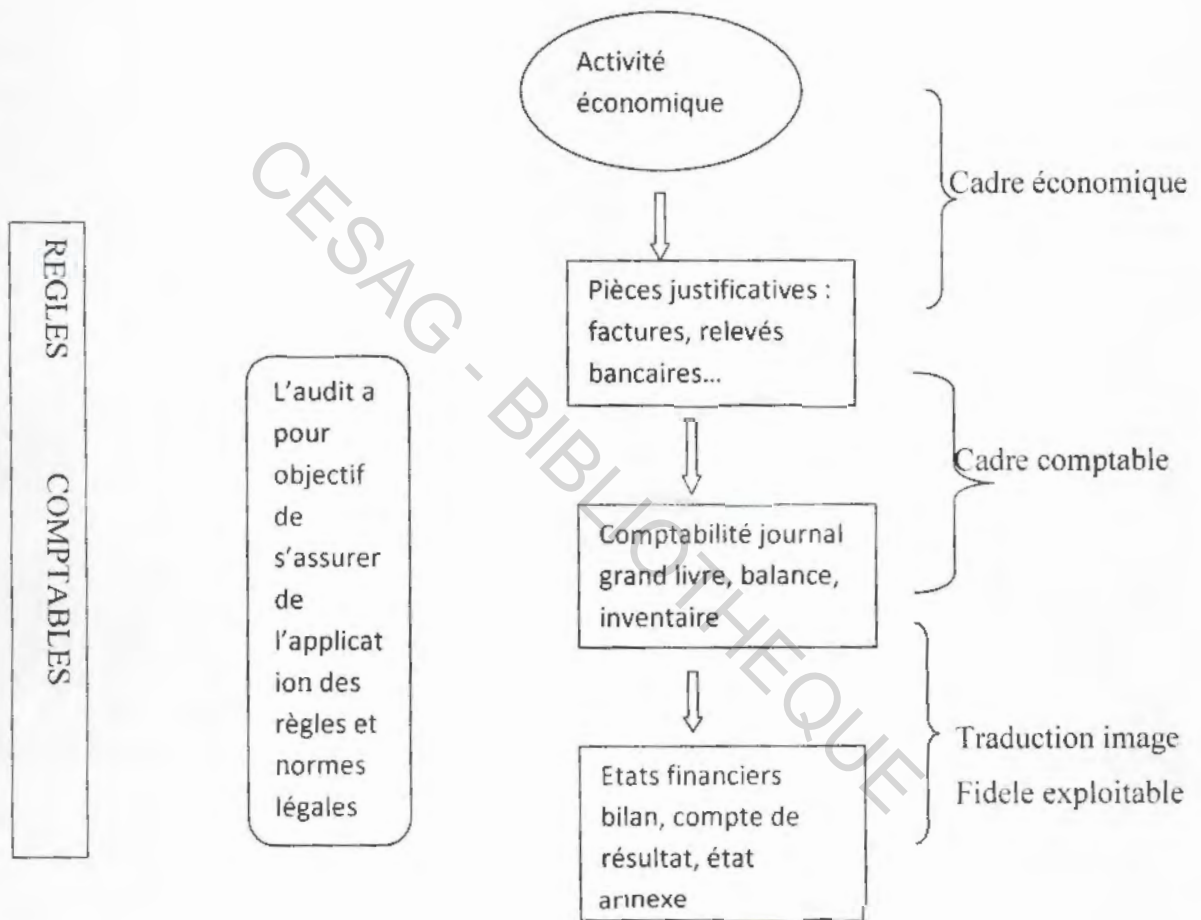
L'activité économique de l'entreprise doit être fidèlement traduite dans les documents financiers. Il est admis que cette traduction est correcte si l'établissement des documents financiers a été effectué en conformité avec les règles et les usages comptables. Il est donc retenu l'hypothèse implicite que les règles comptables permettent de traduire la réalité économique. Cette hypothèse est cependant fortement critiquable. En effet, chaque pays développe ses propres règles et usages comptables ; aussi la transcription d'une activité économique prend des aspects différents en fonction du cadre qui lui est imposé. Toutefois, si l'on admet ce raccourci qui veut, que les règles comptables permettent de traduire l'activité économique, alors l'audit financier qui vise la conformité aux règles permet de savoir si les documents financiers fournissent une image fidèle de l'entreprise.

La comptabilité enregistre les informations à partir notamment des contrats que la société passe avec son environnement. Elle informe son lecteur de l'existence des contrats que l'entreprise passe sur le marché des biens et services (achat de matières premières, publicité, location...) sur le marché du travail (contrat de travail) et sur le marché des capitaux (emprunts, prêts, augmentation de capital...)

Les documents financiers synthétisent l'ensemble de l'information sur ces contrats en quelques chiffres agrégés. L'auditeur doit donc s'assurer de la réalité et de la qualité de l'information contenue dans les données financières et notamment il doit vérifier que :

- tous les contrats ont bien été saisis (principe d'exhaustivité) : en effet, tous les contrats que la société a passés durant la période doivent être enregistrés et traduits dans les documents financiers. Toute omission vient fausser la lecture et l'analyse qui peuvent en être faite ;

- tous les contrats sont réels (principe de réalité) : en effet tous les contrats doivent être le reflet d'une activité réelle. L'enregistrement d'opérations fictives est aussi néfaste que l'émission d'opérations réelles ;
- l'évaluation des transactions liées aux contrats ainsi que leur présentation sont en correspondance avec les règles édictées. Il assure ainsi la lisibilité et la comparabilité dans l'espace et dans le temps de la position financière de l'entreprise.



SHEMA RECAPITULATIF DU CADRE DE L'AUDIT

Dans cette conception, l'audit a pour objectif de garantir la conformité des documents financiers. Les missions d'audit comptable et financiers sont donc spécifiques dans ce sens que :

- le référentiel est immédiat et connu par l'ensemble des acteurs (auditeurs et audités). Il s'agit en effet des règles et usages comptables ;

- la méthodologie suivie par les auditeurs est relativement standardisée. La mission classique de l'audit financier est le commissariat aux comptes. Un commissaire aux comptes a pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la société et d'en contrôler la conformité aux règles en vigueur.

1.2 Les objectifs de l'audit

Dans un environnement caractérisé par une concurrence acharnée et plein d'incertitudes, le pilotage de l'entreprise nécessite des moyens de contrôle afin de s'assurer du degré d'atteinte des objectifs organisationnels. Ce contrôle va permettre de retracer la trajectoire s'il existe d'importants écarts entre les buts fixés et les résultats réalisés et par conséquent, assurer une bonne performance. Dans ce cadre, l'entreprise doit également veiller à ce que ses comptes annuels traduisent fidèlement sa situation financière, afin de donner une image fidèle de la société auprès des tiers. Cette finalité constitue le but de l'audit financier qui peut être considéré comme un outil d'amélioration de l'efficacité de l'entreprise c'est-à-dire d'une façon générale atteindre les objectifs fixés.

L'audit financier est une forme de contrôle des comptes, en apportant une dimension critique. Il a pour objectif d'exprimer une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes d'une entreprise ou d'un groupe d'entreprises. Il constitue un élément essentiel du dispositif de sécurité associé à la communication et à l'utilisation de l'information financière.

Une mission d'audit des états financiers doit permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploiera la formule « donne une image fidèle » ou « présente sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs », qui sont des expressions équivalentes. L'audit d'informations financières ou autres, établies selon des principes généralement reconnus, poursuit le même objectif. Pour se forger une opinion, l'auditeur rassemble les éléments probants nécessaires pour tirer des conclusions.

L'opinion de l'auditeur renforce la crédibilité des états financiers, en fournissant une assurance élevée, mais non absolue. L'assurance absolue en audit ne peut exister, en raison de nombreux facteurs, tels que le recours au jugement, l'utilisation de la technique des sondages, les limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne et le fait que la plupart des informations probantes à la disposition de l'auditeur conduisent, par nature, davantage à des déductions qu'à des certitudes.

En résumé, l'audit financier a pour principaux objectifs :

- donner un avis sur la sincérité et la régularité des documents financiers ;
- s'assurer du respect des droits fondamentaux des investisseurs et des tiers (droits notamment à une information objective).

Pour atteindre cet objectif, l'auditeur devra se donner certains moyens. Il procédera selon les normes professionnelles et, dans le cadre de sa mission, il mènera à leur terme des travaux standardisés de contrôle. Ainsi, les moyens de l'audit sont l'utilisation des normes, de méthodes et de techniques standardisées.

L'audit est un des systèmes de contrôle de l'entreprise. La notion de contrôle est le pivot de tout audit comptable financier.

1.1 Les normes d'audit

Les normes facilitent et éliminent toute ambiguïté dans l'information entre son émetteur et son récepteur. La pratique de l'audit repose sur des normes qui font partie du cadre de référence des pratiques professionnelles.

Dans le domaine d'audit comptable et financier il existe plusieurs normes.

En France, il y a les normes d'exercice professionnel de la CNCC et les normes de l'OEC

Au sein de l'UEMOA, l'acte uniforme de l'OHADA (920 articles) et le règlement relatif au Droit Comptable (113 articles) constituent depuis le 1^{er} janvier 1998 les sources de normalisation en vigueur dans les Etats membres de l'Union. Les différentes sources de normalisation au niveau international convergent généralement sur les points suivants :

- normes générales : à savoir la compétence énumérée par l'article 695 de l'OHADA ; la conscience professionnelle énumérée par l'article 717 de l'acte uniforme OHADA, l'indépendance énumérée par les articles 697 à 700 de l'acte uniforme OHADA ;

- normes de travail : il s'agit de la planification de la mission : de l'étude et l'évaluation du contrôle interne ; de la collecte d'éléments probants (inventaire, confirmation des tiers) ;
- normes de rapport : énumérées par l'article 715 de l'acte uniforme OHADA.

Les normes d'audit applicables au Sénégal sont définies par deux décrets qui remontent à 1988. Le décret 88-987 du 19 juillet 1988 établit 29 normes d'audit applicables par la profession comptable et le décret 88-1003 du 22 juillet 1988 définit les diligences minimales que le CAC doit accomplir dans le cadre de son mandat. Les normes d'audit contenues dans les décrets de 1988 constituent une base solide, qui nécessite néanmoins d'importants aménagements et compléments pour les mettre à jour par rapport à la pratique internationale. Les normes du décret 88-987 s'inspirent des ISA telles qu'elles existaient à l'époque et en reprennent les principales notions sur bon nombre d'aspects. Toutefois, en raison notamment du fait que les normes sénégalaises n'ont subi aucune modification depuis leur élaboration, alors que les ISA ont au contraire fait l'objet de nombreux amendements au cours de la même période, des différences importantes existent aujourd'hui. En particulier, les normes sénégalaises ne couvrent pas, ou sinon très partiellement, certains des concepts introduits par les normes ISA après 1988, concernant le contrôle qualité d'une mission d'audit (ISA 220) ; l'utilisation des seuils de signification dans la définition de la démarche d'audit (ISA 320) ; la prise en compte des risques identifiés lors des travaux d'audit sur la définition des procédures à mettre en œuvre (ISA 330) ; l'audit des estimations comptables (ISA 540) ou des justes valeurs (ISA 610) ; etc. En outre, sur certains aspects importants des normes d'audit, les normes sénégalaises sont moins précises que les ISA. C'est le cas par exemple du rapport d'audit : la norme ISA 700 (le rapport d'audit sur les états financiers) propose des modèles de rapport de certification et codifie les réserves que l'auditeur peut être amené à formuler, ou le refus de certifier, ce qui n'est pas le cas des normes sénégalaises. Une autre différence tient à la plus grande importance accordée dans les normes ISA à la responsabilité de l'auditeur à l'égard de l'information figurant dans les notes aux états financiers (« l'état annexé » selon la terminologie du SYSCOA).

1.4 La pratique de l'audit dans les entreprises publiques

L'audit dans le secteur public a longtemps été assimilé à une vérification des comptes dans le but de contrôle, d'abord de la régularité de la dépense, de la recette et de la comptabilité. Le mot contrôle vient du droit administratif français contre rôle : il consistait à comparer des listes de soldats, ou de dettes fiscales notamment figurant sur des «rôles» (rouleaux de parchemins ou de papier) avec ce que le contrôleur constatait dans la réalité. Si le contrôle repose sur l'idée de comparaison avec des références en matières de contrôle de régularité, sur un texte juridique ou une limite financière, cette référence de comparaison est définie avec plus de souplesse dans l'audit et s'identifie à une règle expérimentale, à un calcul théorique de performances ou à une norme d'organisation.

Selon Barry (2009 : 10), les textes régissant les entreprises du secteur public sont à forte connotation administrative et juridique. Ils font de ces entreprises, même celles ayant des activités industrielles et commerciales, des services administratifs devant se cantonner dans le cadre d'une gestion dont les principaux axes sont préfixés et imposés aux dirigeants de ces entreprises.

1.4.1 Les raisons de l'émergence de l'audit dans le secteur public

Il existe une série de facteurs qui militent en faveur de l'application et du développement des méthodes modernes d'audit aux organismes publics. On peut citer à cet égard :

1.4.1.1 Les raisons structurelles

Elles comprennent les éléments caractéristiques suivants :

- les mutations opérées au sein du système productif mondial qui se manifestent par la complexification des systèmes de financement, de transaction, de fiscalité, de recherche etc. Parallèlement à cette évolution, les cabinets privés d'audit ont acquis une importance cruciale dans les structures économiques internationales.

Aujourd'hui, beaucoup de mouvements et de dynamismes agitent les cabinets internationaux d'audit et de conseil. Ceux-ci constituent un véritable secteur d'activité caractérisé notamment par:

- l'internationalisation de ses activités et l'élargissement de ses relations.

Son marché s'étend à tous types d'institutions (entreprises, Etat, collectivités locales ...)

- le caractère dynamique et pluridisciplinaire des activités (audit de la gouvernance, conseil)
- le caractère très concurrentiel marqué notamment par les faibles barrières à l'entrée.

- La crise de la gestion des finances publiques et le besoin croissant des entreprises de nouveaux moyens et ressources de financement de leurs projets de développement en vue d'assurer une bonne gouvernance de leurs affaires.

Ce facteur est fondamental parce qu'aujourd'hui on n'hésite pas à énumérer les mérites et les vertus de la fonction d'audit dans les organismes publics surtout lorsque la crise mondiale se manifeste par l'austérité et que les recommandations des organismes étrangers de financement (Banque mondiale, FMI...) optent en faveur de la transparence et de la rigueur budgétaire. Ainsi, les tâches d'audit ne sont pas aisées, les exigences de la bonne gouvernance les rendent d'année en année plus complexes et plus difficiles à remplir.

- Le développement des dépenses et des recettes des organismes publics et l'émergence des problèmes internes de gestion liés à la croissance de ces organismes (phénomènes bureaucratiques, circulation de l'information, dysfonctionnement dans la gestion des ressources humaines, contrôle interne, risque, etc.).
- La dissociation opérée dans le système productif entre les apports de fonds et les gestionnaires et la prise de conscience de ces derniers de l'importance stratégique de l'information dans la prise de décision et la réalisation des projets.

1.4.1.2 Les raisons conjoncturelles

Elles sont liées aux multiples crises qui ont secoué profondément le système productif international (crise de 1929, stagflation des années soixante-dix, redéploiement industriel). Aujourd'hui, l'objectif des gestionnaires est de promouvoir un système d'information et de contrôle, fiable, stable et efficace. Parce que, si la performance des entreprises se basait après la deuxième guerre mondiale essentiellement sur des critères quantitatifs d'ordre externe (économie externe) tels que la recherche des marchés et l'écoulement de la production, dans les années soixante et soixante-dix, les préoccupations des gestionnaires portaient plus sur les

économies internes que sur les économies externes, pour comparer la performance de l'entreprise avec celle de ses concurrents en terme de parts de marché et de rentabilité d'investissement, etc.

1.4.1.3 Les facteurs institutionnels

Il s'agit de l'ensemble des aménagements apportés par les organisations internationales et professionnelles d'audit aussi bien dans le secteur public que dans le secteur privé en matière de codification et d'unification des techniques et des principes d'audit. En effet, l'apport de ces organisations à la promotion de la théorie générale d'audit est fort enrichissant. Celles-ci ont contribué largement à l'internationalisation des problèmes d'audit et à la prise en considération du rôle stratégique des organismes d'audit dans la rationalisation de la gestion et du contrôle interne.

1.4.2 Fonction de l'audit dans les entreprises publiques

La fonction d'audit est une fonction de diagnostic et d'analyse par excellence. Elle consiste à s'interroger sur le fonctionnement et le dysfonctionnement des organismes publics dans toute leur globalité, par l'adoption d'une démarche originelle déductive/ inductive d'analyse.

Du consultant interne se caractérise une approche pluridisciplinaire et multi référentielle. L'expert intervient plutôt sur le comment, le consultant généraliste centre une grande partie de sa démarche sur le pourquoi. Et si le premier a pour fonction essentielle d'aider au traitement d'un problème relativement ciblé et à l'amélioration de la situation, on attend du second une approche organisationnelle globale, afin de s'engager dans un processus nouveau, à savoir le changement.

En définitive l'émergence de l'audit et du conseil dans le cadre de la bonne gouvernance est liée à une stratégie de responsabilisation et d'institutionnalisation des principes et des règles « d'obligation de rendre compte » composante essentielle de la modernisation de l'Etat et de renouveau du service public.

1.4.3 Le contrôle des opérations comptables dans les entreprises publiques

Le contrôle administratif des opérations comptables est assuré d'une manière plus régulière et plus stricte. Les comptables sont soumis à un contrôle hiérarchique et automatique.

1.4.3.1 La tenue de la comptabilité

La tenue de la comptabilité constitue un moyen de contrôle d'autant plus sûr que cette comptabilité sera retracée le plus souvent en partie double. En d'autres termes, toute opération sera simultanément inscrite sur deux comptes dont l'un est débité, l'autre crédité.

Cette comptabilité à partie double aboutit à une présentation plus claire et complète des opérations financières qu'elle retrace. Elle permet de faire ressortir à l'occasion de chaque arrêté des écritures, les erreurs même involontaires puisque le total des débits devraient toujours correspondre au total des crédits. De plus, elle constitue le support sur lequel vont s'appuyer tous les contrôles auxquels sont soumis les comptables.

1.4.3.2 Le contrôle hiérarchique

Il s'agit du contrôle exercé par le comptable supérieur sur le comptable subordonné. Ce contrôle qui porte aussi bien sur la comptabilité que sur les pièces justificatives des opérations enregistrées, s'exerce soit sur pièces, soit sur place et sur pièces.

➤ Les contrôles sur pièces

Le contrôle sur pièces est exercé par le comptable supérieur au moment de la centralisation de la comptabilité et des pièces justificatives prévues par les lois et règlements qui lui sont transmises par les comptables subordonnés ou rattachés. Le comptable est aussi tenu de conserver les pièces justificatives en vue de leur production au juge des comptes.

➤ Les contrôles sur place et sur pièces

Les comptables sont soumis de la part de leurs supérieurs hiérarchiques à des contrôles sur place qui peuvent s'exercer à tout moment par des visites d'inspection. Ces contrôles sont effectués d'une manière inopinée ou programmée et sont sanctionnés dans tous les cas par un rapport de vérification. Ce contrôle complète le contrôle sur pièces puisqu'il porte non seulement sur les arrêtés de caisse et valeurs détenues par le comptable vérifié, mais aussi sur les pièces justificatives encore en sa possession.

CHAPITRE II : LES DEMARCHES D'AUDIT APPLIQUEES DANS LES ENTREPRISES

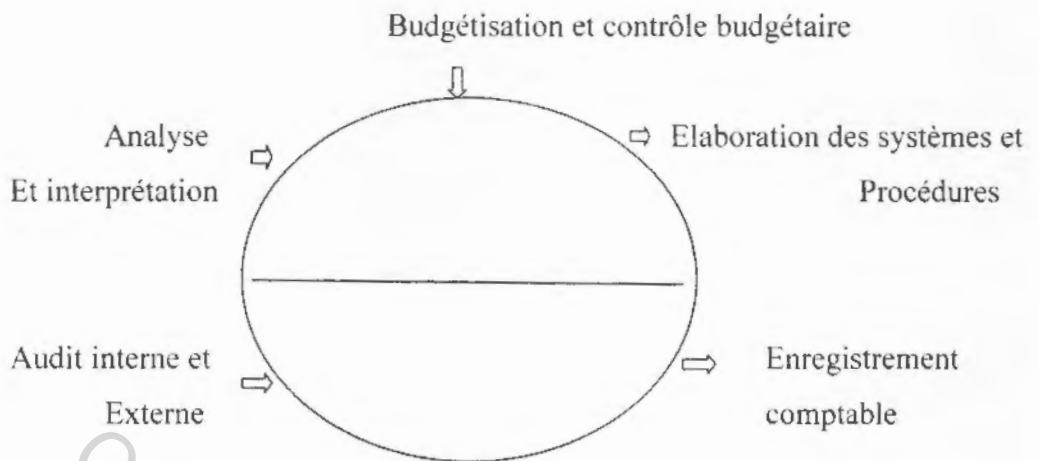
Dans le premier chapitre, nous avons essayé d'éclairer la notion d'audit par les différentes définitions proposées et par une enquête à caractère historique, en passant par les objectifs. Ces derniers nous ont permis de voir que la grande diversité des missions assignées à un auditeur rend difficile la formulation d'une synthèse valable en soi. De ses définitions, nous pouvons comprendre que l'auditeur a rarement la possibilité (ni même l'obligation) de vérifier la validité de tous les éléments dans une masse de données avant de porter un jugement sur l'ensemble. Dès lors il est obligé de baser son approche d'audit sur une étude des systèmes et des risques.

2.1 L'approche par les systèmes : une démarche purement traditionnelle

Le principe de cette approche est basé sur la morphologie. L'entreprise est conçue comme un ensemble de systèmes et de procédures géré par un personnel spécialisé dans le but d'assurer le respect des politiques et des stratégies adoptées par les dirigeants pour permettre à l'entreprise d'atteindre ses objectifs. Il s'ensuit que pour comprendre l'information qui circule autour d'une entreprise, et a fortiori pour en vérifier la validité, il est nécessaire d'analyser la structure opérationnelle de l'entreprise (COLLINS & al (1992 : 24)

Les systèmes et les procédures mise en œuvre résultent, d'une part, des moyens existant dans l'entreprise, et d'autre part, de la politique générale décidée par la direction. Les étapes de supervision et d'appréciation des résultats constituent des parties essentielles du cycle ; elles fournissent les informations à partir desquelles peuvent être envisagées les modifications éventuelles aux décisions politiques et à l'organisation des moyens.

De la même façon on peut définir ce processus sous un schéma du cycle comptable (voir schéma ci-dessous).



La séquence des opérations se déroule avec la même logique que celle des opérations de gestion : l'enregistrement comptable résultant des systèmes et des procédures eux-mêmes, s'inspirent des objectifs fixés pour le contrôle budgétaire. De même, les activités d'audit contrôlent les méthodes et les pratiques d'enregistrement et fournissent les rapports d'analyse sur la foi desquels peuvent être entreprises des modifications aux divers niveaux du cycle. On voit comment le cycle comptable s'intègre dans la vie d'une société et en particulier quelle relation existe entre l'audit et les autres activités.

La politique générale détermine les objectifs du contrôle budgétaire ; les principes utilisés pour l'organisation influent directement sur les systèmes et procédures. D'autre part, pour bien comprendre et apprécier les enregistrements comptables, il est nécessaire de connaître les objectifs généraux. On voit donc que l'auditeur, lorsqu'il se propose d'apprécier la validité des chiffres qui représentent l'inventaire, le bilan, le compte d'exploitation et le compte de perte et profits, ne peut mener sa tâche à bien sans les situer dans le cadre général de la société et que la validité des documents comptables ne pourrait être appréciée que compte tenu des données suivantes :

- les activités de la société ;
- ses plans et objectifs (notons, par exemple, que l'évaluation des stocks est influencée par les perspectives commerciales de la société) ;
- l'efficacité des systèmes et procédures ;

-la séparation effective des responsabilités pour réduire le risque de ne pas découvrir les erreurs commises par des personnes, soit par ignorance, soit par malveillance.

Si un auditeur n'essaie pas de situer le problème de l'audit dans son ensemble, il se limite aux chiffres et aux documents.

Ceci risque de l'amener soit à vérifier toutes les écritures comptables, soit à examiner seulement les mouvements du bilan en comparaison avec l'année précédente. Ni l'une, ni l'autre de ces deux approches ne permettra une appréciation correcte de la régularité et de la sincérité des chiffres.

Néanmoins, il convient d'ajouter que l'auditeur prend parfois le bilan et le compte de résultats comme point de départ pour son étude à travers les systèmes. On appelle cette approche « top down », car elle part des documents de synthèse.

D'ailleurs un dernier raffinement à cette approche de l'auditeur, est celui par lequel on considère que l'entreprise ne comprend essentiellement qu'un ensemble de risques.

2.2 L'approche d'audit par les risques : une nouvelle démarche

Dans sa prise de connaissance d'une entreprise, l'auditeur s'informe largement sur tous les aspects significatifs de la vie de l'entreprise elle-même, ainsi que l'évolution de son environnement. De ce fait, il lui est possible de déterminer les domaines sensibles, à la fois en termes comptables et financiers, mais aussi en matière de gestion, compte tenu des évolutions internes et externes (Collins & al, 1992 : 28).

L'approche d'audit moderne est aujourd'hui orientée risques, en incluant tout d'abord une analyse des risques d'affaires de l'entreprise auditée et en second lieu les risques d'audit. Le principal profit que l'entreprise auditée peut tirer de ce processus est que le consultant communique généralement au client une lettre sur le contrôle interne - contenant aussi des recommandations - appelée « Management Letter » dans le jargon.

Selon l'IFACI, le risque est un ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer autant que faire se peut la maîtrise.

L'approche par les risques, repose sur une réflexion approfondie et préalable sur la nature des risques caractérisant l'entreprise. L'auditeur doit utiliser les sources et moyens indiqués par les normes pour arriver à un niveau de compréhension requis.

Après avoir identifié les risques, l'auditeur définira son programme de contrôle, qui peut l'amener, par rapport à une approche traditionnelle, à alléger ses contrôles sur des sections ou des zones de comptes sur lesquelles sa réflexion lui permet de penser que les risques sont faibles.

Le risque d'audit est le risque que l'auditeur certifie les comptes de l'entreprise alors que ceux-ci ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, du résultat et de la situation financière de l'entité.

Etant donné que l'audit n'est jamais exhaustif, il incombe à l'auditeur de déterminer où se trouvent les domaines à risque.

L'auditeur après son étude initiale est apte à concentrer l'essentiel de son travail là où il prévoit les plus grands risques (en valeur relative), alors que les états financiers dans leur ensemble ne donnent pas une image fidèle de la situation et des résultats de l'entreprise.

Si l'auditeur veut avoir l'assurance qu'il aura une bonne opinion, il fixera à un niveau faible le risque d'audit qu'il est prêt à supporter. Par exemple s'il fixe une assurance de 95 %, le risque d'audit acceptable serait alors de 5%.

Trois risques composent le risque d'audit :

❖ Le risque inhérent

Le risque inhérent est lié à l'existence d'erreurs significatives dans les états financiers (audités) d'une entreprise, dues, à l'environnement externe de l'entreprise (cela en supposant que les procédures de contrôle interne ne soient pas opérationnelles).

Le risque inhérent existe indépendamment de la mission de l'auditeur. Au lieu d'évaluer ce risque, ce dernier peut supposer un risque inhérent maximum, car, l'appréciation de ce risque doit être décidée en fonction des coûts à mettre en œuvre par rapport aux économies possibles.

❖ Le risque de contrôle

Le risque de contrôle est le risque qu'une erreur significative dans les comptes ne soit pas prévenue ou détectée à temps par le système de contrôle interne de l'entreprise. Comme le risque inhérent, il est lié à l'existence d'erreurs significatives dans les états financiers (audités)

Aucun système de contrôle interne, ni aucune procédure, n'assurant à 100% que toutes les erreurs seront détectées, le risque de contrôle ne peut pas être nul.

❖ Le risque de non détection

Le risque de non détection peut se définir comme le risque que l'auditeur, en dépit de ses efforts, ne détecte pas les erreurs qui ont un impact significatif sur les comptes.

A l'inverse des deux autres risques (inhérent et de contrôle), le risque de non détection peut être modifié par l'auditeur en utilisant des échantillons plus importants dans ses sondages, et en réalisant les tests substantifs à la date la plus proche possible de la date de clôture des comptes.

En résumé, le risque d'audit est égal à $RI \times RC \times RND$

2.3 Les différentes phases d'une mission d'audit

Rappelons que l'objectif de l'audit est de s'assurer de la réalité et de la qualité de l'information transmise aux tiers. Ainsi, l'audit est une phase extrêmement importante dans la mesure où la direction générale de la firme peut s'appuyer sur ces conclusions pour prendre des décisions à caractère économique. S'il advient que ces chiffres soient faux, les fondements de la décision seraient erronés. Pour des raisons évidentes, l'auditeur ne peut contrôler chaque enregistrement et assurer une sécurité à 100%. Il est évident qu'une société qui traite 10000 factures par mois ne peut envisager d'utiliser un auditeur pour vérifier l'enregistrement exact de chacune d'elles. Le contrôle exhaustif n'est généralement pas possible.

2.3.1 La prise de connaissance générale de l'entreprise

Selon PIGE (2003 :78) la connaissance de l'entreprise comprend la compréhension de l'environnement dans lequel elle se situe ainsi que l'identification des spécificités de l'entreprise. Cette connaissance a pour fonction de déceler les risques principaux auxquels est soumise l'entreprise.

2.3.1.1 Connaissance de l'environnement

L'environnement de l'entreprise est conditionné par le secteur d'activité et par la situation économique tant générale que sectorielle ou géographique.

Selon les secteurs d'activités, les besoins informationnels de l'entreprise ne sont pas les mêmes. Les procédures de traitement de l'information diffèrent et les contrôles à effectuer n'ont pas la même importance.

La situation économique conditionne fréquemment la santé financière d'une entreprise. Pour l'appréhender, il est nécessaire de tenir compte du secteur d'activité, de la concurrence, des débouchés et des approvisionnements.

2.3.1.2 Connaissance des spécificités de l'entreprise

Les spécificités de l'entreprise sont liées à sa structure organisationnelle, à sa politique stratégique, à sa position concurrentielle et à son actionnariat.

Selon l'organisation de l'entreprise, les flux d'information et les procédures ne sont pas les mêmes. Les entreprises très hiérarchisées ont souvent des procédures très formelles et une des bases de leur contrôle interne est l'approbation hiérarchique. L'auditeur devra s'assurer que les décisions critiques font l'objet d'une approbation hiérarchique systématique. Dans les entreprises très décentralisées, le contrôle se fait souvent a posteriori sur la base d'un reporting ou d'un contrôle budgétaire. L'auditeur devra s'assurer qu'il existe des procédures de contrôle interne applicables et appliquées pour le déroulement des transactions.

La politique concurrentielle de l'entreprise conditionne sa viabilité et son développement. Au niveau comptable et financier, l'analyse des provisions pour restructuration ne peut pas se faire indépendamment de la mesure de la pression concurrentielle.

2.3.2 L'évaluation des risques particuliers

Lors de son étude de l'entreprise dans son environnement l'auditeur utilisera un questionnaire qui lui permettra de faire un classement des risques liés aux divers éléments :

- la nature même de l'activité ;
- l'évolution technologique du secteur et l'apparition de produits de substitution ;
- la structure du capital et des participations financières renseignent l'auditeur quant à la liberté que peut exercer l'entreprise dans ses décisions stratégiques.

Il incombe à l'auditeur de se prémunir des connaissances techniques nécessaires afin de pouvoir évaluer la nature des risques dans l'environnement, car à cet égard, il agit en tant que homme d'affaires avisé qui maîtrise bien les spécificités du secteur d'activité de son client.

C'est pour cette raison, d'ailleurs, que les grands cabinets dans leurs communications et documents d'information mettent en avant les listes de clients regroupées par métier.

Les zones de risque sont d'origines internes ou externes. La méthode d'identification des risques peut comprendre une combinaison de techniques et outils. Le management peut mettre en place des groupes de travail interactifs comme outils de sa méthodologie d'identification des événements, avec un facilitateur qui utilisera différents outils pour aider les participants.

Il appartiendra au responsable de la mission d'apprécier le niveau de gravité des risques afin de proposer un programme de travail conséquent.

La phase d'identification des risques doit rester simple car elle ne peut prétendre mettre en lumière les causes profondes des manifestations observées par l'auditeur. Elle sert uniquement à définir les pistes d'exploitation à partir desquelles le véritable effort de diagnostic sera mis en œuvre. L'attention et les moyens de l'auditeur se concentreront alors sur le processus où les risques de défaillance sont significatifs. Il est nécessaire ensuite de classer les risques par ordre d'importance.

Le recensement des principales zones de risque se fera sur la base :

- d'une analyse préliminaire de l'environnement économique et financier, comprenant notamment l'appréciation de la qualité des moyens dont s'est dotée la direction pour contrôler le bon fonctionnement des systèmes comptables et des principes comptables retenus ;

- d'une revue des informations comptables et financières fournies par l'entreprise recouvrant l'examen des chiffres et des fluctuations pour tous les postes des états financiers et la revue des indicateurs de performance et de leur évolution ;

- d'une documentation et d'une évaluation préliminaire des procédures en vigueur.

Ceci permettra de mettre en lumière les différents facteurs pouvant avoir une incidence sur les comptes du client et susceptibles d'influer, à ce titre, les travaux de contrôle de l'auditeur

2.3.3 L'évaluation du contrôle interne

En matière de contrôle interne, l'objectif de l'auditeur est :

- de comprendre le système d'information et de contrôle interne du client ;
- d'évaluer ce système en vue de déterminer s'il peut s'appuyer sur lui pour exprimer une opinion sur la conformité du produit (les états comptables et financiers) ;
- de mener un programme de test pour s'assurer du bon fonctionnement du système et de ses contrôles.

2.3.3.1 Description des procédures du contrôle interne

L'auditeur doit observer les procédures et comprendre le fonctionnement à l'aide d'entretiens avec le personnel de l'entreprise. Puis il doit formaliser cette compréhension pour en permettre l'utilisation dans le cadre de l'évaluation des forces et des faiblesses du contrôle interne.

2.3.3.1.1 L'observation des procédures

Les procédures de contrôle interne diffèrent selon le secteur d'activité de l'entreprise et selon sa structure organisationnelle. L'auditeur doit observer les procédures en place, leur fonctionnement, les liens qui existent entre elles, leur formalisation. Pour son observation, il s'appuie également sur les entretiens avec les employés de l'entreprise qui lui décrivent les tâches et les contrôles qu'ils effectuent et qui lui expliquent le rôle des procédures spécifiques.

2.3.3.1.2 La formalisation : les organigrammes et les descriptifs littéraires

A partir de ses informations et des entretiens, l'auditeur formalise sa perception du traitement des transactions et des procédures de contrôle mis en place. Cette formalisation peut se faire sous forme narrative mais il est préférable de l'accompagner d'organigrammes et de diaporama, c'est-à-dire de schémas retraçant les différents flux de transaction complexes. Les organigrammes présentent plusieurs avantages.

Pour l'audit comptable et financier, l'auditeur doit privilégier la description des systèmes transactionnels liés aux enregistrements comptables. Il doit également respecter les règles suivantes :

- mentionner toutes les procédures séquentiellement, c'est-à-dire au fur et à mesure de leur déroulement ;
- indiquer toutes les copies de document et leurs utilisations si elles offrent un intérêt ;
- mentionner les procédures de maintenance de fichiers ou d'édition de rapports ;
- montrer les flux d'information entre les différents services de l'entreprise ;
- indiquer le titre, la position et si possible le nom de la personne effectuant la procédure ;

Une fois ce travail effectué, l'auditeur doit confronter sa vision du système de traitement des transactions avec la réalité de l'entreprise. L'auditeur doit réitérer ses observations et vérifier auprès des employés qu'il a pris en compte toutes les transactions significatives et qu'il les a correctement décrites.

2.3.3.2 Vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre

Une fois les procédures de contrôle interne décrites, l'auditeur doit s'assurer que ces procédures permettent d'atteindre les objectifs de contrôle. L'utilisation de questionnaires de contrôle interne facilite l'identification des forces et des faiblesses du contrôle interne.

2.3.3.2.1 La détermination des objectifs

Une procédure de contrôle interne n'a de sens que si elle contribue à couvrir un objectif de contrôle. Pour déterminer les objectifs de contrôle interne applicables à l'entreprise, l'auditeur peut distinguer entre ceux qui sont vitaux car ils conditionnent le fonctionnement de

l'entreprise, et ceux qui sont secondaires car ils n'ont pour objet que de détecter ou d'éviter des erreurs non primordiales.

L'auditeur peut s'appuyer sur la connaissance que le cabinet a des entreprises, et en particulier, de celles opérant dans le même secteur d'activité ou ayant adopté la même structure organisationnelle. En effet, de nombreux objectifs de contrôle sont souvent identiques d'une entreprise à l'autre.

2.3.4 Tests d'application et d'efficacité des procédures

L'auditeur doit s'assurer que les forces relevées dans l'analyse du système de contrôle interne sont permanentes et que les contrôles prévus sont effectivement et correctement appliqués.

2.3.4.1 Le contrôle de l'application des procédures de contrôle interne

L'auditeur va réaliser des tests de conformité sur l'application des procédures de contrôle interne constituant une force pour l'entreprise. Ces tests de conformité vont vérifier la permanence des procédures. Les tests sont réalisés sur les différentes périodes de l'année sans être particulièrement concentrés sur la période de clôture. Le contrôle interne comptable et financier doit être pratiqué tout au long de l'année et non seulement à la date d'arrêté des comptes.

2.3.4.2 Les tests de conformité

Les tests de conformité comprennent l'examen de l'application des contrôles et la simulation de tout ou partie de la tâche effectuée par les employés de l'entreprise cliente. L'examen de l'application des contrôles nécessite la matérialisation de ces contrôles. Elle porte sur la présence de visas, d'états de rapprochement...

Le niveau du test de conformité est conditionné par la fréquence de réalisation du contrôle. Il dépend également des éléments suivants :

- le risque qu'une erreur ne soit pas détectée. Ce risque est moindre s'il existe un second contrôle portant sur la réalisation du premier contrôle ;
- le degré selon lequel d'autres tests d'audit garantissent l'application correcte du contrôle

- la fréquence de non-application du contrôle et l'impact des erreurs éventuelles. Selon le degré d'avancement auquel se produit une erreur, l'impact sur le produit en sera plus ou moins important. Une erreur se produisant au départ a plus de chance d'être détectée.

2.3.4.3 L'estimation de l'impact des défaillances dans l'application des procédures de contrôle interne

Les tests de conformité permettent de valider ou d'infirmer les forces relevées dans la description des procédures de contrôle interne. L'auditeur pourra s'appuyer sur les procédures concourant à l'obtention d'un objectif de contrôle, quand les tests de conformité auront révélé que ces procédures sont correctement et régulièrement appliquées. A l'inverse si les tests de conformité sont défavorables, l'auditeur ne pourra pas s'appuyer sur les procédures de contrôle interne et il devra exercer un contrôle approfondi du produit.

2.3.5 Le seuil de signification

L'auditeur sait qu'il ne sera jamais sûr à 100% de la qualité des comptes. Par contre, son examen initial des diverses rubriques de synthèse et son étude de leur importance relative lui donne la possibilité d'établir un ensemble d'objectifs d'audit visant à découvrir toute erreur ou omission qui dépasse un certain seuil de signification.

Le seuil de signification est la mesure que peut faire l'auditeur du montant à partir duquel une erreur, une exactitude ou une omission peut affecter la régularité et la sincérité des comptes annuels ainsi que l'image fidèle du résultat des opérations, de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise.

La fixation du seuil global de signification en début de mission est utile pour déterminer les domaines et systèmes significatifs.

On peut noter que des proportions entre 5% et 10% d'erreurs et d'omissions rentrent dans le cadre décisionnel de l'auditeur. Au-delà le seuil significatif est franchi et les comptes ne peuvent être certifiés. Souvent, la définition du seuil de signification est basée par rapport au total du bilan ou du total du chiffre d'affaires.

En cours de mission, les seuils de signification déterminés pour le contrôle de chaque rubrique des comptes permet d'adapter les programmes de travail aux risques et de mieux définir les échantillons à contrôler. Selon RESTEN (2004 : 5 ; 6) cela évite de s'engager dans des travaux qui ne serviraient pas à fonder l'opinion sur les comptes de la structure. Ces seuils

sont généralement inférieurs au seuil global pour tenir compte des effets de cumul possibles des erreurs constatées.

Le seuil global permet d'apprécier si les erreurs constatées doivent être corrigées ou faire l'objet d'une mention dans le rapport lorsque l'entreprise refuse de les corriger. La fixation de seuils de signification permet donc de mieux orienter et planifier la mission, d'éviter des travaux inutiles lors de la recherche d'éléments probants et de justifier les décisions concernant l'opinion émise.

2.3.6 Le contrôle des comptes

Après avoir fait l'évaluation du contrôle interne, l'auditeur peut maintenant procéder au contrôle des comptes. Le contrôle des comptes se fera en fonction des conclusions qu'il a eu à tirer en faisant l'évaluation du contrôle interne mais aussi des risques qu'il juge nécessaires.

Le contrôle des comptes se fait sur les états financiers et tout document de l'entreprise susceptible d'apporter des informations financières. La méthode consiste à utiliser les assertions détaillées pour former une base d'évaluation des risques d'anomalies significatives et concevoir et exécuter d'autres procédures d'audit.

Les différents techniques et moyens utilisés pour contrôler les comptes sont :

- l'examen des états financiers : il s'agit de faire des contrôles arithmétiques pour s'assurer que les écritures comptables sont correctement enregistrées.
- les inventaires physiques des immobilisations et des stocks : il faut procéder à un comptage physique des immobilisations et de pointer le nombre compté à celui du fichier.

Le contrôle des comptes permet de :

- porter un jugement sur les postes principaux ayant fait l'objet d'une investigation
- s'assurer que les montants inscrits dans les états financiers sont exacts et correspondent à des opérations réelles de l'entité.

L'évaluation des risques permet à l'auditeur de faire son programme de contrôle des comptes. Il doit procéder à l'identification des principaux soldes de comptes de l'entreprise, au moment de l'établissement du programme de vérification.

Si le contrôle interne est fort, il est suffisant de faire une revue succincte des comptes (sauf en ce qui concerne la clôture de l'exercice). Si le contrôle est faible, alors il est nécessaire de renforcer les tests, c'est-à-dire de multiplier les pointages afin de faire un examen détaillé des comptes et d'obtenir une mesure des risques en cours. Lors de l'examen des comptes,

l'auditeur complète ses informations en utilisant des outils de confirmation et de contrôle comptable.

2.3.6.1 Les outils de confirmation

L'auditeur procède souvent à la circularisation des éléments extérieurs. Il doit, par exemple, demander confirmation des soldes qui se trouvent dans les comptes de l'entreprise aux clients, aux banquiers, aux fournisseurs, aux organismes sociaux...

2.3.6.2 Les outils de contrôle

Relativement nombreux, on peut les classer en contrôles physiques (inventaires) et contrôles comptables (séquences numériques au niveau des factures, rapprochement des documents, rapprochement bancaires, comptage des caisses, sondage de proportion : taux d'erreurs, et d'estimation : niveau des erreurs).

L'ensemble de ces outils, de confirmation et de contrôle permet aux auditeurs de conforter leur opinion en ce qui concerne la sincérité et la fiabilité des comptes.

Enfin, lors de l'examen des comptes, l'auditeur ne limite pas ses vérifications aux seuls aspects financiers, il s'assure également du respect des règles juridiques, fiscales et comptables.

CHAPITRE 3 METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Le cadre pratique de notre étude ne peut être étudié sans avoir au préalable présenté la méthodologie que nous comptons utiliser. Et dans le cas d'audit du système comptable d'une entreprise publique, il est plus intéressant de baser la méthodologie sur le modèle d'analyse. Ce dernier constituera en effet le support pour auditer le système comptable de l'entreprise.

3.1 Le modèle d'analyse

Notre modèle d'analyse a été élaboré en fonction de cadre de notre thème et des documents internes de l'Office mis à notre disposition. Le modèle d'analyse fournit une approche conceptuelle du problème, et facilitera la compréhension de notre démarche dans le cadre pratique de notre étude. Il doit nous permettre de décrire le plan d'audit à adopter, ce qui requiert une grande connaissance de l'entité à auditer. Le modèle élaboré répondra ainsi aux besoins de la mission.

Pour mieux comprendre les outils et techniques utilisés à chaque étape, nous présentons le modèle d'analyse sous forme de schéma.

COMPOSANTES	OBJECTIFS	ETAPES	OUTILS TECHNIQUES
Prise de connaissance générale/ Orientation de la mission	<ul style="list-style-type: none"> -Connaître l'activité de l'entité -Recueillir les informations nécessaires à l'audit 	<ul style="list-style-type: none"> -Etude documentaire -Choix de la démarche de vérification 	<ul style="list-style-type: none"> -Revue des documents -Entretiens -Manuel de procédures - Visites
Evaluation du contrôle interne	<ul style="list-style-type: none"> -Orienter la mission -Tester le fonctionnement des procédures 	<ul style="list-style-type: none"> -Prise de connaissance des procédures -Evaluation -Analyse des forces et faiblesses 	<ul style="list-style-type: none"> -Organigramme -Questionnaire de contrôle interne -Entretiens -Analyse manuel de procédures -Analyse organigramme
Contrôle des comptes	<ul style="list-style-type: none"> -Rechercher des éléments probants nécessaires au fondement de l'opinion sur les comptes 	<ul style="list-style-type: none"> -Biens matériels -Trésorerie - Charges -Bailleurs de fonds 	<ul style="list-style-type: none"> -Vérifications Rapprochement -Pointage des soldes -Contrôle de cohérence

Source : nous même

3.2 Les techniques et outils du modèle d'analyse

Pour auditer le système comptable de l'ONAS, nous avons utilisé les techniques et outils suivants :

3.2.1 L'entretien

L'entretien est une technique utilisable à chaque phase de l'audit, ainsi que l'étude des principes comptables.

Mener à bien un entretien exige de l'auditeur d'être poli, patient et rigoureux tout en ayant soigneusement préparé à l'avance. Ceci implique d'avoir un objectif bien défini afin d'éviter une perte de temps à son interlocuteur.

Nous avons décidé par avance de l'étendue exacte des entretiens et éventuellement préparer un ordre du jour précisant l'ensemble des sujets à traiter. La relation entre les questions posées et la nature des réponses attendues a été déterminée au préalable.

Dans son évaluation de la validité des réponses on a veillé à distinguer celles ayant trait à des faits qu'on aura la possibilité de vérifier, de celles qui sont basées exclusivement sur des opinions personnelles.

3.2.2 L'organigramme

L'organigramme nous aide à comprendre comment fonctionne l'entreprise et les fonctions attribuées à chacun. C'est une représentation schématique des liens fonctionnels, organisationnels et hiérarchiques d'un organisme, d'un programme, etc. Il se doit de posséder une référence documentaire.

Il répond à un triple besoin d'information du personnel et des tiers (qui sauront, par l'organigramme, à quel service s'adresser), de diagnostic car l'organigramme permet d'étudier les structures, les liaisons, les procédures et d'en faire l'analyse critique afin de déceler les déficiences et de proposer des remèdes. Les principales déficiences sont les omissions (une tâche n'est confiée à personne, une liaison nécessaire n'est pas prévue) et les interférences (deux personnes sont chargées d'une même tâche, deux circuits véhiculent les mêmes informations.)

3.2.3 Le questionnaire de contrôle interne

Pour l'aider dans sa démarche, l'auditeur dispose de questionnaires de contrôle interne. Il s'agit de questionnaires qui recensent, pour chaque objectif de contrôle interne, les questions relatives aux différents moyens d'atteindre l'objectif. On a ainsi élaboré des questionnaires pour les administrés lors des entretiens. Chaque question porte sur l'existence d'une procédure de contrôle et la réponse apportée peut être « oui/ non/ na (non applicable) ».

Dans le premier cas (oui), il s'agit d'une force pour l'entreprise, car il existe une procédure de contrôle interne permettant d'atteindre l'objectif de contrôle identifié précédemment. Dans le second cas (non), il s'agit d'une faiblesse pour l'entreprise. Cependant, cette faiblesse peut être compensée par l'existence d'une procédure supplétive. Dans le troisième cas (na), la procédure n'a pas de raison de s'appliquer à l'entreprise car son secteur d'activité ou sa structure organisationnelle ne s'y prête pas.

Afin d'éviter l'accumulation des réponses « na », il est nécessaire de prévoir différents types de questionnaires de contrôle interne selon le secteur d'activité ou la taille de l'entreprise.

Une fois rempli le questionnaire de contrôle interne, on peut apprécier si les procédures de contrôle interne permettent d'atteindre chacun des objectifs de contrôle interne. Si un objectif ne peut pas être atteint, en raison de l'absence de procédures adaptées, cela signifie pour l'auditeur que le risque d'erreur ou de fraude est beaucoup plus élevé et qu'il sera nécessaire d'effectuer des contrôles approfondis sur les transactions. A l'inverse, si les procédures de contrôle permettent d'atteindre un objectif de contrôle interne, on doit vérifier que les procédures sont réellement et correctement appliquées.

3.2.4 Les vérifications et analyses

Les vérifications et analyses consistent à calculer les ratios financiers, vérifier l'application des méthodes, procédures et autres évaluations, faire des contrôles arithmétiques, analyser tous les documents justifiant les comptes de l'entreprise...

3.2.5 Le rapprochement

Le rapprochement est une technique qui permet de confirmer l'identité d'une information provenant de deux sources différentes. Beaucoup plus utilisé pour vérifier les comptes de trésorerie, les rapprochements ont été réalisés à l'aide du solde de banque dans la comptabilité de l'entreprise et celui du relevé bancaire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

En résumé, la pratique de l'audit s'explique par le fait qu'au moment où le dirigeant a décidé de faire appel à un spécialiste, une symétrie d'information existe entre lui et le salarié quant à l'entreprise, c'est-à-dire que les parties ont intérêt à mettre en commun un certain nombre d'informations. Le dirigeant doit fournir au salarié, outre son salaire, tous les éléments nécessaires à la gestion de l'entreprise ; en revanche, le manager doit justifier son utilité en maximisant la richesse de l'actionnaire sans s'en prendre en son seul intérêt personnel.

Le dirigeant supporte le coût de l'utilisation d'un manager. Cette perte de richesse peut être tellement importante que la nécessité d'un contrôle, d'une surveillance peut voir le jour. Le contrôle a pour fonction de limiter les actes déviant de l'objectif de maximisation de la richesse des actionnaires dans un contexte où le manager maîtrise l'information.

Le capitaliste se trouve constamment face au dilemme suivant :

- Il ne fait pas appel au spécialiste et son entreprise perd en efficacité
- Il embauche un manager professionnel et supporte une perte de richesse (salaire de la personne) ainsi qu'une perte de contrôle de son entreprise.

Pour limiter le détournement de richesse, il a recours à un tiers extérieur (le contrôleur ou l'auditeur). Il est donc nécessaire que le coût de contrôle supporté soit inférieur aux avantages liés à l'emploi d'un spécialiste de la gestion. C'est cette théorie qui justifie l'existence d'une fonction de contrôle indépendante de la direction générale (salarié) dans l'ensemble des sociétés modernes. Ceci explique pourquoi il est nécessaire de faire appel à des tiers extérieurs pour vérifier les informations transmises aux actionnaires.

**DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'AUDIT
COMPTABLE ET FINANCIER DE L'ONAS**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

L'Office National de l'Assainissement du Sénégal (ONAS) a été créé en 1996, lors de la mise en œuvre de la réforme du secteur de l'eau et de l'assainissement urbain. Avec la stratégie d'assainissement en milieu urbain, définie dans la lettre de politique sectorielle de l'hydraulique et de l'assainissement signée en mars 2005, l'ONAS est l'acteur central de la réalisation des investissements pour l'atteinte des Objectifs du Millénaire pour le Développement (OMD) du sous-secteur d'ici 2015.

Cependant, son équilibre financier est demeuré un objectif de long terme. La redevance collectée à travers la facture d'eau des usagers est insuffisante pour couvrir ses charges d'exploitation qui s'accroissent en raison des investissements engagés.

Dans ce contexte, entre autres actions, le besoin d'un contrat de performances liant l'Etat et l'ONAS s'est imposé. Ce contrat définit les objectifs de développement et de performance assignés à l'ONAS par l'Etat. En contrepartie, l'Etat s'engage à mettre à la disposition de l'ONAS les moyens nécessaires pour l'accomplissement correct de ses objectifs. La réussite de l'ONAS passe obligatoirement par la réalisation des Objectifs du Millénaire et l'atteinte de l'équilibre financier de l'exploitation du service public de l'assainissement.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE L'ONAS

Dans ce chapitre nous procéderons à la description de l'ONAS en présentant son historique, ses financements et le cadre institutionnel du secteur.

4.1 Historique

L'Office National de l'Assainissement du Sénégal (ONAS) a été créé en 1996, lors de la mise en œuvre de la réforme du secteur de l'eau et de l'assainissement urbain. En effet, c'est à cette date que la SONEES (Société Nationale de l'Exploitation des Eaux du Sénégal), organisme public qui avait en charge la gestion des eaux, de l'alimentation en eau potable et de l'assainissement, fut dissoute et éclatée en trois organismes :

- La SDE (Sénégalaise Des Eaux)
- La SONES (Société Nationale des Eaux du Sénégal)
- L'ONAS (Office National de l'Assainissement au Sénégal).

Les deux premiers organismes s'occupent des études et de la gestion des eaux au Sénégal alors que l'ONAS a en charge l'assainissement des eaux usées et pluviales pour un meilleur cadre de vie sociale.

L'office National de l'Assainissement au Sénégal (ONAS) est un établissement public relativement autonome ayant à charge les programmes d'assainissement. C'est donc un service public dirigé par une administration placée sous la direction des pouvoirs publics, et destiné à satisfaire les besoins collectifs du public, c'est-à-dire l'intérêt général. Il dépend du Ministère de l'assainissement et de l'hygiène publique.

L'ONAS s'occupe de l'assainissement des villes du Sénégal, c'est-à-dire de la mise en place de systèmes de collecte, de stockage et de traitement des eaux usées, de systèmes de drainage et d'évacuation des eaux de pluie. Il a aussi en charge l'entretien et la maintenance préventive de ses systèmes et de ses réseaux.

Malgré la subvention octroyée par l'Etat, l'ONAS doit chercher d'autres sources de revenus avec des partenaires pour relever le défi et venir à bout de toutes ses charges afin de satisfaire les besoins des citoyens dans tout le Sénégal.

4.2 Financement de l'ONAS

Du fait de sa position d'établissement public, l'ONAS bénéficie d'une subvention de l'Etat du Sénégal comme tous les établissements publics. Mais cette contribution peu significative est loin de satisfaire tous les besoins financiers, ou de couvrir toutes les charges de cette entreprise qu'est l'ONAS. Il faut alors chercher des moyens pour rentabiliser ses investissements, arriver à bout de ses charges et honorer tous ses engagements au niveau des fournisseurs. Les sources de revenus de l'ONAS sont diverses. La principale source de revenu de l'ONAS est la taxe d'assainissement qui s'élève dans les villes où il est présent à 47,7% francs CFA/m³ d'eau utilisée. Les autres revenus proviennent du paiement par les usagers des frais de raccordements au réseau ainsi que la vente des sous produits de l'épuration opérée à la station de Cambéréne. Il s'agit des boues mais aussi de l'eau épurée vendue pour l'arrosage d'un golf. Il faudra noter qu'il existe deux types de branchements au réseau : privés et sociaux. Les branchements sociaux ne couvrent pratiquement pas les dépenses s'ils ne sont pas subventionnés.

L'ONAS peut aussi recevoir de l'aide (sous forme de prêt, de don ou de subvention) de bailleurs de fonds tels que la Banque Mondiale, la Banque islamique, l'AFD, Enda Tiers Monde... qui financent par exemple les branchements sociaux, c'est-à-dire les raccordements au réseau d'assainissement à moindre coût pour les moins nantis.

Cependant elle peut être confrontée à des problèmes de trésorerie du fait de la modicité des différentes taxes et coûts de prestation qui ne lui permettent pas de subvenir à tous ses besoins ou coûts de fonctionnement (le personnel, l'entretien, le fonctionnement du réseau, l'investissement). Il faut aussi noter que toutes les taxes prévues pour financer l'ONAS ne sont pas perçues en totalité ; c'est le cas des taxes sur les nouvelles constructions, mais surtout de la participation sur les coûts d'exploitation de l'assainissement pluvial que certaines structures publiques comme les mairies refusent de payer.

Il y a eu aussi les nouveaux aménagements qui font l'objet de prêts de différents bailleurs de fonds.

4.2.1 Ressources financières pour la gestion des eaux pluviales

Le décret N° 96-662 fixant les règles d'organisation et de fonctionnement de l'ONAS prévoit à son article 15, parmi les ressources de l'Office, la participation des communes à l'exploitation des infrastructures d'eaux pluviales.

La lettre de politique sectorielle prévoit que l'Etat paiera les prestations d'entretien pour le compte des communes directement à l'ONAS par une procédure ad hoc à mettre en place. Mais cette procédure n'a pas encore été mise en place.

L'exploitation des réseaux d'eaux pluviales alourdit les comptes d'exploitation de l'ONAS sans ressources stables équivalentes pour la rémunérer. Ce problème se pose avec d'autant plus d'acuité que l'infrastructure a connue et connaît un développement significatif.

En l'absence de comptabilité analytique et d'affectation des ressources entre la gestion des eaux usées et celle des eaux pluviales, les charges relatives aux eaux pluviales sont ponctionnées sur l'ensemble des ressources de l'ONAS (taxe d'assainissement et subvention de l'Etat).

L'allocation des ressources à la gestion des eaux pluviales se fait donc au détriment du métier de base de l'ONAS qui est l'assainissement en eaux usées et pour lequel le taux de curage, par exemple, est encore en deçà des normes.

D'autre part, le fait de réaliser des ouvrages d'eaux pluviales coûteux avec un dimensionnement pour répondre à un événement pluvieux d'une certaine fréquence, et ne pas avoir les ressources suffisantes pour les entretenir convenablement, remet en cause la rationalité économique qui a justifié l'investissement. Il vaut mieux calibrer les investissements en fonction des moyens disponibles pour les exploiter.

4.3 Cadre institutionnel et organisationnel du secteur

4.3.1 Le cadre institutionnel du secteur de l'assainissement urbain

Rappelons qu'avec la réforme du secteur de l'hydraulique urbaine en 1995, le secteur de l'assainissement urbain qui était géré par la SONEES a été séparé du service d'eau potable. La SONEES a été dissoute pour laisser la place à trois nouvelles entités :

- ❖ La SONES (Société Nationale des Eaux du Sénégal), en tant que société de patrimoine détenue à 99,6% par l'Etat et 0,4% par les communes, chargée du développement de l'infrastructure hydraulique en milieu urbain ;

- ❖ La SDE (Sénégalaise des Eaux), en tant que société d'exploitation privée, chargée de l'exploitation du service public d'eau potable en milieu urbain ;
- ❖ L'ONAS (Office National d'Assainissement du Sénégal) chargé de l'assainissement liquide en milieu urbain.

La création de l'ONAS et le choix de son statut d'EPIC ont été dictés à l'époque, par un certain nombre de considérations :

- ◆ les ressources financières allouées au secteur étaient très insuffisantes et ne permettaient pas une autonomie financière sans recours à des subventions ;
- ◆ le faible potentiel d'amélioration du service par le privé sans réhabilitation préalable et mise à niveau des infrastructures ;
- ◆ la faible visibilité sur les perspectives du secteur en l'absence d'une planification et de programmes d'investissement ;
- ◆ l'adjonction du service d'assainissement dans le périmètre de l'affermage de l'eau potable pouvait pénaliser l'attractivité de la transaction ;

Cette option était jugée comme la mieux adaptée aux contextes d'alors pour l'eau et pour l'assainissement. En outre, les besoins prioritaires n'étaient pas tant d'améliorer des performances opérationnelles que de planifier le développement du secteur ; ce qui revêtait un caractère éminemment public.

La création en 2004 d'un Ministère chargé de la Prévention, de l'Hygiène Publique et de l'Assainissement, démontre l'importance accordée par le Gouvernement à la promotion de l'hygiène et de l'assainissement. L'évolution vers un Ministère de l'Urbanisme, de l'Habitat, de l'Hydraulique urbaine, de l'Hygiène publique et de l'Assainissement, vient confirmer cette priorité et permet de favoriser une meilleure coordination des politiques de l'assainissement, de l'eau et de l'habitat.

La Direction de l'Assainissement (DAS) a été créée par décret le 2 septembre 2003.

Elle hérite des missions anciennement dévolues à l'ex-direction de l'Hydraulique et de l'Assainissement en matière d'assainissement liquide en milieu urbain et rural. Plus précisément elle est chargée de :

- ✓ définir les stratégies et les politiques sectorielles et tarifaires en milieu urbain et rural ;
- ✓ identifier et exécuter des programmes d'assainissement en milieu rural ;
- ✓ réaliser et contrôler des programmes d'assainissement en milieu rural ;
- ✓ assurer la tutelle technique de l'ONAS ;

- ✓ suivre avec l'ONAS la planification, les études d'exécution et la mise en œuvre des programmes d'assainissement urbain ;
- ✓ suivre les activités des sociétés et autres administrations autonomes intervenant dans le secteur ;
- ✓ suivre des dossiers afférents aux organisations internationales.

L'Unité de coordination du PEPAM (UCP) a pour mission de coordonner l'exécution des activités des autres agences d'exécution, d'assurer la coordination des interventions des bailleurs de fonds du PEPAM, et de veiller à la bonne marche du système de suivi-évaluation. Un Comité de pilotage a été mis en place pour faciliter la concertation et les échanges entre les parties prenantes du secteur. Les agences d'exécution du PEPAM pour le volet eaux usées sont : la Direction de l'Assainissement (DAS), l'Office National de l'Assainissement du Sénégal (ONAS), et la Cellule de coordination.

Le cadre institutionnel de l'assainissement urbain qui n'a pas évolué depuis sa mise en place en 1996, a fait l'objet en 2004 d'une étude institutionnelle qui a recommandé une évolution privilégiant les quatre axes suivants :

- transformer l'ONAS en société d'état pour favoriser une souplesse de gestion des ressources et permettre un meilleur contrôle des performances ;
- recentrer l'ONAS sur la maîtrise d'ouvrage des systèmes d'assainissement collectifs et semi collectifs et autonomes ;
- mettre en œuvre une politique de délégation de gestion du service public d'assainissement urbain donnant au (x) délégataire (s) la liberté de gestion et de moyens pour assurer la continuité et la qualité du service d'assainissement urbain ;

Contractualiser les relations entre l'ONAS et l'Etat via un contrat de concession ou un contrat de performances

A ce jour, seule cette dernière recommandation a été concrétisée. En effet, l'ONAS a gardé son statut d'EPIC. Il a continué à assurer l'exploitation des réseaux et stations de pompage d'eaux pluviales. Le partenariat avec le secteur privé est resté relativement limité en termes de durée de contrat et de niveau d'implication et d'allocation des risques.

L'étude précédente a souligné les préalables qui devraient précéder cette évolution et qui sont :

- ✓ le renouvellement / réhabilitation des réseaux : programme portant sur 300 à 400 km sur dix ans

- ✓ la mise en œuvre d'un SIG qui est nécessaire à la définition du programme de réhabilitation et aussi au contrat de délégation ;
- ✓ la clarification des attributions en matière d'eaux pluviales sur les plans opérationnel et financier.

4.3.2 Le contrat de performance entre l'Etat et l'ONAS

Le contrat de performance passé entre l'Etat et l'ONAS et approuvé en Août 2008 a défini les obligations mutuelles des parties et a fixé un ensemble d'indicateurs de performance ainsi que les modalités de suivi et de contrôle du contrat. Le contrat couvre une durée de cinq ans.

Les principales dispositions de ce contrat et les obligations respectives sont résumées ci-après:

- la stratégie de développement du secteur est basée sur une approche programme dont les objectifs et indicateurs sont basés sur l'atteinte des ODM.

Le PEPAM est désigné comme cadre référentiel d'intervention et de mise en cohérence pour les dix prochaines années

- l'état s'engage à assurer la viabilité financière du secteur et à mobiliser les financements nécessaires pour les études et les investissements et assumera le remboursement de la dette. Il finance le renouvellement des infrastructures dont la durée de vie est supérieure à 15 ans ;
- l'état fixe le système de financement de l'assainissement autonome et de recouvrement des coûts pour ce service ainsi que celui pour les eaux usées industrielles en respectant le principe « pollueur-payeur » ;
- l'exploitation des réseaux d'eaux pluviales relève de la responsabilité des collectivités locales qui peuvent en déléguer la gestion à l'ONAS. L'état mettra à disposition de l'ONAS les financements nécessaires pour l'exploitation des réseaux d'eaux pluviales à travers des conventions entre les communes et l'ONAS ;
- l'état s'engage à rendre obligatoire le visa préalable de l'ONAS pour la délivrance des autorisations de lotir et des autorisations de construire de certains grands projets
- l'ONAS de son côté s'engage notamment à :
 - préparer ou à mettre à jour les plans directeurs d'assainissement de toutes les capitales régionales dans un délai de 3 ans et actualiser le plan d'investissement quinquennal chaque année ;
 - déléguer aux opérateurs privés l'exploitation des ouvrages d'assainissement collectif ;

- améliorer la connaissance des infrastructures par la mise en place d'un SIG ;
- promouvoir la valorisation des sous-produits (eaux épurées et boues) ;
- recenser les usagers industriels et conclure avec eux des conventions tripartites (Etat – ONAS – Industries) sur la gestion de leurs eaux usées ;
- développer l'assainissement autonome, augmenter le nombre d'édicules publics et organiser le traitement des matières de vidange ;
- exploiter pour le compte des communes, les réseaux fermés et les stations de pompage d'eaux pluviales dans le cadre de conventions à conclure avec les communes ;
- mettre en place une comptabilité analytique pour les activités de gestion des eaux usées domestiques, des eaux usées industrielles, des eaux pluviales et de l'assainissement autonome.

Le contrat de performance entre l'ONAS et l'Etat prévoit un certain nombre d'indicateurs de performance pour la période 2007-2012. Les indicateurs d'exploitation ne sont fixés que pour l'année 2007 donc antérieurement au contrat.

Un plan quinquennal d'investissement est annexé au contrat totalisant 192,6 milliards de FCFA dont environ le quart (48,4 M FCFA) est en attente d'accords de financement.

Ce contrat constitue un acquis très important pour le secteur permettant de fixer les engagements mutuels de l'Etat et de l'ONAS et surtout de lier les résultats et les performances aux ressources octroyées au secteur et au plan d'investissement. Il est encore trop tôt pour en évaluer la bonne mise en œuvre mais, dans la perspective d'une évolution institutionnelle, le respect de ses dispositions constituera certainement un signal fort au secteur privé.

4.3.3 Le partenariat actuel avec le secteur privé

L'ONAS sous-traite depuis sa création d'importantes activités d'exploitation des réseaux et principalement le curage préventif. Globalement, les prestations des opérateurs privés sont assurées à la satisfaction de l'ONAS.

Durant les années 2005-2006 et 2007, l'ONAS a sous-traité des opérations d'exploitation en deux lots : l'un portait sur le curage préventif à Dakar et dans les régions et l'autre portait sur la gestion de bassins versants à Dakar.

L'appel d'offre lancé en 2008 a tenté d'évoluer vers une plus grande implication du privé mais le niveau des offres reçues a très largement dépassé le budget disponible ce qui a conduit l'ONAS à relancer l'appel d'offres en révisant à la baisse les prestations à sous-traiter afin de respecter le budget alloué.

Les nouveaux marchés seront conclus pour les deux années 2009-2010 car le code des marchés ne permet pas de durée supérieure à deux ans.

Le partenariat actuel avec le secteur privé dans l'assainissement collectif est fortement bridé par plusieurs facteurs qu'on pourrait résumer dans les points suivants :

- une implication accrue du secteur privé doit être envisagée dans un contexte global de réforme qui inclut le redéploiement des moyens humains et matériels, y compris en envisageant le transfert des moyens humains et matériels au privé sinon on cumulera les dépenses liées aux charges actuelles de l'ONAS et la rémunération de l'opérateur privé ;
- il est difficile pour le privé de supporter les risques liés à l'état vétuste des infrastructures. Une responsabilisation accrue d'un opérateur privé ne peut que conduire au renchérissement du coût du service ;
- le nombre d'opérateurs privés capables de répondre à des appels d'offre d'une certaine ampleur est réduit, ce qui limite la concurrence et peut éroder les gains attendus d'une implication accrue du secteur privé.

4.3.4 Cadre institutionnel pour la gestion des eaux pluviales

La loi autorisant la création de l'ONAS prévoit parmi ses missions :

- la planification et la programmation des investissements, la maîtrise d'ouvrage et la maîtrise d'œuvre, la conception et le contrôle des études et des travaux des infrastructures d'eaux usées et d'eaux pluviales ;
- l'exploitation et la maintenance des installations d'assainissement d'eaux usées et d'eaux pluviales

Dans la pratique, la gestion des eaux pluviales implique au Sénégal, de nombreux acteurs dont certes les principaux sont les collectivités locales qui exploitent les canaux ouverts et l'ONAS qui exploite les réseaux fermés, les réseaux unitaires, les grilles avaloirs et les stations de pompage. Cette répartition est d'ailleurs confirmée dans le contrat de performance entre l'ONAS et l'Etat. La lettre de politique sectorielle précise que la gestion des eaux pluviales

revient aux communes et que ces dernières passeront des contrats de prestations à l'ONAS pour l'entretien des ouvrages.

Parmi les autres acteurs et gestionnaires de programmes spécifiques, on cite notamment :

- Le Plan Jaxaay (52 Milliards pour la lutte contre les inondations),
- Le Programme de construction et de réhabilitation du patrimoine bâti de l'état (PCRPE)
- L'Agence nationale pour l'organisation de la conférence islamique
- L'Agence autonome des travaux routiers
- Le Groupement des sapeurs-pompiers
- L'AGETIP

Le cadre institutionnel actuel souffre clairement de l'absence d'un chef de file ayant un mandat explicite pour :

- Définir une vision globale et veiller à la cohérence et à l'optimisation économique de toute la chaîne d'ouvrages et des différents aménagements à l'échelle de chaque bassin versant en allant des plus importants vers les moins importants,
- Assurer la hiérarchisation nécessaire des priorités d'intervention.
- Aborder la problématique des eaux pluviales sous un angle plus global que celui de l'infrastructure en développant notamment une politique de prévention et les autres mesures non infrastructurelles
- Gérer les différentes composantes de la dimension économique, à savoir : (i) le coût de l'investissement, (ii) le coût de l'exploitation et (iii) le coût des réparations, des secours et de l'indemnisation des dégâts suite aux inondations.

En outre, les obligations mutuelles entre l'ONAS et les communes ne sont pas formalisées par des conventions et les contrats de prestations annoncés dans la lettre de politique sectorielle n'ont pas été mis en place. Seul un projet de convention avec la commune de Matam a été préparé à ce jour.

4.3.5 Coordination entre l'eau potable et l'assainissement

Le cadre institutionnel actuel du secteur de l'hydraulique urbaine ne comporte pas de mécanismes de coordination systématique au niveau de la planification et permettant de réduire l'écart en matière d'accès entre l'eau et l'assainissement

Les programmes de branchements sociaux pour l'eau potable sont réalisés à la demande sans une coordination avec l'assainissement. En outre, à Dakar par exemple, les branchements sociaux sont le plus souvent dans des zones non desservies par un réseau d'assainissement.

4.4 Les ressources humaines et enjeux sociaux

Au 1^{er} janvier 2010, l'ONAS comptait 163 agents permanents et 19 agents contractuels. Le coefficient d'encadrement cadre est de 1 cadre pour 2 agents (agents de maîtrise ouvriers et employés confondus).

L'effectif compte 17 ingénieurs, 13 techniciens supérieurs, 3 juristes, 7 cadres de gestion, 10 comptables, 10 électromécaniciens, 3 électriciens, 5 mécaniciens, 2 chimistes, etc.

	CADRE	MAITRISE	EXECUTION	TOTAL
DIRECTION GENERALE	9	7	3	19
DCC	2	8	2	12
DRH	6	3	0	9
DET	10	6	0	16
ACP	5	5	2	12
DAF	5	8	5	18
DEX	16	49	29	94
TOTAL	53	86	41	180

L'effectif de l'ONAS compte 180 agents dont environ 40% sont de la SONEES. 55% de l'effectif relève de la DEX, 21% de l'effectif assurent des fonctions d'appui (DAF, ACP, DRH) et 8% sont affectés à la DET.

Avec cet effectif, le ratio de productivité qui est de 1,9 agent pour 1000 branchements n'est pas excessif. Mais il faut cependant souligner que d'importantes activités sont sous-traitées (curage préventif et débouchage).

4.5 Performances commerciales et techniques de l'ONAS

4.5.1 Desserte de la population

En 2007, le taux de desserte en assainissement s'élevait à 64% de la population des centres urbains desservis en eau potable, ce qui correspond à une population de 2,9 millions de personnes, en retenant une moyenne de 9,9 personnes par branchement à Dakar et 13,3 dans les autres centres. Il était de 56% en 2004. Le service d'assainissement est en majorité assuré par des ouvrages d'assainissement autonome, qui desservent 43% de la population en 2007. Cependant, le service d'assainissement collectif, et depuis peu d'assainissement semi-collectif, étend sa desserte, puisqu'il concernait 17% de la population en 2004 et 21% en 2007.

Dakar est mieux desservie que les autres centres, puisque 80% de sa population dispose d'un assainissement, contre 43% pour les autres centres. Ces résultats sont supérieurs aux OMD pour Dakar, mais restent légèrement en deçà des performances attendues concernant les autres centres.

L'ONAS a réalisé pour cela durant la période 2005-2007 :

- 18 000 branchements à l'assainissement collectif, soit 1,6 fois plus que le rythme déduit des OMD,
- 1 300 branchements à l'assainissement semi-collectif, soit un tiers du rythme déduit des OMD,
- et 43 000 ouvrages individuels, soit 1,5 fois le rythme déduit des OMD.

4.5.2 Volumes des eaux usées collectés et traités

D'après les chiffres issus du laboratoire de l'ONAS, l'ONAS a collecté en 2006 65.000 m³/j d'eaux usées sur Dakar et 6.500 m³/j dans les autres centres, soit 43% des eaux usées rejetées dans les centres assainis (sur la base d'un taux de rejet de 80% des volumes facturés). En 2007, 30% de ces eaux collectées, soit 22.500 m³/j, ont été traitées dans les stations d'épuration (STEP) du pays avant leur rejet en milieu naturel. Le taux de traitement était de 19% en 2004.

Par rapport aux OMD, ce taux de 30% respecte la limite que le pays doit tenir pour atteindre les objectifs fixés de taux de traitement.

La capacité d'épuration des STEP en 2009 s'élevait à 24 670 m³/j, soit :

- 19 200 m³/j de traitement primaire de la STEP de Cambérène (et 9 400 m³/j de traitement par boues activées),
- 2 650 m³/j de traitement par lagunage naturel de la STEP de Rufisque,
- 1 020 m³/j de traitement par lagunage naturel de la STEP de Kaolack,
- 600 m³/j de traitement par lagunage naturel pour chacune des STEP de Saint Louis, Louga et Saly.

4.6 L'organisation de la comptabilité et le système comptable de l'ONAS

Le service comptabilité de l'ONAS a à sa tête un ACP. Il est nommé par le directeur général du trésor auquel il est rattaché hiérarchiquement. L'ACP a sous sa responsabilité le chef de service comptable ainsi que tous les autres agents comptables. Il a pour rôle de :

- transmettre au trésor les états financiers adoptés par le conseil d'administration
- assurer le recouvrement des recettes
- payer les dépenses
- tenir à la disposition du Directeur Général et du conseil d'administration, les documents comptables, les livres comptables et livres auxiliaires, ainsi que toutes les pièces justificatives de recettes et dépenses.
- tenir la comptabilité régulière de toutes les opérations effectuées : le bilan et les comptes d'exploitation à la fin de chaque exercice comptable

Le chef de service comptable est directement rattaché à l'ACP et a sous sa responsabilité :

- Le chef de division caisse principale : il a sous sa responsabilité la section immobilisation, la section clientèle et la section fournisseur
- Le chef de division caisse principale : il a sous sa responsabilité la section caisse recette et la section caisse dépense
- Le chef de division trésorerie : il a sous sa responsabilité la section fiscalité et la section banque et caisse

L'ONAS tient une comptabilité de type engagement conformément aux principes et méthodes comptables appliquées dans l'espace OHADA. Elle est soumise au système normal de présentation des états financiers et de tenue des comptes du SYSCOA.

L'ONAS est dotée d'un système comptable informatisé. Le fonctionnement du logiciel est calqué sur le système comptable centralisateur avec :

- L'enregistrement des opérations dans des journaux auxiliaires, à travers des bordereaux de saisie ;
- La centralisation des opérations au journal général et au grand livre par la validation des bordereaux de saisie ;
- L'édition à la clôture de l'exercice du grand livre général, de la balance général pour élaborer les états financiers

L'entreprise comptabilise ses immobilisations pour leur valeur d'acquisition incluant le prix d'achat et les frais liés. Ces immobilisations font l'objet d'amortissement linéaire conformément aux taux usuels en vigueur.

Les autres principes comptables fondamentaux leur sont également applicables.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 5 : EVALUATION DE LA COMPTABILITE DE L'ONAS

Notre étude porte sur l'exercice comptable allant du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2009. L'objectif de notre audit est de s'assurer de la bonne utilisation des fonds mis à la disposition de l'Office par l'Etat. Pour arriver à cet objectif, il nous faudra prendre connaissance des mécanismes de contrôle de la société, de ses procédures administratives et comptables, et de ses états financiers.

La prise de connaissance de l'entreprise ayant déjà été faite dans le chapitre 3 à travers la présentation de l'ONAS, nos travaux ont porté dans ce chapitre sur :

- L'évaluation du contrôle interne ;
- Le contrôle des comptes qui comprendra :
 - l'appréciation des principes et méthodes retenus pour l'élaboration des principales rubriques des états financiers ;
 - l'examen approfondi de la justification des principaux comptes à travers notamment l'analyse de pièces et documents appropriés et des contrôles arithmétiques et de vraisemblance ;
 - la revue analytique des principaux postes de charges et de produits.

5.1 L'évaluation du contrôle interne

Pour évaluer le contrôle interne de l'ONAS, nous allons d'abord décrire le dispositif de contrôle interne de la société. Pour tester l'efficacité de ce système, nous avons procédé à des tests de conformité, fait des entretiens et élaborer des questionnaires de contrôle interne. Nous verrons si les tâches au sein de la société sont compatibles et comment circulent les pièces comptables.

5.1.1 Dispositif du contrôle interne

Il n'existe pas de fonction de contrôle interne à l'ONAS. Mais il dispose d'un manuel de procédures administratives et comptables qui fait office de dispositif du contrôle interne. Toutes les procédures relatives à l'Office figurent dans le manuel.

Pour décrire le contrôle interne, nous utiliserons l'observation physique, l'interview et l'organigramme.

5.1.1.1 L'observation physique

L'observation physique a porté sur l'inventaire qualitatif des quelques stations d'épuration de la société. Cela a consisté en l'observation des infrastructures et du fonctionnement de ces stations. Nous avons ainsi vu que la capacité d'épuration des STEP en 2007 s'élevait à 24 670 m³/j, soit :

- 19 200 m³/j de traitement primaire de la STEP de Cambéréne (et 9 400 m³/j de traitement par boues activées),

- 2650 m³/j de traitement par lagunage naturel de la STEP de Rufisque

D'après les chiffres issus du laboratoire de l'ONAS, l'ONAS a collecté en 2006 65.000 m³/j d'eaux usées sur Dakar et 6.500 m³/j dans les autres centres, soit 43% des eaux usées rejetées dans les centres assainis (sur la base d'un taux de rejet de 80% des volumes facturés). En 2007, 30% de ces eaux collectées, soit 22.500 m³/j, ont été traitées dans les stations d'épuration (STEP) du pays avant leur rejet en milieu naturel. Le taux de traitement était de 19% en 2004.

Le processus de paiement des fournisseurs de l'Office a aussi pu être observé. C'est un processus long qui n'est pas toujours à l'avantage des fournisseurs.

Les biens et les documents ont aussi bien été observés, surtout les pièces comptables.

5.1.1.2 Les entretiens

Nous avons procédé à des entretiens avec le responsable des ressources humaines et le chef comptable. Ils ont été en mesure de nous présenter les procédures relatives à chaque département de l'Office. Leur description a été conforme au contenu figurant dans le manuel de procédures. Nous pouvons donc affirmer à partir de là que les pratiques des procédures se font dans les règles.

5.1.1.3 L'organigramme

Une étude comparative a été faite concernant l'organigramme de l'ONAS et les fiches de poste des employés. La fiche de poste donne l'occasion à l'employeur de préciser à ses

collaborateurs ce qu'il attend d'eux, quelle est leur mission dans l'entreprise, de définir leurs responsabilités, de clarifier leurs tâches. La fiche de poste peut également, mais de manière facultative, préciser les résultats attendus, décrire les outils mis à disposition pour atteindre ces résultats, voire de préciser les indicateurs de performance.

On peut ainsi vérifier l'aptitude des employés à occuper les postes auxquels ils sont affectés.

5.1.2 Le questionnaire de contrôle interne

Différents questionnaires ont été conçus pour une meilleure compréhension du dispositif de contrôle interne, et avoir une vue d'ensemble des procédures. Le questionnaire a été administré au responsable des ressources humaines et à quelques comptables de l'entreprise, ainsi que leur supérieur. Les questions du questionnaire de contrôle interne sont relatives à l'exécution de leurs différentes tâches quotidiennes.

5.1.3 Le circuit des pièces comptables

La circulation des pièces comptables doit suivre un processus normal défini par le manuel de gestion administrative de l'Office. Pour vérifier ce circuit, des tests de conformité ont été effectués. Nous nous sommes assuré que tous les cachets requis sur les pièces comptables ainsi que les agents entrant dans le processus sont conformes avec le manuel de procédure.

5.1.4 L'incompatibilité des fonctions

Les principes du contrôle interne recommandent la séparation des fonctions incompatibles. Des entretiens individuels sont nécessaires pour connaître les tâches de chacun, ainsi que des vérifications visuelles. La séparation des fonctions incompatibles consiste à bien séparer les fonctions d'enregistrement comptables, de détention de valeur, de décisions, de conservation des biens matériels, et de contrôle.

L'évaluation du contrôle interne permet de déterminer les zones de risques et de pouvoir procéder ainsi au contrôle

5.2 Le contrôle des comptes de l'ONAS

La démarche d'audit de l'Office a couvert l'ensemble de ses états financiers.

Les éléments caractéristiques des états financiers contrôlés se présentent comme suit (en millions de FCFA) :

	31/12/2009	31/12/2008
Capitaux propres	145 162	122984
Total Actif Immobilisé	137 086	116124
Total bilan		
Chiffre d'Affaires	5150	5274
Résultat net	213	789

5.2.1 Les immobilisations incorporelles

Le compte d'immobilisations incorporelles est essentiellement constitué de logiciels de gestion et le solde se détaille comme suit (en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2008	Acquisitions	Cession	Virement Augmentation	Virement Diminution	31/12/2009
Frais de recherches &	1123	-	-	-	-	1123
Brevets, licences	3	-	-	-	-	3
Logiciels	22	-	-	-	-	22
Immo corp en cours	47	-	-	-	47	-
Avances sur immo incorp	51	-	46	-	5	1
Valeurs brutes	1247	-	46	-	52	1148

Libellé	31/12/2008	Dotations	Reprises	Virement	Virement	31/12/2009
Amort des frais R&D	219	56	-	504	-	779
Amort brevet, licences	2	1	-	-	-	3
Amort Logiciels	21	1	-	-	-	22
Amortissement et provisions	242	58	-	504	-	804
Valeurs nettes	1004					344

Le rapprochement des soldes d'ouverture de l'exercice 2009 par rapport au solde de clôture de l'année N-1 fait apparaître un écart d'un montant de FCFA 76 240 734 sur le cumul des amortissements des frais de recherche et développement.

Libelle facture	FCFA
Etude pour les travaux d'assainissement des eaux usées des centres secondaires	96 366 977
Frais de supervision travaux	32 333 481
Etude pour les travaux d'assainissement des eaux usées des centres secondaires	46 471 116
Etude pour les travaux d'assainissement des eaux usées des centres secondaires	19 916 192
Etude pour les travaux d'assainissement des eaux usées des centres secondaires	60 706 918
Annulation et correction d'écriture – frais d'étude	47 476 487
Projet assain ville de ziguinchor correction d'écriture frais d'étude	124 068 993
	427 340 164

Des frais d'études et des dépenses de supervision d'un montant de FCFA 427 340 164 ont été comptabilisés dans le compte 620 « charges sur projet ».

5.2.2 Les immobilisations corporelles

Libellé	31/12/2008	Acquisition	Cession	Virement		31/12/2009
				+	-	
Terrains inventoriés	7318	-	-	-	-	7318
Batiments inventoriés	35 514	1404	-	6207	11 611	31 514
Bat sur sol d'autrui	-	7	-	-	-	7
Bat et inst en cours	32 266	4392	-	1346	2 649	36 355
Installations techniq	69 432	842	-	738	-	71 013
Autres inst et agcmt	653	24	-	-	-	677
Matériel outillage ind	7800	175	-	4111	-	12 085
Matériel et mobilier	424	22	-	14	-	461
Autres matériels	1909	4	-	1002	-	2914
Matériel de trnsport	1303	25	198	23	-	1152
Avances /immo corp	1434	733	341	1158	1266	1718
Valeurs brutes	159 054	7627	539	14 599	15 526	165 215
Libellé	31/12/2008	Dotations	Reprises	virement		31/12/2009
				+	-	
Amort bât sur sol prop	2135	552	-	2	116	2573
Amort bât sur sol autr	-	-	-	-	-	-
Amort des inst tech	34 816	2257	-	10890	31 033	16 930
Amort amenag burea	-	-	-	-	-	-
Amort autre inst agen	230	108	-	187	-	525
Amort mat & out	3443	1015	-	190	53	4595
Amort mat & mob	250	61	-	-	9	302
Amort mat transport	1037	145	197	15	-	1000
Amort autres mat	610	282	-	316	282	926
Dépreciation av versé	612	122	-	-	-	734
Amort et provision	43 131	4542	197	11 601	31 493	27 584
Valeurs nettes	115 923					137 630

5.2.2.1 Soldes d'ouverture

Le rapprochement des soldes d'ouverture de l'exercice 2009 par rapport au solde de clôture de l'exercice 2008 fait apparaître un écart d'un montant de FCFA 76 240 734 sur le cumul des amortissements des bâtiments sur sol propre.

N° compte	Libellé	Solde d'ouverture	Solde clôture	Ecart
		31.12.2009	31.12.2008	
2831	Amort bât sur sol propre	2 134 764 823	2 058 524 089	76 240 734

5.2.2.2 Ecarts entre le fichier des immobilisations et la comptabilité

Le rapprochement avec le fichier des immobilisations au 31.12.2009, révèle un écart d'un montant de FCFA 7 253 508 372 se détaillant comme suit en FCFA :

N° compte	Libellé	Fichier	Comptabilité	Ecart
221	Terrains inventoriés	7 317 803 850	7 317 803 850	
231	Bâtiments inventoriés	16 544 136 041	31 514 380 373	-14 970 244 332
232	Bâtiment sur sol d'autrui	-	6 950 000	-6 950 000
239	Bâtiment et inst en cours	36 355 084 816	36 355 084 816	-
234	Installations techniques	73 892 891 054	71 012 735 363	2 880 155 691
238	Autres installations et agenc	1 361 106 612	676 926 174	684 180 438
241	Matériel outillage industriel	15 784 448 005	12 085 231 228	3 699 216 777
244	Matériel et mobilier	531 779 773	460 838 523	70 941 250
248	Autres matériels	3 041 331 007	2 914 444 932	126 886 075
245	Matériel de transport	1 414 596 515	1 152 290 786	262 305 729

Par ailleurs, le rapprochement des amortissements fait apparaître des écarts entre les comptes, détaillées comme suit (en FCFA) :

N° compte	Libellé	Fichier	Comptabilité	Ecart
2831	Amort bât sur sol propre	2 151 243 994 494	2 572 994 494	-421 750 542
2832	Amort bât sur sol d'autrui	-		
2834	Amort des inst techniques	16 625 063 264	16 929 881 456	-304 818 192
2835	Amort aménagmt bureaux	-	-	-
2838	Amort autre inst et agenc	328 861 054	524 900 909	196 039 855
2841	Amort mat & out ind com	5 317 689 878	4 595 176 093	722 513 785
2844	Amort mat et mobilier	334 048 412	301 682 577	32 365 835
2845	Amort matériel transport	988 993 461	999 971 459	10 977 998
2848	Amort autres matériels	1 104 557 275	925 850 307	178 706 968
Amortissement et provisions		26 850 457 295	26 850 457 285	0

5.2.2.3 Anomalies sur le cumul des amortissements

Le cumul des amortissements sur les installations et agencements (compte 234) au 31.12.2009 passe de FCFA 35 milliards à FCFA 17 milliards par rapport au dernier exercice ; soit une baisse de FCFA 18 milliards.

Cette variation anormale s'explique par une correction des livres comptables sur la base d'un fichier de calcul des amortissements erroné. Les comptes de subvention d'investissements ont été mouvementés du même montant.

En effet, la revue du fichier ayant servi à la correction comptable des amortissements fait apparaître les anomalies suivantes :

- les dates d'acquisition des immobilisations du réseau SIG (regards & tronçons) et le réseau Thiès ne correspondent pas aux dates utilisées pour le calcul des cumuls d'amortissement en 31.12.2007 par le cabinet qui était chargé de faire l'inventaire des immobilisations de l'ONAS. Les dates d'acquisition ont été modifiées dans le logiciel de calcul des amortissements, ce qui explique l'écart sur le cumul des amortissements.

- l'écart de rapprochement en termes de valeurs brute s'explique apr le fait que les cessions de matériel de transport d'un montant de FCFA 197 784 695 au 31.12.09 n'étaient pas prises en compte lors de la reconstitution du fichier d'inventaire (doublon, valeur d'origine négative...) d'un montant de FCFA 11 910 248.

5.2.2.4 Etat de sortie des vehicules

Le rapprochement de l'état des sorties d'immobilisations issu du logiciel de gestion des immobilisations fait ressortir un écart de FCFA 4 250 000 du fait que la Renault 12 DK3807G cédé durant l'exercice 2009 n'a pas été sortie du fichier.

5.2.2.5 Informations données dans l'état annexé

Les informations sur les plus ou moins values de cession qui figurent dans le tableau 3 de l'état annexé sont inexactes car le montant de plus values sur les cessions de matériel de transport s'élèvent à FCFA 3 559 937 au lieu de 31 milliards.

5.2.2.6 Dépenses enregistrées en charges

Des frais d'entretien et de réhabilitation d'un montant de FCFA 70 704 550 ont été comptabilisés dans le compte 624 « entretiens et réparations ».

Pièces	Libellé des opérations	Débit
AC12009400	Travaux de réhabilitation d'une station	4 900 000
AC0809158	FA N°03/09 fourniture et pose grille aux stations d'épuration	5 997 000
AC1109065	FA N°11 1109 réparation conduite hann fann	16 104 250
AC1109080	FA N°0027 ets cheikh faye achat de fournitures	2 450 000
AC1209168	FA N°0041 reamenagement du captage point bas	4 847 900
AC009165	FA N°002 etancheite direction générale ONAS	20 656 400
AC1009186	Travaux de rehabilitation d'un hangar pr abri de vehicule	15 659 000
		70 704 550

Par ailleurs, la revue du compte 621 « Sous traitance générale » fait ressortir des doublons sur les écritures comptables pour un montant de FCFA 11 708 021 qu'il convient d'annuler.

Référence	Libellé facture	FCFA
FT 17 09/LC 1046	EDK TRVX BRCHMT EGOUT FA 017.09	10 208 021
FT 158 08/LC 1354	SENDIS FA N°00158/08DIS/10	1 500 000

5.2.3 Immobilisations financières

Le compte d'immobilisations financières se détaille comme suit (en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2008	31/12/2009
Prêts au personnel	36	44
Dépôts et cautionnements	34	52
Valeur nette	70	96

Il n'a pas été relevé d'anomalies significatives concernant les immobilisations financières.

5.2.4 Les stocks

Le compte de stocks se présente comme suit (en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2009	31/12/2008
Matières premières et fournitures	11	11
Autres approvisionnements	120	124
Valeur brute	132	136
Pro pour dep stocks	(12)	(8)
Valeur nette	120	127

5.2.4.1 Matières premières

Le stock de carburant n'a pas été constaté à la clôture de l'exercice pour un montant de FCFA 7 602 867 ; de même, le stock à l'ouverture (FCFA 11 855 830) de l'exercice n'a pas été annulé.

Par conséquent, le résultat de l'exercice est sous évalué de la variation de stock pour un montant de FCFA 4 252 963.

5.2.4.2 Provisions

Les règles de provisionnement des stocks sont établies sur une base forfaitaire et s'établissent comme suit :

- de 0 à 2 ans : 0%
- de 3 à 4 ans : 25%
- de 5 à 7 ans : 50%
- de 8 à 12 ans : 75%
- à 13 ans : 90%
- au-delà de 13 ans : 100%

5.2.5 Clients et comptes rattachés

Le compte client se présente comme suit (en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2009	31/12/2008
Clients locaux	5 220	3 771
Clients douteux	25	25
Clients, produits à recevoir	-	-
Clients, débiteurs autres	-	10
Provision créances douteuses	(21)	(21)
Total client actif	5225	3726
Clients créditeurs	(303)	(219)
Total	4921	3505

5.2.5.1 Client SDE – Redevance

Le solde du compte client comprend essentiellement les créances dues par la Sénégalaise Des Eaux (SDE). Leur réponse à notre demande de confirmation de solde fait apparaître un écart encore inexpliqué de FCFA 377 millions analysé comme suit :

Solde ONAS :	4996
Solde SDE :	4618

	377

5.2.6 Autres créances

Libellé	31/12/2009	31/12/2008
Personnel	51	49
Organismes sociaux	1	1
Etat et collectivités publiques	3 743	3 331
Débiteurs divers (sauf 476 à 479)	138	266
Provisions	(267)	(277)
Total	3 664	3 370

5.2.6.1 Compte Etat et Collectivités

Ce compte s'analyse comme suit au 31/12/2009 (en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2009	31/12/2008
Tva facturée precomptée	-	7
Etat, certificats de detaxe	177	402
Etat credit tva à reporter	315	2 309
Etat credit demande en cours	2 934	291
Tva recup /fact non parvenue	65	74
Tva recup/ tob	2	-
Etat produits à recevoir	58	58
Etat dotation à recevoir	128	128
Etat sub d'expl à recevoir	60	60
Total	3 743	3 331

5.2.6.2 Debiteurs divers

Les principaux montants constitutifs de ce solde sont détaillés comme suit (en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2009
Achats à justifier (1)	4
Mouvement à regulariser (2)	19
Sde gratuite eau	71
Projet avd	32
Bci travaux de sondage (3)	4
Autres	2
Total	138

- (1) Achats à justifier : ce compte enregistre des opérations effectuées à travers la caisse, et qui n'ont pas été accompagnées de pièces comptables (factures). Le solde de ce compte est antérieur à l'exercice 2006.
- (2) Mouvements à régulariser : ce compte enregistre des opérations en attente non dénouées (versement clients non identifiés par exemple).
- (3) BCI travaux de sondage : ce montant a fait l'objet d'une facturation et d'un paiement sur l'exercice 2007

5.2.6.3 Provisions

Ce compte s'analyse à la date du 31/12/2009 comme suit (en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2009	31/12/2008
Deprec comptes etat & collectivités	58	58
Deprec etat & collectivités	81	90
Deprec etat fonds dotation à recevoir	128	128
Total	267	277

5.2.7 Comptes financiers

Le détail du compte s'analyse comme suit (en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2009	31/12/2008
Valeurs à encaisser	451	6
Banque et ccp actif	4 361	4 162
Banque et ccp passif	565	221
Caisse	4	2
Total	4 251	3 949

5.2.7.1 Rapprochement du compte CBAO 1

Le rapprochement bancaire du compte CBAO 1, dont le solde s'élève à FCFA 543 millions (créditeur) ne nous a pas été présenté pour vérification.

5.2.7.2 Saisie conservatoire sur les comptes bancaires

Un fournisseur de l'ONAS (SNIC) avait engagé une procédure contentieuse en 2009 qui a abouti à une saisie conservatoire en date du 16 décembre 2009 sur la banque SGBS. La banque a prélevé un montant de FCFA 132 millions du compte de l'office. Toutefois cette transaction n'a pas été enregistrée dans les comptes de l'ONAS. La transaction s'est dénouée au cours de l'exercice 2010 et le montant a été restitué à l'ONAS.

5.2.8 Capitaux propres

Les comptes de capitaux propre ont évolué entre 2008 et 2009 (montants en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2008	Augmentation	Diminution	31/12/2009
Fonds dotation	2 328	-	-	2 328
Report à nouveau	-2 312	790	-	-1 522
Subvention	122 178	161 720	139 329	144 570
Total	122 984	162 510	139 329	145 376

5.2.8.1 Reprise de la quote-part de subvention des terrains de l'ONAS

Le compte 1410100 « subvention d'investissement sur les terrains » présente un solde de FCFA 7 318 millions, d'égal valeur au compte 2210000 « terrains ». Depuis la date d'acquisition des terrains en 1997, aucune quote-part de subvention n'a été rapportée au résultat.

5.2.9 Fournisseurs et EAP

Les comptes fournisseurs s'analysent comme suit (en milliers de FCFA) :

Libellé	31/12/2009	31/12/2008
Fournisseurs	768	251
Fournisseur effet à payer	334	306
Fournisseur factures non parvenues	386	298
Total Passif :	1 488	855
Fournisseurs débiteurs	7	11
Total Actif :	7	11
Total	1 481	844

Le solde fournisseurs se décompose ainsi en (millions de FCFA) :

Fournisseurs	31/12/2009
Total	66
Scorpion	26
GIE MS Keur Khadim	89
RME	27
CCIS	89
SENELEC	12
CORSIN AQUATARA	37
SIG Ingénierie	29
Prévoyance Assurance	16
Delgas	20
Call me	18
SADE	163
Autres	176
Total	768

Aucune anomalie significative n'a été relevée sur ce compte.

5.2.10 Emprunts et dettes

Le compte emprunt a évolué comme suit (en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2008	Remboursement	31/12/2009
Crédit à moyen terme	85	38	47
Total	150	30	120

Nous n'avons pas relevé d'anomalies significatives sur les comptes de dettes à long terme.

5.2.11 Autres dettes

Le compte Autres dettes a évolué comme suit (en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2009	31/12/2008
Personnel	238	155
Organismes sociaux	4	2
Etat collectivités	576	324
Créditeurs divers	2 099	2 103
Dettes HAO	1 080	1 198
Total	3 998	3 785

5.2.11.1 Provisions congés à payer

Le compte du personnel comprend les provisions pour congé d'un montant de FCFA 47 millions. La revue du calcul des provisions fait apparaître la non prise en compte des provisions pour les agents ayant plus de 15 ans d'ancienneté. Le montant estimé est de FCFA 10 millions.

Par conséquent, le montant de la provision congés est sous estimé de 10 millions et le résultat d'égal montant.

5.2.11.2 Etat & collectivités

Le compte Etat & collectivités s'analyse comme suit (en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2009	31/12/2008
Impôts et taxes d'Etats	27	4
Patente due	61	66
Impôt foncier bâti du	11	11
Etat tva précomptée	464	227
Impôt général/ le revenu	4	10
Etat autres charges à payer	3	1
Total	570	319

5.2.11.3 Créiteurs divers

Le compte créiteur divers est composé essentiellement de la TVA précomptée sur des projets à réaliser pour un montant de FCFA 2 053 millions au 31/12/2009.

5.2.11.4 Dettes HAO

Le compte HAO s'analyse comme suit (en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2009	31/12/2008
Fournisseurs immos corp	284	656
Divers fournisseurs d'investissement	84	84
Retenues garanties/ projet	69	96
Fournisseurs invest FNP	95	259
Fournisseurs invest retenue garantie	543	97
Compte d'attente fournisseurs d'invest	3	4
Total	1 080	1 196

Nous n'avons pas relevé d'anomalies significatives sur ces comptes.

5.2.12 Provisions risques & charges

Le compte de provisions a évolué comme suit : (en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2008	Augmentation	Diminution	31/12/2009
Provisions pour risques et charges	272	68	-	340

Le compte de provision pour risques comprend essentiellement les provisions retraite. La provision pour retraite est calculée par salarié en appliquant au salaire global mensuel un taux de :

25% pour les 5 premières années de présence ;

30% pour les 5 années suivantes

40% au-delà de la 10^{ème}.

Le mode de calcul de la provision retraite de l'ONAS ne tient pas compte de tous les éléments de salaires (primes, accessoire).

5.2.13 Fiscalité

Au cours de l'exercice 2009, l'Office a fait l'objet d'un contrôle fiscal sur pièces.

5.2.14 Compte de résultat

Le compte de résultat a évolué comme suit (en millions de FCFA) :

Libellé	31/12/2009	31/12/2008	Variation (en millions FCFA)	Variation (en %)
Ventes de produits fabriqués	48	47	1	2%
Travaux, services vendus	5 065	5 168	-103	-2%
Produits accessoires	20	37	-17	-46%
Subvention d'exploitation	1 747	10 123	-8 375	-83%
Autres produits	17	22	-4	-19%
Sous total	6 899	15 399	-8 499	-55%
Achats de MP & variat° stock	156	100	56	56%
Autres achats & variat° stock	1 767	1 305	462	35%
Transports	18	16	2	14%
Services extérieurs	2 966	11 226	-8 260	-74%
Impôts et taxes	143	92	51	56%
Autres charges	212	304	-92	-30%
Sous total	5 265	13 006	-7 741	-60%
Valeur ajoutée	1 634	2 392		
Charges de personnel	1 776	1 530	245	16%
Résultat d'exploitation	-4 688	-3 091	-1 596	52%
Charges financières	42	69	-27	
Produits financiers	36		9	0%
Résultat financier (+ ou -)	-6	27	-18	-87%
Dotations aux amortissements	4	-42	1	33%
Résultat activités ordinaires				
Résultat HAO	4 480	3 924	556	14%
Impôt sur le résultat	1	1	-	0%
Résultat net	213	789	-576	-73%

CHAPITRE 6 ANALYSE DES RESULTATS ET RECOMMANDATIONS

Après avoir évalué le contrôle interne et fait l'analyse des comptes, ce dernier point nous permettra dans un premier temps de présenter l'analyse des résultats de l'audit, et ensuite proposer des recommandations.

6.1 Analyse des résultats de l'audit

Les résultats de l'audit des systèmes comptables de l'ONAS portent surtout sur l'évaluation du contrôle interne et le contrôle des comptes.

6.1.1 Analyse des résultats de l'évaluation du contrôle interne

L'évaluation du système de contrôle interne nous a permis de relever les points suivants :

- Il n'y a pas de planification des achats, ni de sélection des fournisseurs. De ce fait, la direction ne contrôle pas les commandes passées.
Il y a risque de surstockage ou rupture de stock. Les prix aussi peuvent être élevés du fait des conditions de livraison et de paiement moins favorables.
- Les factures sont comptabilisées et payées sans que le siège ne soit sûr de la bonne réception des commandes. Il y a risque de paiement de commandes non reçues, non conformes, voire fictives.
- Les personnes habilitées à signer les chèques le font parfois sans documents justificatifs. Il y a risque de fraude : signature de chèques sans rapport avec les charges de l'entreprise ; mais aussi risque d'erreur : présentation de deux chèques à signer.
- L'inventaire est réalisé par les magasiniers, il y a donc cumulation des fonctions et non explication des écarts entre le stock physique et le stock comptable. Il y a risques de détournements volontaires ou d'erreurs involontaires non connus par les directions.
- Le siège envoie parfois des factures sans savoir si la commande a pu être exécutée. Le risque est que l'Office expédie aux clients des factures qui n'ont aucun rapport avec les services vendus.
- Cumul des fonctions : la même personne chargée de manipuler les chèques, procède aux enregistrements comptables. Il y a risque de fraude.

6.1.2 Analyse des résultats du contrôle des comptes

Le contrôle des comptes a relevé les points suivants :

- L'office n'a pas effectué un inventaire des immobilisations incorporelles
- Les logiciels ont été amortis sur 5 ans au lieu de 3 ans
- Le rapprochement des immobilisations incorporelles avec le fichier de suivi extra comptable au 31.12.09 fait ressortir un écart sur le cumul des amortissements des frais de recherche et développement d'un montant de FCFA 498 101 439. Cet écart peut résulter d'une erreur comptable lors de la correction du compte d'attente 470000.
- L'écart entre le fichier des immobilisations et la comptabilité est dû essentiellement à la non prise en compte dans le fichier des immobilisations de certains projets réceptionnés en décembre 2009 d'une valeur totale de FCFA 6 959 312 635 qui se détaillent comme suit :
 - Projet Assainissement Corniche Ouest (CDE).....FCFA 589 329 204
 - Projet Assainissement Mbacké Diourbel Lot 1 (SINCO).....FCFA 2 006 329 633
 - Projet Assainissement Mbour Lot 2 (Fourgerole).....FCFA 2 466 557 462
 - Projet Assainissement Grand Yoff (GEAUR).....FCFA 1 896 721 336
- la SDE a sous-évalué la facturation provisoire au titre de l'exercice 2009 (baisse de 2% par rapport à 2008).

De même, le rapprochement entre le solde de l'ONAS au 31/12/2009 et la confirmation de solde reçue de la SDE fait ressortir un écart de FCFA 377 623 523.

Cet écart peut provenir de plusieurs sources :

- prévision de facturation non fiable : un écart de 153 025 664 FCFA en moins est noté entre les deux facturations provisoires.
- un montant de 1 481 206 211 FCFA reste en dû sur la facturation de l'exercice 2008.

6.2 Recommandations

Les recommandations vont porter sur le contrôle interne et sur le contrôle des comptes.

6.2.1 Recommandation sur le contrôle interne

- ✓ Elaborer un budget de réapprovisionnement en quantité pour chaque station ; chaque responsable de station doit faire ses commandes auprès des fournisseurs sélectionnés par le siège.
- ✓ Chaque commande doit respecter le planning indiqué dans le budget de réapprovisionnement, afin d'éviter un surstockage ou une rupture de stock.
- ✓ Les bons de réception approuvés par les magasiniers doivent être adressés au siège.
- ✓ Les comptables doivent toujours comparer les bons de commande, les bons de réception, et les factures avant de les comptabiliser.
- ✓ Le chèque doit toujours être accompagné d'une facture et du bon de réception correspondant.
- ✓ Après signature, les documents doivent être neutralisés (en apposant un tampon payé), et retournés pour archivage.
- ✓ Les chèques signés ne doivent pas rester à l'Office pour des durées illimitées.
- ✓ Les « administratifs » doivent assister aux inventaires physiques, ce qui diminuerait sensiblement les écarts.
- ✓ Il convient d'établir le bon de livraison en 4 exemplaires : un pour le client ; un confié à l'agent chargé d'exécuter le service, destiné à être signé par le client et retourné à l'ONAS ; un pour archivage ; et enfin le dernier destiné au siège social sur la base duquel se fera la facturation au client.
- ✓ Respecter la séparation des fonctions.

6.2.2 Recommandations sur le contrôle des comptes

- ✓ L'Office devrait effectuer un inventaire physique des immobilisations incorporelles.
- ✓ Les logiciels devraient être amortis sur 5 ans.
- ✓ Le stock à faible rotation (depuis 10 ans) doit faire l'objet d'une provision de 100% au lieu de 75% comme indiqué sur la grille des « Règles de Dépréciation ». Sur cette

base, le solde de la provision pour dépréciation des stocks sera estimé à 14 832 969 FCFA au lieu de 12 084 309 FCFA.

- ✓ L'ONAS devrait établir un rapprochement contradictoire avec la SDE afin de statuer sur l'écart de 377 millions qui l'oppose avec elle.
- ✓ Le montant des travaux de sondage faisant l'objet d'une facturation et d'un paiement sur l'exercice 2007, devrait être reclassé dans les immobilisations corporelles de l'exercice 2009.
- ✓ Etant donné que les terrains correspondent à des immobilisations non amortissables, la subvention devrait être étalée sur la durée d'inaliénabilité de l'immobilisation lorsqu'elle est inaliénable. Par contre si le contrat ne le prévoit pas, la subvention est amortie pour une somme égale au dixième de son montant.
- ✓ Suite à l'inventaire physique des immobilisations et le rattachement de la subvention aux terrains de l'ONAS, l'Office aurait du enregistrer la quote part de la subvention au compte de résultat à raison de 10% par an, soit environ FCFA 732 millions.

CONCLUSION DEUXIEME PARTIE

L'audit du système comptable de l'ONAS nous a permis de voir la particularité de l'audit dans les entreprises publiques.

Il aurait été aussi intéressant de comparer les performances de l'ONAS aux performances d'autres opérateurs d'Afrique de l'Ouest mais ceux-ci sont moins en avance que le Sénégal.

L'ONAS élabore un programme d'investissements dans le but de réaliser les objectifs qui lui sont assignés. A ce jour, le programme à l'horizon 2015 s'élève à 279 Md FCFA, dont 244 Md au titre de l'assainissement des eaux usées. Le montant des investissements prévus à ce jour sur la période 2008-2012 est de 236 Md FCFA, pour lequel 55% des financements sont déjà acquis. A ces coûts d'investissement s'ajoutent des coûts d'investissement en matériels et matériels de transport pour un montant de 450 M FCFA/an.

Environ 40 projets sont en cours de réalisation ou à l'étude. Ces projets permettront de réaliser d'ici 2015 630 km de réseaux d'eaux usées, 70 kms de réseaux d'eaux pluviales, des capacités de traitement à hauteur de 98.000 m³/j, 50.000 branchements collectifs, 9.000 branchements semi-collectifs et 93.000 ouvrages autonomes. Le taux de desserte issu de ces investissements s'élèvera à 83% en 2012, soit 10% au-dessus des OMD, et le taux de traitement à 55%, soit 6% au-dessus des OMD.

CONCLUSION GENERALE

Partant de la situation actuelle en termes physiques et financiers, on projette jusqu'en 2015 les comptes de l'Office sur la base de l'évolution des flux physiques d'investissement et d'exploitation du service. L'exercice consiste à dégager pour les années à venir le coût du service suite aux investissements prévus. Il doit faciliter une prise de décision sur le financement des charges supplémentaires d'exploitation de l'ONAS. Le mode de financement portera sur :

- une augmentation de la redevance d'assainissement,
- des subventions publiques,
- une combinaison de ces deux ressources.

En supposant un recouvrement des coûts d'exploitation en totalité par la redevance d'assainissement, celle-ci devra passer de 41 FCFA/m³ en 2007 à 105 FCFA constants/m³ en 2012, soit 113 FCFA/m³ avec une hypothèse de 2% d'inflation par an. Ce tarif est légèrement différent du coût du service car le tarif ne prend pas en charge les dépenses relatives aux eaux pluviales, aux sous-produits et aux branchements.

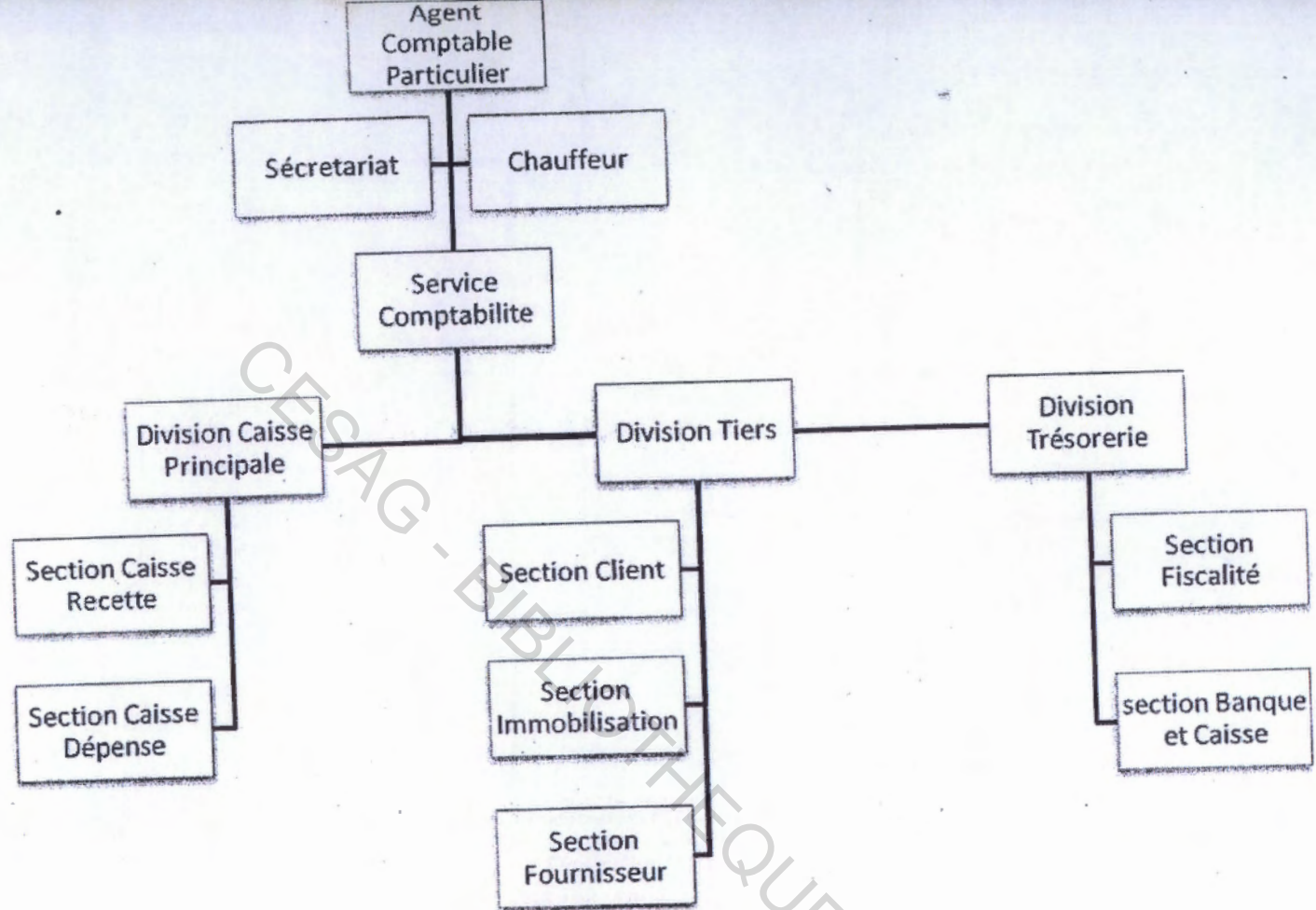
Ce tarif permettra à l'ONAS de couvrir ses charges courantes, ses charges de renouvellement en matière de service d'assainissement des eaux usées (immobilisations dont la durée de vie est inférieure à < 15 ans) et ses besoins en termes de matériels d'exploitation. Ce tarif ne comprend pas la prise en charge de la gestion des eaux pluviales, qui doit être financée sur ressources des collectivités locales ou de l'Etat. Le coût de ce service s'élève à 450 M FCFA en 2008 et 720 M FCFA en 2012.

En ne supposant aucune augmentation de la redevance sur la période, alors l'aide publique à l'ONAS pour l'exploitation des infrastructures devra s'élever à 2,7 Md FCFA en 2011 (dont 1,2 Md FCFA déjà promis), et jusqu'à 6,8 Md FCFA en 2012, soit 22,4 Md cumulés sur la période. A ces subventions s'ajoute la contribution au titre de la gestion des eaux pluviales, soit un total cumulé de 25,3 Md FCFA.

Ce montant cumulé s'élève à 18,7 Md FCFA pour assurer le petit équilibre de l'ONAS (sans prise en compte des besoins de renouvellement des immobilisations dont la durée de vie est inférieure à 15 ans) et à 48,7 Md FCFA pour couvrir les charges d'exploitation y compris les amortissements de la totalité des immobilisations.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

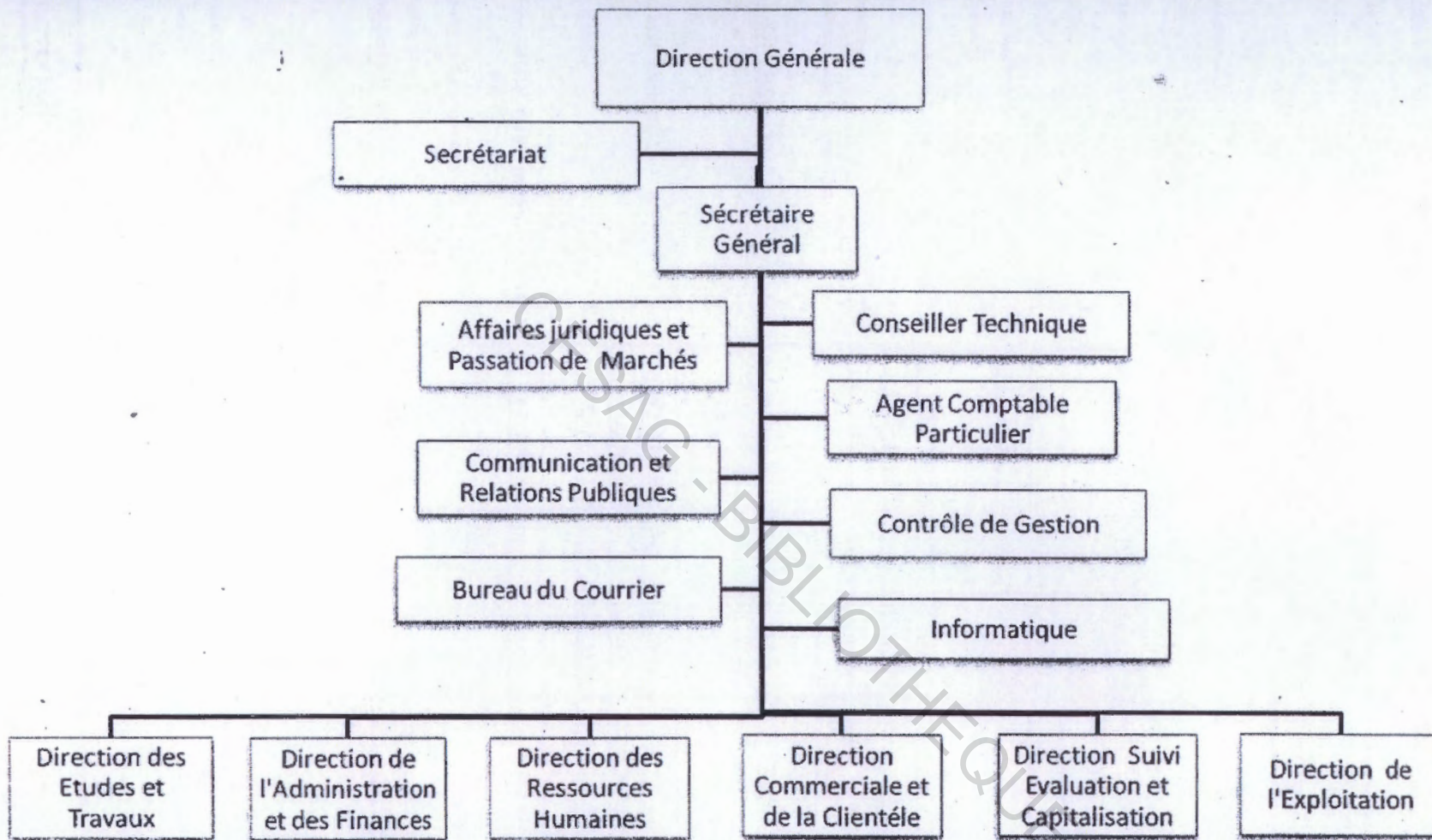


Effectif : 12

Cadres : 06

Agents Maîtrise : 05

Ouvrier Employé : 01



Effectif : 181

Cadres :63

Agents de Maîtrise : 98

Ouvriers et Employés :20

BILAN

Dénomination sociale de l'entreprise : OFFICE NATIONAL DE L'ASSAINISSEMENT DU SENEGAL

Sigle usuel : ONAS

Adresse : CITE TP SOM N°4 HANN BP 13428

N° d'identification fiscale : 0083048 2G3

Exercice clos le: 31/12/2009 Durée (en mois) :

12

Réf.	ACTIF	Exercice 2009			Exercice 2008
		Brut	Amort/Prov	Net	Net
	ACTIF IMMOBILISE (1)				
AA	Charges immobilisées				
AX	Frais d'établissement et	0		0	0
AY	charges à répartir	0		0	0
AC	Primes de remboursement des obligations	0		0	0
AD	Immobilisations incorporelles				
AE	Frais de recherche et de développement	1 123 106 266	280 776 565	842 329 701	875 765 512
AF	Brevets, licences, logiciels	24 630 560	24 630 560	0	941 585
AG	Fonds commercial	0	0	0	0
AH	Autres immobilisations incorporelles	0	0	0	0
AI	Immobilisations corporelles				
AJ	Terrains	7 317 803 850	0	7 317 803 850	7 317 803 850
AK	Bâtiments	64 357 940 464	2 733 681 070	61 624 259 394	66 693 071 531
AL	Installations et agencements	74 157 801 054	43 483 480 539	30 674 320 515	35 068 383 104
AM	Matériel	16 123 795 562	5 822 946 507	10 300 849 055	5 830 872 618
AN	Matériel de transport	1 215 672 319	1 000 155 075	215 517 244	266 393 531
AP	Avances et acomptes versés sur immobilisations	1 717 981 500	733 747 041	984 234 459	891 814 002
AQ	Immobilisations financières				
AR	Titres de participation	0	0	0	0
AS	Autres immobilisations financières	95 989 741	0	95 989 741	69 859 362
AW	(1) dont H.A.O. :				
	Brut 0				
	Net 0				
AZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISE (I)	166 134 721 316	54 079 417 357	112 055 303 959	117 014 905 095

BILAN

Dénomination sociale de l'entreprise : OFFICE NATIONAL DE L'ASSAINISSEMENT DU SENEGAL

Sigle usuel : ONAS

Adresse : CITE TP SOM N°4 HANN BP 13428

N° d'identification fiscale : 0083048 2G3 Exercice clos le: **31/12/2009** Durée (en mois) : 12

Réf.	ACTIF	Exercice 2009			Exercice 2008
		Brut	Provisions	Net	-- Net
AZ	Report Total Actif immobilisé	166 134 721 316	54 079 417 357	112 055 303 959	117 014 905 095
	ACTIF CIRCULANT				
BA	Actif circulant H.A.O.	0	0	0	0
BB	Stocks				
BC	Marchandises	0	0	0	0
BD	Matières premières et autres approvisionnements	132 181 447	12 084 309	120 097 138	127 729 359
BE	En-cours	0	0	0	0
BF	Produits fabriqués	0	0	0	0
BG	Créances et emplois assimilés				
BH	Fournisseurs, avances versées	6 839 381	0	6 839 381	11 058 334
BI	Clients	5 246 926 662	21 005 429	5 225 921 233	3 726 475 987
BJ	Autres créances	3 934 295 603	267 801 878	3 666 493 725	3 372 520 382
BK	TOTAL ACTIF CIRCULANT (II)	9 320 243 093	300 891 616	9 019 351 477	7 237 784 062
	TRESORERIE - ACTIF				
BQ	Titres de placement	0	0	0	0
BR	Valeurs à encaisser	450 902 697	0	450 902 697	6 194 801
BS	Banques, chèques postaux, caisse	4 364 529 754	0	4 364 529 754	4 164 154 419
BT	TOTAL TRESORERIE - ACTIF (III)	4 815 432 451	0	4 815 432 451	4 170 349 220
BU	Ecarts de conversion - Actif (IV) (perte probable de change)	0		0	0
BZ	TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)	180 270 396 860	54 380 308 973	125 890 087 887	128 423 038 377

BILAN

Dénomination sociale de l'entreprise : OFFICE NATIONAL DE L'ASSAINISSEMENT DU SENEGAL

Sigle usuel : ONAS

Adresse : CITE TP SOM N°4 HANN BP 13428

N° d'identification fiscale : 0083048 2G3

Exercice Clos le : 31/12/2009 Durée (en mois) : 12

Réf.	PASSIF (avant répartition)	Exercice 2009	Exercice 2008
	CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES		
CA	Capital	2 328 000 000	2 328 000 000
CB	Actionnaires capital non appelé	0	0
CC	Primes et Réserves		
CD	Primes d'apport, d'émission, de fusion	0	0
CE	Ecart de réévaluation	0	0
CF	Réserves indisponibles	0	0
CG	Réserves libres	0	0
CH	Report à nouveau + ou -	-1 522 034 384	-2 311 660 962
CI	Résultat net de l'exercice (bénéfice + ou perte -)	-213 849 048	789 626 578
CK	Autres capitaux propres		
CL	Subventions d'investissement	118 554 619 402	122 178 285 215
CM	Provisions réglementées et fonds assimilés	0	0
CP	TOTAL CAPITAUX PROPRES (I)	119 146 735 970	122 984 250 831
	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES (I)		
DA	Emprunts	46 512 504	84 477 018
DB	Dettes de crédit-bail et contrats assimilés	0	0
DC	Dettes financières diverses	1 000 000	1 000 000
DD	Provisions financières pour risques et charges	340 338 513	271 688 464
DE	(I) dont H.A.O. :.....0		
DF	TOTAL DETTES FINANCIERES (II)	387 851 017	357 165 482
DG	TOTAL RESSOURCES STABLES (I + II)	119 534 586 987	123 341 416 313

BILAN

Dénomination sociale de l'entreprise : OFFICE NATIONAL DE L'ASSAINISSEMENT DU SENEGAL

Sigle usuel : ONAS

Adresse : CITE TP SOM N°4 HANN BP 13428

N° d'identification fiscale : 0083048 2G3 Exercice Clos le : 31/12/2009 Durée (en mois) : 12

Réf.	PASSIF (avant répartition)	Exercice 2009	Exercice 2008
DG	Report Total Ressources stables	119 534 586 987	123 341 416 313
	PASSIF CIRCULANT		
DH	Dettes circulantes et ressources assimilées H.A.O.	1 080 051 355	1 198 756 712
DI	Clients, avances reçues	304 041 251	219 823 981
DJ	Fournisseurs d'exploitation	1 487 666 233	854 988 776
DK	Dettes fiscales	576 724 574	324 908 255
DL	Dettes sociales	242 560 144	158 335 148
DM	Autres dettes	2 099 104 432	2 103 673 574
DN	Risques provisionnés	0	0
DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT (III)	5 790 147 989	4 860 486 446
	TRESORERIE - PASSIF		
DQ	Banques, crédits d'escompte	0	0
DR	Banques, crédits de trésorerie	0	0
DS	Banques, découverts	565 352 911	221 135 618
DT	TOTAL TRESORERIE - PASSIF (IV)	565 352 911	221 135 618
DV	Ecarts de conversion - Passif (V) (gain probable de change)	0	0
DZ	TOTAL GENERAL (I + II + III +IV+ V)	125 890 087 887	128 423 038 377

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

- 1 **ANGOT, Hugues & al (2004)**, *Audit comptable Audit informatique*, 3^{ème} édition, Editions De Boeck, Bruxelles, 299 pages.
- 2 **BARRY, Mamadou (2009)**, *Audit Contrôle Interne*, les presses de la Sénégalaise de l'imprimerie, 371 pages.
- 3 **BERNARD Barthelemy et Courreges, Philippe (2004)**, *Gestion des risques, méthodes d'optimisation globale*, Edition d'organisation, 2^e édition, Paris, 471 pages.
- 4 **BERNARD Frédéric, Rémi GAYRAUD, Laurent ROUSSEAU (2006)**, *Contrôle interne : concept, réglementation, cartographie des risques, guide d'audit de la fraude, méthodologie et mise en place, référentiels, modes opératoires*, 1ère édition Maxima, France, 303 pages.
- 5 **BERNARD Germond**, *Audit financier : Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*
- 6 **COLLINS Lionel & Valin Gérard (1992)**, *Audit et contrôle interne : Aspects financiers, opérationnels et stratégiques*, 4^{ème} édition, Edition Dalloz, Paris, 373 pages.
- 7 **COOPERS & IFACI (2005)**, *le management des risques de l'entreprise COSO II Report*, Editions d'organisation, 338 pages.
- 8 **DAYAN & AL (2008)**, *manuel de gestion*, 2^{ème} édition ; AUF, volume 1 ; 1088 pages.
- 9 **DOMINICE Christian (1979)**, *Le financement international public du développement*, 1ère édition Librairie Droz, France, 173 pages.
- 10 **ERSA, André (2007)**, *Précis comptabilité*, SYSCOA, Tome1, Dakar, 236p

- 11 FERRE Françoise (2008), fiscalité des entreprises et des particuliers, 1^{ère} édition Breal, France, 192 p
- 12 FINET Alain, DEPRET Marc-Hubert, LABIE Marc (2005), *Gouvernement d'entreprise : enjeux managériaux comptables et financiers*, 1^{ère} édition de Boeck Université Belgique, 272 p
- 13 GRAND Bernard et VERDALLE Bernard (1999), *Audit comptable et financier* ; Editions : Economica, Paris, 112 pages
- 14 HAMZAOUI, Mohamed (2008), *Audit : gestion des risques d'entreprises et contrôle interne*, 2^{ème} édition, édition PEARSON, Paris, 243pages.
- 15 IFACI (2000), *Les mots de l'audit* : Editions liaisons, Paris, 110 pages.
- 16 JORAS Michel (1996), *les fondamentaux de l'audit interne* ; Editions preventiques, 99 pages.
- 17 HUTEAU Serge (2006), *Le management public territorial* : Tome 2, le guide du manager, 2^{ème} édition du Papyrus, France, 484 pages.
- 18 LETAIEF Mustapha Ben (1998), *L'état et les entreprises publiques en Tunisie*, 1^{ère} édition L'harmattan, France, 478 pages.
- 19 LEMANT Olivier et groupe de recherche (1995), *la direction d'un service d'audit interne*, IFACI, 248 pages.
- 20 MORONCINI Aurore (1998), *Stratégie environnementale des entreprises* : contexte typologie et mise en œuvre, 1^{ère} édition Quae, France, 1692 pages
- 21 MIKOL Alain (1999), *les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal*, les éditions d'organisation, 198 p
- 22 OHADA (2002), *Traité et actes uniformes*, commentés et annotés, 2^{ème} édition, JURISCOPE, Futuroscope Cedex, Paris, 960p.

- 23 **PIGE Benoit (2001)**, *Audit et contrôle interne* ; Editions ENIS, France, 207 pages
- 24 **GROUPE DE RECHERCHE IFACI sous la direction d'olivier LEMANT (1995)**, *La conduite d'une mission d'audit interne*, 2^{ème} édition Dunod, France, 281 pages.
- 25 **RENARD, Jacques (2010)**, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7^{ème} édition, édition d'Organisation, Groupe Eyrolles, Paris, 469 pages
- 26 **RENARD Jacques (2002)**, *théorie et pratique de l'audit interne* ; 4^{ème} édition, Editions d'organisation.
- 27 **RESTEN, Alexandre (2004)**, *L'audit des systèmes d'information : une démarche intégrée a la mission permanente de commissariat aux comptes*, 110 pages.
- 28 **SAMBE, Oumar & al (2009)**, *Plan des Comptes et Etats financiers du système comptable OHADA*, Editions Comptables et Juridiques, Paris, 73 pages.
- 29 **SCHICK, Pierre (2007)**, *Mémento d'audit interne, méthode de conduite d'une mission*, édition Dunod, Paris, 217 pages.
- 30 **Système comptable OHADA (2001)**, *Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises : Problèmes spécifiques*, 752 pages.
- 31 **VILLALONGA (2007)**, *l'audit qualité interne : manager avec efficacité son processus d'audit*, 2^{ème} éditions, 197 pages

Sites internet

32 OHADA, Acte uniforme OHADA, [http:// www.ohada.com/textes.php](http://www.ohada.com/textes.php)

33 IIA, IFACI Certification, www.theiia.org/download.cfm

34 Scribd (2008), le guide de l'audit de l'entreprise, www.scribd.com

35 HEBBAZI, Ahmed (2008), Evaluation du contrôle interne de la logistique :
<http://www.scribd.com/3816621/audit-interne-logistique-12-promo>

CESAG - BIBLIOTHEQUE