



Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

**Institut Supérieur de
Comptabilité, de Banque et de
Finance**

**Diplôme d'Etudes Supérieures
Spécialisées en Audit et Contrôle
de Gestion**

Promotion 22

(2010-2011)

Mémoire de fin d'étude

THEME

**ETUDE DES ASPECTS JURIDIQUES, FISCAUX
ET COMPTABLES DES AGENCES DE L'ETAT:
CAS DE L'ARSM Sénégal**

Présenté par :

M. Zangbèwendin Sulvint COMPAORE

Dirigé par :

**M. Abou WELE
Expert comptable,
Professeur associé CESAG**

Avril 2012

DEDICACE

Nous dédions ce mémoire

A notre défunt père COMPAORE Poussi

Et à notre oncle SAWADOGO Casimir

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

En préambule à ce mémoire, nous souhaitons adresser nos remerciements les plus sincères aux personnes ayant contribué à l'élaboration de ce mémoire ainsi qu'à la réussite de cette formation.

Nous tenons à remercier sincèrement toute l'équipe pédagogique de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance du CESAG, ainsi que le corps professoral pour les efforts qu'ils ont déployés dans le but d'assurer une formation complète et suivie.

Nous exprimons particulièrement notre gratitude à notre directeur de mémoire Monsieur Abou WELE, pour l'aide et les conseils qu'il nous a apporté tout au long de la préparation de ce mémoire.

Nos remerciements s'adressent également :

- ✓ à tous les membres de l'Agence pour la Réinsertion Sociale des Militaires par leur disponibilité et leur appui nous ont permis de réaliser ce travail dans de bonnes conditions ;
- ✓ à l'ensemble du personnel de l'Institut Supérieur de la Comptabilité et particulièrement, Monsieur YAZI Moussa Directeur de l'Institut ;
- ✓ à M. Mamadou BA, pour nous avoir aidé dans la recherche de stage.

Enfin, nous adressons nos remerciements à tous nos proches et amis qui nous ont soutenu et encouragé au cours de la réalisation de ce mémoire.

SIGLES ET ABREVIATIONS

ARSM :	Agence pour la Réinsertion Sociale des Ménages
BAD :	Banque Africaine de Développement
BIT :	Bureau International du Travail
CGI:	Code Général des Impôts
COSO:	Committee Of Sponsoring Organization Of the Treadway commission
GIE:	Groupements d'Intérêts Economiques
IASB:	International Accounting Standards Board
IFACI :	Institut Français d'Audit et Contrôle Intern
IS:	Impôt sur les Sociétés
NINEA :	Numéro d'Identification Nationale des Entreprises et Associations
OHADA:	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droits des Affaires
PDE :	Projet de Développement Économique
SMT:	Système Minimal de Trésorerie
SYSCOA :	Système Comptable Ouest Africain
TOB :	Taxe sur les Opérations Bancaires
TTC :	Toutes Taxes Comprises
TVA :	Taxe sur la Valeur Ajoutée
UEMOA :	Union Économique et Monétaire Ouest Africaine

FIGURES ET TABLEAUX

FIGURES

Figure 1 :Schéma général des statuts des organisations.....	11
Figure 2 : Système de comptabilité hybride	24
Figure 3 : Schéma simplifié de l'exécution des dépenses de l'Etat	35
Figure 4 : Modèle d'analyse	38
Figure 5 : Organigramme de l'ARSM	49
Figure 6: Diagramme des déclarations des VRS.....	57

TABLEAUX

Tableau 1: formes juridiques des agences d'exécution au Sénégal	12
Tableau 2 : impôts applicables aux agences d'exécution.....	20
Tableau 3: modèle de comptabilisation de subventions accordées à l'ARSM.....	53
Tableau 4: Comptabilisation des factures fournisseurs	55
Tableau 5: Exemple d'Attestation de précompte.....	56
Tableau 6: Identification des risques juridiques.....	59
Tableau 7: Identification des risques fiscaux.....	60
Tableau 8: Identification des risques comptables	61
Tableau 9: Déclaration mensuelle de TVA des six (06) premiers mois de l'année 2011	63
Tableau 10: Vérification des déclarations mensuelles de la VRS.....	63
Tableau 11: Identification des forces et faiblesses	64
Tableau 12: Proposition de plan d'actions	70

TABLE DES MATIERES

DEDICACE	I
REMERCIEMENTS	II
SIGLES ET ABREVIATIONS.....	III
FIGURES ET TABLEAUX	IV
TABLE DES MATIERES	V
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE: CADRE THEORIQUE	7
CHAPITRE 1: ASPECTS JURIDIQUES, FISCAUX ET COMPTABLES DES AGENCES ..9	
1.1 DÉFINITION D'UNE AGENCE	9
1.2 CADRE JURIDIQUE DES AGENCES DE L'ETAT.....	10
1.2.1 Forme juridique actuelle des agences.....	14
1.2.2 Tutelle.....	15
1.2.3 Organes de gestion	15
1.2.3.1 Le conseil de surveillance.....	15
1.2.3.2 La direction d'exécution	15
1.3 ASPECTS FISCAUX.....	16
1.3.1 La fiscalité.....	16
1.3.2 L'impôt.....	17
1.3.3 Les obligations fiscales des agences	17
1.3.3.1 Obligation de se doter d'un NINEA.....	17
1.3.3.2 L'impôt sur les sociétés.....	18
1.3.3.3 La taxe sur la valeur ajoutée (TVA).....	18
1.3.3.4 La retenue à la source	19
1.4 ASPECTS COMPTABLES.....	20
1.4.1 La pratique comptable dans les agences.....	21
1.4.1.1 Système comptable des agences.....	21
1.4.3.1 La comptabilité d'engagement.....	22
1.4.3.2 La comptabilité de trésorerie.....	23
4.3.3 Le système comptable hybride.....	23
1.4.4 Les états financiers de synthèse	24
CHAPITRE 2 : RISQUES ET CONTRÔLE DES ACTIVITES DES AGENCES	26
2.1 RISQUES LIES AUX ACTIVITES DES AGENCES	26

2.1.1	Risques juridiques	26
2.1.2	Risques comptables	27
2.1.3	Risques fiscaux.....	28
2.2	CONTROLE DES ACTIVITES DES AGENCES.....	28
2.2.1	Définition du contrôle interne.....	28
2.2.2	Objectifs du contrôle interne.....	29
2.2.2.1	Assurer la protection du patrimoine de l'entreprise.....	29
2.2.2.2	Favoriser l'efficacité et l'efficience des opérations.....	30
2.2.2.3	Assurer la qualité des informations.....	30
2.2.2.4	Assurer le respect des lois, règlements et contrats.....	30
2.3	LE CONTRÔLE INTERNE DANS LES AGENCES.....	31
2.3.1	Des procédures et documents écrits de travail.....	31
2.3.2	Les systèmes de contrôles.....	31
2.4	LES ACTEURS DU SYSTEME.....	32
2.4.1	Les administrateurs.....	32
2.4.2	L'ordonnateur.....	33
2.4.3	Les comptables publics.....	33
2.4.4	Les contrôleurs financiers.....	33
2.4.5	Les comptables matières.....	34
2.5	PROCEDURE D'EXECUTION DES DEPENSES.....	34
4.5.1	L'engagement.....	35
4.5.2	L'autorisation des dépenses.....	36
4.5.3	Liquidation.....	36
4.5.4	Le mandatement.....	36
4.5.5	Le paiement.....	36
CHAPITRE 3: METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE.....		37
3.1	MODELE D'ANALYSE.....	37
3.2	LES OUTILS DE COLLECTE ET ANALYSE DES DONNEES.....	38
3.2.1	Outils de collecte des données.....	39
3.2.1.1	Interview.....	39
3.2.1.2	L'analyse documentaire.....	39
3.2.1.3	L'observation physique.....	39
3.2.2	Outils d'analyse des données.....	40
3.2.2.1	La grille d'analyse des tâches.....	40

3.2.2.2	Tableau d'identification des risques opérationnels.....	40
3.2.2.3	Le questionnaire de contrôle interne	40
3.2.2.4	Les tests de conformité et de permanence	40
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE		42
DEUXIEME PARTIE: CADRE PRATIQUE		43
CHAPITRE 4: PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ARSM		45
4.1	PRESENTATION DE L'A.R.S.M	45
4.1.1	Objectifs généraux.....	45
4.1.2	Missions spécifiques.....	46
4.2	LES ACTIVITES DE L'ARSM	46
4.2.1	Agriculture.....	46
4.2.2	Création de société	47
4.2.3	Les ressources de l'agence	47
4.3	LES ORGANES DE L'AGENCE	47
4.3.1	Le conseil de surveillance.....	48
4.3.2	Le directeur général.....	48
4.3.3	La direction administrative et financiers	49
4.3.4	Organigramme de l'agence.....	49
5.1	SYSTEME JURIDIQUE DE L'ARSM.....	51
5.2	SYSTEME COMPTABLE DE L'ARSM.....	51
5.3	SYSTEME FISCAUX DE L'ARSM.....	53
5.3.1	Procédure de traitement de la TVA.....	53
5.3.2	Processus de déclaration des VRS	56
CHAPITRE 6: ANALYSE DES RISQUES LIES AUX ASPECTS JURIDIQUES FISCAUX ET COMPTABLES DE L'ARSM		58
6.1	IDENTIFICATION DES RISQUES LIES AUX ASPECTS JURIDIQUES, FISCAUX ET COMPTABLES	58
6.1.1	Identification des risques juridiques.....	58
6.1.2	Identification des risques fiscaux	60
6.1.3	Identification des risques comptables.....	61
6.2	APPRECIATION DE CONFORMITE ET DE PERMANENCE.....	62
6.2.1	Test de conformité des procédures et de permanence.....	62
6.2.1.1	Procédure de paiement par de la TVA.....	63
2.2	EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE.....	63

6.3	ANALYSE DES RESULTATS ET RECOMMANDATIONS	65
6.3.1.1	Définition des objectifs et communication	65
6.3.1.2	Les moyens du service comptable.....	65
6.3.1.3	L'organisation.....	65
6.3.1.4	Méthodes et les procédures.....	66
6.3.2	Recommandations et plan d'actions	66
6.3.2.1	Recommandations	67
6.5.2	Plan d'actions	70
	CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	72
	CONCLUSION GENERALE.....	73
	ANNEXES.....	76
	BIBLIOGRAPHIE	82

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Le contexte actuel est marqué par des crises financières et économiques, une mondialisation et libéralisation de plus en plus accrues des marchés financiers. Ce phénomène a instauré un climat de crainte et de méfiance chez la plupart des investisseurs. Des agences de notation –Fitch Ratings, Standard & Poor's, Moody's - sont créées pour donner aux investisseurs des informations sur les risques qu'ils prennent en prêtant l'argent aux entreprises et aux États. Les pays ayant des besoins pressants de financement et à risques élevés auront des difficultés de financement ou payeront des primes de risques, élevant ainsi le coût de l'argent qu'ils empruntent. De ce fait, la bonne gestion est plus que jamais une condition de survie et de développement.

Pour couper avec la gestion traditionnelle et mieux répondre aux exigences de compétitivité et de croissance, des réformes profondes sont entreprises dans les administrations publiques. Elles se traduisent par un recours plus fréquent à des agences publiques, consistant généralement à faire passer de l'État d'un fonctionnement administratif à un fonctionnement gestionnaire, d'un système bureaucratique à un ensemble de mécanismes inspirés de la nouvelle gestion.

Transportée d'une logique d'entreprise commerciale, cette nouvelle gestion dans l'administration publique reste l'une des exigences des bailleurs de fonds pour les subventions qu'elles accordent aux actions nationales. Les comptes de l'État, notamment des administrations publiques étaient critiqués car ne reflétaient pas la situation financière et le patrimoine réel. Ce souci de bonne gouvernance, de recherche de performance et de compétitivité explique la tendance à la création des agences de développement dans les pays.

Cela s'est remarqué un peu partout en Afrique, et notamment au Sénégal depuis les années 1980. Mais ce recours grandissant à des agences autonomes pour l'exécution des dépenses budgétaires s'est révélé inquiétant car, si elles jouissent d'une relative autonomie de gestion, la nature juridique de leur existence reste imprécise dans les textes statutaires jusqu'à un passé récent. Les ressources transférées aux agences autonomes représentent une part non négligeable du budget global. La majeure partie de ces ressources transférées (96,7%) est destinée à l'investissement et représente 20,3% du budget d'investissement, (Banque Mondiale, 2006 : VIII). Il est apparu nécessaire de proposer des règles, normes et procédures de leur création, leur contrôle et leur évaluation.

L'Agence pour la Réinsertion Sociale des Militaires (ARSM) qui a été créée en 2005 évolue dans ce contexte de réformes et d'attentes en matière de résultats. Elle a été dotée d'une organisation, des objectifs mais aussi des moyens. Elle fut, à sa création, soumise à la tenue d'une comptabilité suivant le système comptable OHADA et à un régime fiscal particulier.

Structure parapublique, l'A.R.S.M doit intégrer d'une part les réalités de l'administration publique et d'autres parts celles des entreprises privées. En effet, l'A.R.S.M fonctionne sur la base de ressources allouées par l'État et des subventions d'autres partenaires. Cela nécessite le respect d'un certain nombre de procédures et d'obligations liées à ces sources de financement et à la réalisation de son objet social. Aussi L'ARSM évolue dans un contexte marqué au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (l'UEMOA) par la nécessité de repenser la gestion des structures publiques. Il s'agira, par rapport aux recommandations de la Banque Mondiale de:

- ❖ vérifier si la création d'agences comme mode d'externalisation est la politique publique la mieux adaptée à notre environnement administratif, au vu des objectifs recherchés,
- ❖ recenser toutes les agences et structures similaires et procéder à un diagnostic précis de la situation actuelle, pour faire ressortir clairement les dysfonctionnements, les incohérences et les chevauchements entre les organismes eux-mêmes d'une part et entre ceux-ci et les services administratifs d'autre part.
- ❖ proposer des règles, normes et procédures de leur création, leur contrôle, et leur évaluation.

Aussi, Au plan économique, l'Agence est tenue à des résultats satisfaisants afin de donner plus de confiance et d'engagements à l'État, aux partenaires techniques et financiers. Ces derniers jugeront de l'efficacité et de la performance de l'Agence sur la base des résultats sur le terrain mais aussi et surtout à partir des documents comptables et financiers probants produits.

La comptabilité est tenue selon le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA); de ce fait les obligations tenant à l'élaboration, l'approbation et à la publication des états financiers s'imposent. En plus des délais exigés par l'OHADA, le décret prévoit l'établissement des états financiers trimestriels et des rapports périodiques, à l'intention du Ministre chargé des Forces armées et du Ministère des finances, sur les indicateurs de performance. De ce faite, des

risques existent, quant au respect des délais légaux et au traitement des opérations conformément aux dispositions de l'OHADA.

Compte tenu de sa forme juridique particulière et de son objet, un traitement fiscal spécifique doit être réservé aux opérations réalisées par l'agence.

Enfin, l'Agence est destinée à une catégorie sociale bien déterminée. Compte tenu de leur situation, un traitement efficient et diligent des dossiers est indispensable à la bonne exécution des projets.

De ce fait, l'Agence est exposée en permanence à des risques multiples et variés. Ils sont inhérents à l'activité mais également et surtout aux dispositifs mis en place pour la bonne exécution du projet. Nous pouvons retenir entre autres:

- ❖ risque juridique, lié à la non maîtrise des spécificités juridiques de l'Agence et par conséquent les contrats signés,
- ❖ risque lié au non-respect des obligations comptables,
- ❖ risque lié au non-respect des obligations fiscales.
- ❖ risque de transaction non autorisées;
- ❖ risques de perte de documents.

Ces risques énumérés trouvent leurs origine dans :

- ❖ la méconnaissance des textes juridiques;
- ❖ la faiblesse ou l'insuffisance du contrôle interne;
- ❖ la non application des procédures ou leur méconnaissance par le personnel;
- ❖ l'inattention ou non qualification du personnel.

Pour une bonne gestion de ces risques, qui peuvent entraver l'épanouissement et la continuité de l'Agence, plusieurs solutions sont possibles; il s'agit entre autres de:

- ❖ renforcer le dispositif de contrôle interne;
- ❖ répertorier les meilleures pratiques en matière de gestion des risques pour une éventuelle adaptation;
- ❖ adopter des procédures adaptées à la structure;
- ❖ former le personnel afin qu'il maîtrise mieux les textes et procédures;
- ❖ sensibiliser le personnel pour qu'ils les appliquent correctement;

- ❖ faire une étude des aspects juridiques, fiscaux et comptables spécifiques à l'agence et adopter un système de contrôle interne adapté.

Cette dernière solution nous semble la mieux indiquée pour sortir l'agence des situations critiques et lui assurer une maîtrise parfaite et un traitement efficace des opérations. En effet, elle permet de connaître de façon périodique les obligations juridiques, fiscales et comptables qui s'imposent à l'Agence et les risques encourus et ainsi proposer des mesures correctives et préventives. Selon DAIGNE (1991: 27) « bien se connaître, réagir avec mesure et en temps voulu, être attentif et imaginatif, apprendre à freiner son développement, connaître son environnement, ne jamais désespérer sont des leitmotiv de toutes les études ».

Cela nous amène à se demander, face aux exigences de la loi et aux missions qui lui sont confiées, comment l'A.R.S.M s'assure-t-elle d'une bonne maîtrise de ses opérations ?

De manière plus spécifique:

- ❖ a-t-elle une maîtrise parfaite des obligations en matière comptable qui lui sont imposées ?
- ❖ quelles sont les obligations fiscales auxquelles l'agence doit se soumettre ?
- ❖ quel traitement fiscal appliquer aux opérations réalisées ?
- ❖ quelle est la procédure adaptée en matière comptable ?
- ❖ quelle démarche pour minimiser les risques liés la réalisation des opérations de l'A.R.S.M?

Les tentatives d'apporter les éléments de réponses à ces questions nous ont conduit à se pencher sur le thème: « étude des aspects juridiques, fiscaux et comptables spécifiques aux agences de l'État: cas de l'A.R.S.M » qui fera l'objet du présent mémoire.

L'objectif principal de notre étude est de permettre une maîtrise des opérations de l'Agence.

Les objectifs spécifiques qui en découlent sont:

- ❖ identifier les aspects juridiques, fiscaux et comptables spécifiques à l'ARSM.
- ❖ évaluer les dispositifs mis en place pour la maîtrise des opérations;
- ❖ faire des propositions pour leur parfaite maîtrise.

Dans le cadre de ce thème nous nous bornerons à l'étude des aspects juridiques, fiscaux, et comptables de l'agence et le dispositif mis en place pour assurer une maîtrise des risques liés à ces aspects.

Dans cette perspective, cette étude présente un double intérêt, aussi bien pour l'Agence, que pour nous-mêmes.

- ❖ d'abord, pour l'A.R.S.M, une connaissance de sa situation juridique fiscale et comptable ainsi que les risques encourus permet de prendre des mesures idoines afin de garantir l'efficacité et la pérennité de la structure.
- ❖ pour nous même, cette étude nous permettra d'approfondir notre connaissance sur les risques comptables et fiscaux liés à la gestion d'une structure parapublique et d'appliquer les connaissances théoriques acquises dans un cadre pratique d'audit.

« En réalité rien de plus pratique qu'une bonne théorie » (COZIAN, 2004-2005:VII). Nous espérons trouver dans la théorie les dispositions pratiques et applicables permettant la maîtrise et une gestion efficiente des projets de développement.

Ce sera l'objet de la première partie, intitulé cadre théorique, dont le premier chapitre sera consacré aux aspects juridiques, fiscaux et comptables des agences. Le second chapitre sera en revanche consacré aux risques et dispositifs de contrôle interne des agences d'exécution.

Nous terminerons cette première partie (chapitre 3) par l'exposé de notre approche méthodologique.

A partir de cette étude théorique, la deuxième partie du présent mémoire, intitulée cadre pratique, tentera d'identifier les risques qui entraveraient l'atteinte des objectifs de l'agence, en empruntant une démarche d'audit généralement admise.

Le chapitre 4 sera consacré à la présentation de l'A.R.S.M.

Nous serons amenés, dans le chapitre 5 à la description de l'existant lié aux aspects juridiques, fiscaux et comptables. Le chapitre 6 nous permettra de présenter et d'analyser les résultats et de suggérer des voies et moyens permettant de maintenir le niveau de risque à un niveau acceptable, et ainsi assurer à l'ARSM l'atteindre des objectifs fixés.

PREMIERE PARTIE: CADRE THEORIQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Toute entreprise est constituée d'un ensemble de parties prenantes (personnel, actionnaire, État, banque...), chacune poursuivant un objectif bien déterminé. Ces objectifs sont généralement changeants et divergents. De ce fait, la survie et la création de valeur dépendent d'un certain nombre de sécurité mise en place, quant aux menaces et exigences de chaque partie.

En effet, toute société dispose d'un statut juridique qui correspond au cadre légal dans lequel elle exerce son activité. Ce cadre entraîne un certain nombre de conséquences au plan fiscal. L'article 4 du code général des impôts (CGI) classe les assujettis en trois catégories: les sociétés commerciales, les sociétés civiles, et les autres sociétés morales. Chaque catégorie de société est soumise à d'innombrables obligations en fonction de l'impôt dont elles doivent s'acquitter. Le non-respect de ces dispositions de l'administration fiscale est source de redressements et éventuellement des sanctions susceptibles de compromettre la croissance et la continuité de l'entreprise.

En outre la pertinence partagée, recherchée dans la présentation des états financiers, a conduit seize pays de l'Afrique à signer et ratifier plusieurs actes uniformes dont celui portant organisation du système comptable OHADA. La tenue de la comptabilité selon ce système exige le respect des règles et principes indispensables à l'atteinte des objectifs poursuivis. Le non-respect des normes et règles est pénalement sanctionné (article 111 de l'acte uniforme portant Organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises).

Selon le COSO II (2005:17) « l'incertitude est une donnée intrinsèque à la vie de toute organisation. L'un des principaux défis pour la direction est de définir le degré d'incertitude que l'organisation est prête à accepter dans son effort de création de valeur ». De ce fait, il importe au préalable de connaître les risques susceptibles de compromettre l'atteinte des objectifs de l'entreprise et de définir ceux qui sont acceptables. Des dispositifs efficaces et permanents doivent être mise en place pour la gestion des risques non tolérables.

Cette partie théorique, consacrée à la revue littéraire, est répartie en trois chapitres dans lesquels nous décrivons les aspects fiscaux et comptables d'une agence (chapitre1). Le chapitre 2 sera consacré à décrire le dispositif de contrôle interne. Nous terminerons cette première partie par la recherche d'une méthodologie adaptée à l'audit d'une agence (chapitre3).

CHAPITRE 1: ASPECTS JURIDIQUES, FISCAUX ET COMPTABLES DES AGENCES

La poursuite des objectifs de croissance et de développement conduit les États à définir des politiques économiques et à la mise en place des projets. Ces projets sont généralement confiés à des structures investis de moyens, des organisations mais aussi des missions. L'agence constitue l'une des différentes formes de structures créées par l'État pour l'atteinte de ses objectifs de développement. La gestion de ces agences est souvent soumise à un type d'organisation particulier et à une réglementation stricte et cela pour plus d'efficacité mais aussi pour éviter le détournement des objectifs de celles-ci à des fins personnelles.

C'est ainsi que nous présenterons dans ce chapitre, l'organisation des agences (II), la réglementation en matière fiscale (III) et celle relative à la pratique comptable dans les agences (IV). Il nous faut au préalable clarifier les concepts d'agences (I).

1.1 DÉFINITION D'UNE AGENCE

Un ensemble d'activités ne peut se faire sans une certaine organisation. Quelles que soient la complexité et la diversité des tâches des acteurs, il est nécessaire de diviser le travail mais aussi de le coordonner.

Selon ALAZARD & AL (2010:20) l'organisation peut être définie comme « un ensemble de moyens structurés constituant une unité de coordination ayant des frontières identifiables, fonctionnant en continu en vue d'atteindre un ensemble d'objectifs partagés par les membres participants ».

La réalisation ou l'exécution des programmes ou projets de l'État est souvent confiée à une organisation; entité administrative nationale appelée Agence nationale.

M.C. Jensen & AL, (2004:18) définissent la relation d'Agence comme un contrat par lequel une (ou plusieurs) personne (le principal) engage une autre personne (l'agent) pour exécuter en son nom une tâche quelconque qui implique une délégation d'un certain pouvoir.

L'agence publique est de ce fait, un démembrement de l'État, une entité publique autonome, chargée de la réalisation d'une mission d'intérêt général.

La création et le fonctionnement de ces organisations sont régis par un cadre juridique bien particulier.

1.2 CADRE JURIDIQUE DES AGENCES DE L'ETAT

Sur le plan juridique, l'entreprise appartient toujours à un ou plusieurs propriétaires qui choisissent l'un des différents statuts autorisés par la législation commerciale de l'OHADA.

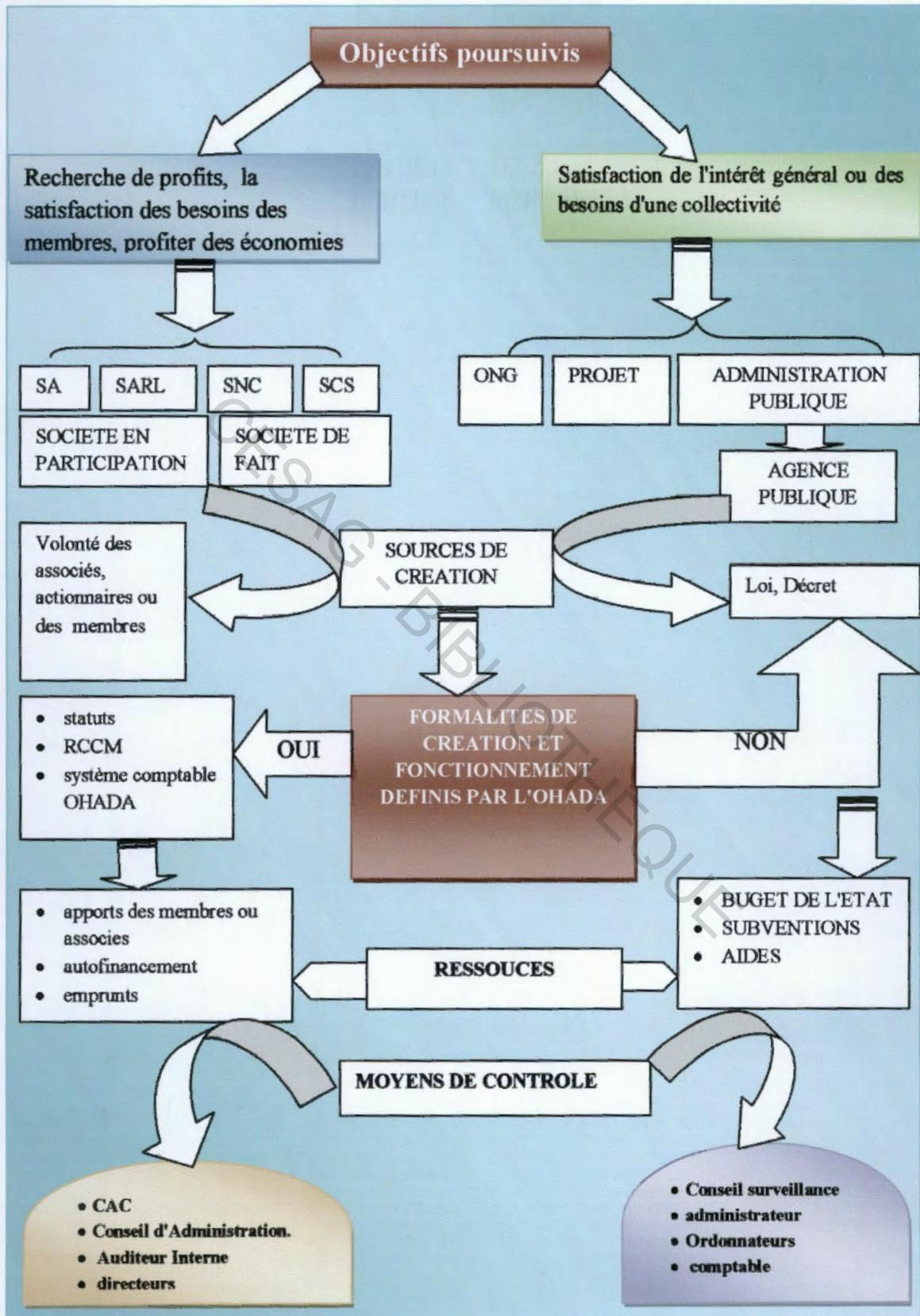
Trois critères principaux sont retenus:

- ❖ l'appartenance au secteur public ou privé;
- ❖ le nombre de propriétaires;
- ❖ la responsabilité financière des propriétaires.

Les statuts juridiques des entreprises commerciales et privé sont différents des organisations publiques destinées à la satisfaction d'un intérêt général ou des besoins d'une collectivité.

En effet, le cadre juridique n'est prévu par aucune branche du droit OHADA.

Figure 1 : Schéma général des statuts des organisations



SOURCE: inspiré de SINE (2008 :2)

La loi et le décret constituent la base juridique des agences. Ce décret fixe les règles d'organisation et de fonctionnement des agences d'exécution.

Selon KPMG (2006 : 6), il apparaît que la plupart des agences et structures similaires (81 %) n'ont pas de statut juridique, même si le prétexte de service public est souvent brandi au secours de l'argumentation. Parmi les autres enquêtés on distingue 11 % avec le statut d'association, 4 % avec le statut de projet et 4 % avec le statut de société anonyme. Cette faiblesse s'explique par l'absence d'un cadre organisationnel et d'un dispositif institutionnel.

Tableau 1: formes juridiques des agences d'exécution au Sénégal

FORMES JURIDIQUES	Les agences ayant le statut de Services de l'Administration Publique	Les agences ayant le statut d'Association	Les agences ayant le statut de projet	Les agences ayant le statut de Société Anonyme
SENEGAL	APRHN : Agence pour la Promotion du Réseau Hydrographique National	ADM : Agence de Développement Municipal	FPE : Fonds de Promotion Economique	ANCAR : Agence Nationale de Conseil Agricole et Rural
	ANEJ : Agence National pour l'Emploi des Jeunes	ASN : Association Sénégalaise de Normalisation		
	FSN : Fonds de Solidarité Nationale	AGETIP : Agence d'Exécution des Travaux D'Intérêt Public et contre le sous-emploi		
	HAALSS : Haute Autorité de l'Aéroport Léopold Sédar Senghor	ADM : Agence de Développement Municipal		
	CSA : Commissariat à la Sécurité Alimentaire	ASN : Association Sénégalaise de Normalisation		

	CNLCC : Commission Nationale de Lutte contre la Non Transparence, la	AGETIP : Agence d'Exécution des Travaux D'Intérêt Public et contre le sous-emploi		
	Corruption et la Concussion	ADM : Agence de Développement Municipal		
	APDA : Agence pour la Promotion et le développement de l'Artisanat	ASN : Association Sénégalaise de Normalisation		
	FORREF : Fonds de Restructuration et de Régularisation Foncière			
	ASAPEX : Agence Sénégalaise pour la Promotion des Exportations			
	APROSEN : Agence pour la Propreté du Sénégal			
	CONACILSS : Comité National du Comité permanent Inter-Etats de Lutte contre la			
	Sécheresse dans le Sahel			
	ANPT : Agence Nationale de Promotion du Tourisme			
	CRSE : Commission de Régulation du Secteur de L'Electricité			
	ARM : Agence de Régulation des Marchés			

FNPJ : Fonds National de Promotion de la Jeunesse			
ANACS : Agence Nationale de L'aviation Civile du Sénégal			
ANCTP : Agence Nationale de la Case des Tout-petits			
ADIE : Agence de l'informatique de L'Etat			
FNPEF : Fonds National de Promotion de L'entreprenariat Féminin			
CRT : Commission chargée de préparer la Réforme de la Terre			
ARD : Agence Régionale de Développement de Dakar			
MAPT : Mission d'Aménagement et de Promotion du Technopôle de Dakar			

Source : inspiré du rapport de KPMG (2006 : 54).

1.2.1 Forme juridique actuelle des agences

Selon le décret 2009-522 portant organisation et fonctionnement, les agences d'exécution sont des personnes morales de droit public dotées de l'autonomie financière. L'objet et le champ d'intervention de celles-ci et toutes les opérations entrant dans son objet, susceptibles de favoriser son développement sont définis par les textes portant création. Il explicite la dénomination et le sigle, sans aucune confusion avec les autres structures administrative.

1.2.2 Tutelle

Les agences sont obligatoirement placée sous tutelle technique de la présidence de la République, de la primature ou d'un Ministère. La tutelle technique s'applique sur les missions assignées et sur les résultats obtenus au regard des objectifs définis dans le contrat de performance. Les agences sont placées sous tutelle financière du Ministre chargé des finances.

1.2.3 Organes de gestion

Les agences d'exécutions sont administrées par deux types d'organes :

- ❖ le conseil de surveillance ;
- ❖ la direction générale.

1.2.3.1 Le conseil de surveillance

Il joue le rôle de Conseil d'Administration dans une société de capitaux. Le conseil de surveillance est composé d'au plus neuf membres parmi lesquelles quatre au moins sont des spécialistes dans les domaines technique, juridique et économique concernés par l'activité de l'agence. Ceux-ci assurent la supervision des activités de l'agence en application des orientations et de la politique de l'Etat définies dans le domaine d'activité de l'agence. Leur mandat est de trois ans renouvelable une fois.

1.2.3.2 La direction d'exécution

Comme le directeur général d'une entreprise commerciale, le directeur général ou directeur de l'agence est investi du pouvoir de décision nécessaire à la bonne marche de l'agence et veille à l'exécution des décisions prises par le conseil de surveillance et par les autorités de tutelle. Il est nommé par décret sur proposition de l'autorité assurant la tutelle technique.

Étant donné que les agences ne relèvent pas du droit commercial, ils ne sont pas inscrits au registre de commerce et du crédit mobilier. Leur création résulte d'instruments juridiques liant l'État ou un des démembrements. Il s'agit des instruments juridiques qui précisent la tenue d'une comptabilité et décrivent le mode d'utilisation des ressources financières.

1.3 ASPECTS FISCAUX

La lourdeur de la charge fiscale et les interférences du fisc dans la gestion des organisations incitent la direction de toute organisation à intégrer la variable fiscale dans ses options stratégiques.

Cela nécessite une maîtrise des dispositions légales applicables aux projets de développement. Avant de voir la fiscalité applicable aux agences, il nous paraît nécessaire d'éclaircir les notions de fiscalité et d'impôt.

1.3.1 La fiscalité

La fiscalité relève du droit fiscal, qui constitue une partie de la législation financière. Elle s'intéresse aux recettes propres de l'État et notamment aux contributions internes des citoyens. Selon, ALLALI (2007:4), « la fiscalité est l'ensemble des lois et mesures destinés à financer par l'impôt les dépenses publiques d'un l'État ».

Elle est une branche du droit qui étudie les rapports entre l'État et les contribuables par le biais de l'impôt. Le système fiscal est déterminé par l'ensemble des impôts et des procédés techniques utilisés pour leur application.

Selon CISS (2003: 31), les contribuables, sujets du droit fiscal, comprennent les entreprises, soumises dans leurs activités économiques principalement au droit commercial et au droit comptable.

Afin de donner une idée d'ensemble de la fiscalité des entreprises, nous présentons dans la section suivante la notion d'impôts.

1.3.2 L'impôt

Portées par essence à vivre ensemble, les personnes physiques et morales se sont vues imposer en tout temps des impôts pour la création des conditions du bien-être social. Il est apparu alors nécessaire à l'État, investi de ce rôle mais aussi celui de la régulation de l'activité économique de se munir des ressources, d'où l'impôt.

Pour CISS (2003:32) « l'impôt peut se définir comme une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, et à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture de la charge publique ».

Les agences sont exonérées de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur la valeur ajoutée sous certaines conditions. Il faut noter cependant que l'identification fiscale est obligatoire car ces derniers sont tenus de reverser certaines retenues telles que la TVA précomptée et les retenues à la source sur les salaires.

1.3.3 Les obligations fiscales des agences

Le régime fiscal des agences est celui des entreprises du secteur parapublic, sauf dispositions légales particulières prévues par le Code général des impôts.

1.3.3.1 Obligation de se doter d'un NINEA

Conformément aux dispositions du Décret n° 95.364, toute organisation à sa création doit se doter d'un numéro national d'identification en s'inscrivant sur le répertoire national des entreprises et associations. Cette obligation incombe aux entreprises personnes physiques et morales, aux associations nationales ou étrangères régulièrement déclarées ou autorisées ainsi qu'aux administrations publiques centrales, établissements publics et collectivités locales.

Selon LO (2002:113), « les formalités fiscales se résument à l'obtention du NINEA qui est l'identifiant fiscal unique de l'entreprise ou de groupement ». Parmi les éléments d'identification exigés aux sociétés, on peut citer: la forme juridique, l'objet, le capital social, l'identité des dirigeants de la société, les titres négociables émis et la durée de la société. De ce fait chaque société dispose auprès de la direction générale des impôts ou dans le ressort auquel elle exerce son activité, un dossier qui permet à l'administration fiscale d'exercer ses contrôles le moment venu.

1.3.3.2 L'impôt sur les sociétés

En principe, toute personne morale se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif est soumise à l'impôt sur les sociétés.

Pour CISS (2003: 78), l'IS s'applique aux sociétés suivantes en raison de la nature de leur activité. Il s'agit :

- ❖ des établissements publics qui jouissent d'une autonomie financière et qui se livrent à des activités industrielles et commerciales.
- ❖ les sociétés de coopératives, lorsqu'elles possèdent des établissements, boutiques.

1.3.3.3 La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Toute affaire faite au Sénégal et relevant d'une activité économique est soumise à la TVA. Elle s'applique quels que soient le statut juridique des personnes en cause, la forme et la nature de leur intervention.

Par ailleurs, selon WADE (2007:244), certaines opérations peuvent être admises en exonération en application de l'article 309 du CGI. Cet article dispose que « les opérations de toute nature financées de l'extérieur, sous forme de don ou de subvention non remboursable, sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée, qu'elles aient donné lieu ou non à la signature d'un marché ou d'un contrat. Cette exonération fait l'objet d'un visa en exonération de taxe, des factures délivrées par l'attributaire dudit marché ou contrat ».

L'activité des agences étant considérée comme civile et sans but lucratif, elle est exonérée de la TVA. Mais remarquons que les agences peuvent être tenues à retenir la TVA

pour le compte de l'État. Dans ce cas, lors de leurs opérations avec les tiers, les ventes sont facturées TTC. Les achats sont soit payés hors taxe soit en TTC mais la TVA facturée est précomptée pour le compte de l'État. Dans ce cas elle doit remettre au fournisseur une attestation de précompte lui permettant d'en tenir compte dans ses paiements de l'impôt.

1.3.3.4 La retenue à la source

Les retenues à la source sont les sommes retenues par l'organisation pour le compte de l'État lors de ses contrats avec les tiers non établis (dont la perception de l'impôt n'est pas sûr).

Selon l'article 114, les revenus provenant des traitements publics et privés, indemnités et émoluments, salaires pensions et rentes viagères sont, sous réserve des dispositions de l'article 97, soumis à la retenue à la source après déduction des abattements prévus. Cette obligation incombe à toute personne physique ou morale qui paie des sommes imposables aux bénéficiaires dont la perception de l'impôt n'est pas établi. Elle est tenue d'effectuer pour le compte du trésor public la retenue de l'impôt. Elle doit, pour chaque bénéficiaire d'un paiement imposable, mentionner sur son livre, fichier ou autre document destiné à l'enregistrement de la paie ou, à défaut; sur un livre spécial, la date, la nature et le montant des retenues opérées, la référence du bordereau de versement prévu.

Les Agences étant amenées à signer des contrats avec des tiers dans le cadre de leur fonctionnement normal, sont tenues à l'obligation de retenue à la source. Pour ces Agences il s'agit particulièrement des retenues sur salaires, les loyers versés, des achats de biens et autres services.

Tableau 2 : impôts applicables aux agences d'exécution

IMPOTS APPLICABLES AUX AGENCES DE L'ETAT			
Impôts et Taxes applicables	Forme de sociétés assujetties à cet impôt	Taux d'imposition	Références textuelles
paiement de TVA	Personnes physiques ou morales pour leurs achats de biens et services	18%	Articles 283 et suivants CGI
paiement de VRS		5%	
Paiement de la taxe municipale sur la publicité	Personnes physiques ou morales versant des sommes pour la diffusion de messages publicitaires	Tarif qui varie suivant le support publicitaire et sa taille	Arrêté des municipalités dans le ressort de laquelle se situe le support objet de l'imposition
Paiement de la taxe sur les produits pétroliers	Les consommateurs de produits pétroliers		Directive n°06/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant harmonisation de la taxation des produits pétroliers au sein de l'UEMOA, articles 379 à 382 CGI

Source : inspiré du Ministère de l'Economie et des Finances (2004).

1.4 ASPECTS COMPTABLES

La comptabilité est définie comme un système d'organisation de l'information financière permettant de:

- ❖ saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées;
- ❖ fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conformes aux besoins des parties prenantes : dirigeants, actionnaires, salariés, banques, autres

partenaires (SAMBE 2008:13). Elle est un processus, un ensemble de règles et normes pour garantir aux utilisateurs une information fiable, base de leurs décisions stratégiques.

1.4.1 La pratique comptable dans les agences

Les Agences comme les projets de développement fonctionnent sur la base des ressources et des dépenses mentionnées dans un budget préalablement défini.

Ce budget constitue un élément de référence de la comptabilité des agences de développement. Le principal objectif est de rendre compte de l'exécution du budget de la structure. L'inexistence d'un plan de comptes spécifique aux projets de développement entraîne généralement l'utilisation d'un plan faisant appel aux comptes du plan comptable général des entreprises avec une certaine adaptation.

Les textes de création de certaines agences exigent la tenue de la comptabilité selon le système OHADA.

Comme la nomenclature budgétaire, la comptabilité des agences se caractérise généralement par:

- ❖ l'absence (ou le caractère négligeable) des ventes de biens ou services;
- ❖ des opérations liées à des sections de fonctionnement,
- ❖ des opérations liées à la section d'investissement.

Mais quel qu'en soit l'opération réalisée, le traitement de l'information exige l'adoption d'un système comptable donné.

1.4.1.1 Système comptable des agences

La comptabilité des agences, comme tous les comptes des administrations publiques, est basé sur des principes. La comptabilité générale de l'Etat s'applique à l'administration centrale et à ses établissements publics à caractère administratif.

Selon la directive n°09/2009/CM/UEMOA portant plan comptable de l'Etat (PCE) au sein de l'UEMOA, La comptabilité générale de l'Etat doit être fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Elle s'inspire des normes internationales, notamment

du Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA). Cette comptabilité générale de l'Etat est mise en œuvre à travers le Plan Comptable de l'Etat-UEMOA (PCE UEMOA).

1.4.3.1 La comptabilité d'engagement

Système de référence préconisé par les normes comptables internationales IASB sous le nom de "accrual basis", la comptabilité d'engagement permet une traçabilité des opérations. Selon BOUVIER & AL, (2008 :1), « dans le cadre d'une comptabilité d'engagement, les opérations de l'entreprise sont comptabilisées dès lors qu'elles se réalisent, et donc indépendamment de leur règlement ».

Il constate l'incidence financière des opérations et événements de l'entreprise sans tenir compte de leur date d'encaissement ou de paiement : enregistrement et présentation des opérations et événements dès que le passif est (achat de marchandises ou de services) ou les droits acquis (services rendus ou marchandises livrées).

C'est un système comptable qui permet la matérialisation dans les livres les droits et obligations de l'entreprise avec les tiers avec qui elle a des relations.

Ce système permet le suivi des opérations réelles indépendamment des mouvements de trésorerie, suivi des créances et des dettes. Son inconvénient est le résultat reflète un résultat potentiel et non une réalité sonnante et rébuchante, (BOUVIER & AL, 2008 :4).

Il peut également peut entraîner des contraintes liées entre autres à:

- ❖ l'adoption de procédures de comptabilisation complexes qui ne sont pratiques, ni économiques ;
- ❖ La possibilité de création de coûts importants sans grand avantage marginal.

Ainsi pour les projets ayant un nombre restreint d'opérations à traiter. Le système de comptabilité d'engagement peut paraître complexe et lourd. D'où souvent le recours à la comptabilité de trésorerie.

1.4.3.2 La comptabilité de trésorerie

Système de caractère dérogatoire aux dispositions générales, la comptabilité de trésorerie est basée sur les notions de recettes/dépenses ou encore d'encaissements et décaissements. Selon GOVOEI (2007:811), ce qui est important dans ce système, ce sont les mouvements observés au niveau de la trésorerie (banque chèques postaux, ou caisse). Et en principe seules sont enregistrées en comptabilité les entrées et les sorties de trésorerie.

Pour les projets de développement, ce système présente des avantages considérables. On peut retenir entre autres:

- ❖ respect des exigences de la Banque Mondiale pour ce qui concerne la mise en place d'un système permettant de rendre compte de l'utilisation des ressources allouées ;
- ❖ système comptable de certains projets pas aussi perfectionné que l'exigerait une comptabilité d'engagement.

Le problème majeur réside dans l'absence de comptabilisation des passifs encourus, de sorte que sans subventions nouvelles, il est peut être difficile pour le Projet de faire face à ses engagements à court terme.

Les faiblesses de part et d'autres des deux systèmes présentés, nécessitent des interrogations quant à la possibilité de combinaison.

4.3.3 Le système comptable hybride

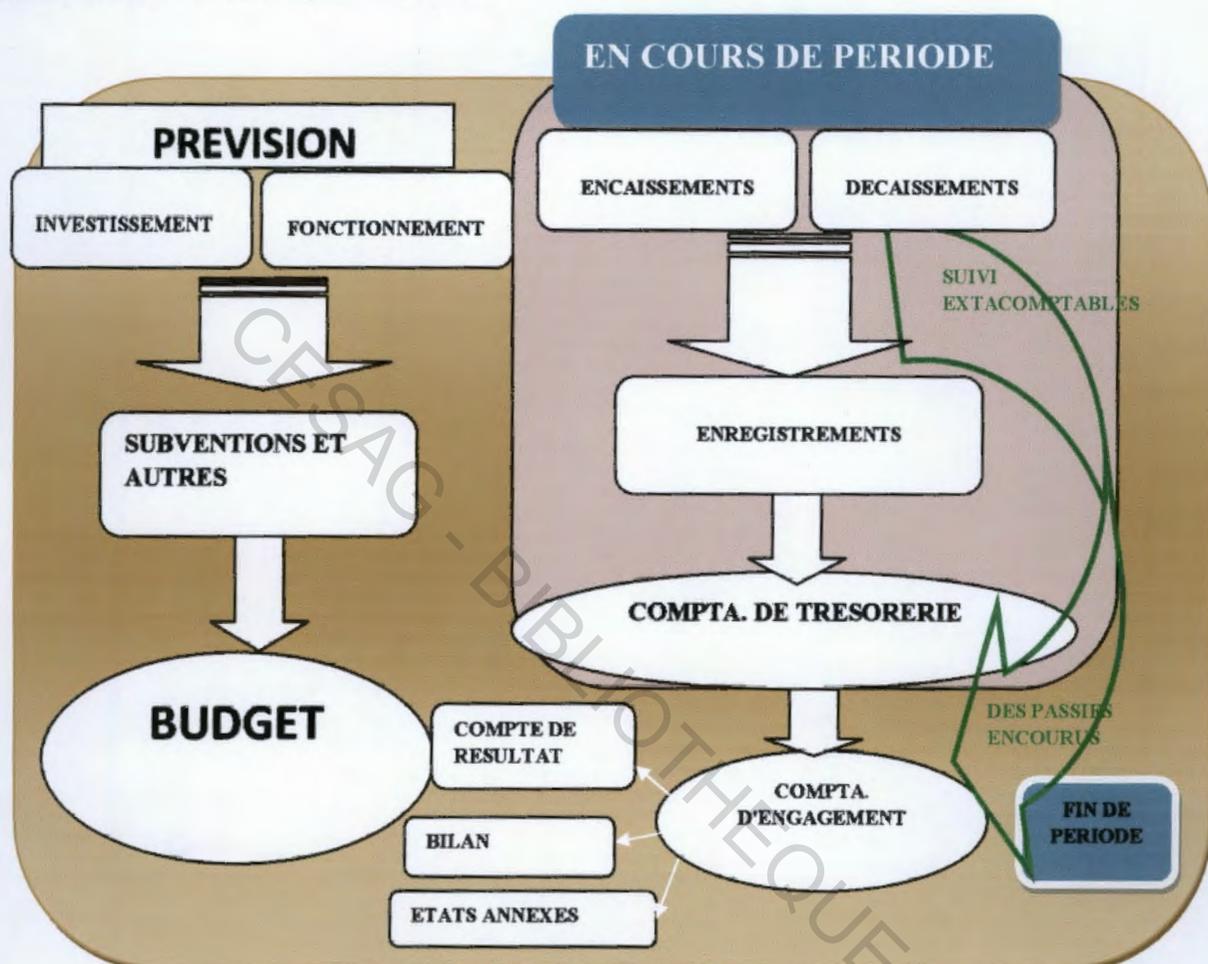
Le système de comptabilité hybride est issu de l'interprétation des termes des normes comptables internationales de l'IASB par certains auteurs de la doctrine comptable américaine.

Pour ce système, l'exigence d'adopter un système de comptabilité d'engagement ne s'applique qu'à la présentation des états financiers de l'entité et non à l'enregistrement de ses opérations financières.

Il en résulte la possibilité de tenir une comptabilité selon le système comptable de trésorerie et le suivi extra comptable des engagements. En fin d'année on procède à la présentation des états financiers selon le système de la comptabilité d'engagement.

Pour les projets de développement, le système hybride présente un avantage considérable, en ce qu'il permet de profiter des forces des deux premiers systèmes comptables tout en réduisant leurs limites respectives.

Figure 2 : Système de comptabilité hybride



SOURCE: inspiré d'AUTISSIER & AL (2011:324)

1.4.4 Les états financiers de synthèse

Il existe trois niveaux de présentation des états financiers qui tiennent compte du respect des principes comptables relatifs à la présentation: le système normal, le système allégé et le système minimal de trésorerie, (GOVOEI, 2006:40).

Les documents comptables dont la tenue est obligatoire sont :

- ❖ le livre-journal, dans lequel sont enregistrées chronologiquement les opérations de l'exercice visées à l'article 25 de la présente Directive ;

- ❖ le grand livre, constitué par l'ensemble des comptes ;
- ❖ la balance générale, état récapitulatif faisant apparaître pour chaque compte le cumul depuis l'ouverture de l'exercice des mouvements débiteurs ou créditeurs et le solde débiteur ou le solde créditeur à la date considérée ;
- ❖ le livre d'inventaire, constitué du bilan, du compte de résultat et du résumé des flux de gestion internes.

CONCLUSION

Un cadre juridique, fiscal et comptable bien défini est une préalable à toute action de maîtrise des opérations dans les agences d'exécution. Dans ce chapitre, nous avons passé en revue les statuts juridiques des agences ainsi que les systèmes comptables et fiscaux qui leur sont imposés et cela en fonction des objectifs poursuivis par l'Etat. La gestion de ces différents aspects nécessite la présence de personnel compétent mais aussi une organisation permettant des recoupements et des contrôles, car bien que le personnel soit qualifié les erreurs d'inattention sont inhérentes à toute activité humaine.

CHAPITRE 2 : RISQUES ET CONTRÔLE DES ACTIVITES DES AGENCES

La complexité et l'incertitude qui caractérisent l'environnement économique actuel exige une maîtrise de la gestion et une recherche continue de flexibilité et de performance. Cette maîtrise des activités est devenue une préoccupation majeure des agences de l'État, confronté aux obligations de résultat et aux évaluations périodiques avec les mêmes outils que les entreprises privées.

Pour ce faire, plusieurs instruments et outils sont mis à la disposition de ces agences et un arsenal juridique permettant assurer un meilleur dispositif de contrôle interne. Ces agences, en plus des outils et techniques des entreprises privés conservent quelques méthodes traditionnelles de l'administration publique pour garantir la protection des ressources et l'atteinte des objectifs.

Le risque est inhérent à toute activité. La mise en place d'un dispositif de contrôle interne constitue une réponse aux risques potentiels de l'organisation.

2.1 RISQUES LIES AUX ACTIVITES DES AGENCES

Nous nous intéresserons principalement aux risques ci-après :

- ❖ risques juridiques ;
- ❖ risques comptables ;
- ❖ risques fiscaux.

2.1.1 Risques juridiques

Toute organisation est tenue, en fonction de son statut juridique, au respect d'un certain d'obligations légales. Le non respect de ces obligations expose l'organisation à des risques financiers ou de sanctions pénales.

Il s'agit en fait de la survenance de tout événement, lié à l'activité normale de l'entreprise, pouvant entraîner des sanctions pécuniaires et/ou pénales qui mettent en jeu aussi bien la responsabilité du dirigeant que celle de l'entreprise.

Selon BERTIN (2007 :194), les risques juridiques sont ceux, affectant l'organisation ou le fonctionnement de la société : défaut de réunion dans les délais de l'assemblée statuant sur les comptes annuels, composition irrégulière du conseil d'administration ou de direction, violation du principe d'égalité des actionnaires, modifications des statuts dans des conditions particulières.

Ces risques peuvent être traités en mettant en place une veille juridique et réglementaire permettra:

- de suivre et d'analyser les développements réglementaires ou jurisprudentiels ;
- de garantir la mise en conformité réglementaire ;
- de prendre les décisions appropriées ;
- de constituer une base de données des mesures réglementaires.

2.1.2 Risques comptables

La comptabilité est un processus composé de règles et de principes édictés pour sa bonne marche et pour la production d'états financiers sincères et réguliers.

Selon SARDI (2005 : 37), « les principes comptables représentent un ensemble de conventions qui servent souvent de référence pour déterminer les méthodes d'évaluation et de comptabilisation, et donc le respect est un élément essentiel de la sincérité des comptes ».

Les risques liés aux aspects comptables sont entre autres, le non-respect du système comptable imposé par les textes et par voie de conséquences la production des états financiers non conformes.

D'après BARRY (2009 :152), nous pouvons considérer comme risques inhérents à l'organisation de la comptabilité :

- ❖ la fraude ;
- ❖ les paiements fictifs ;
- ❖ la double imputation ;
- ❖ les détournements ;
- ❖ les pertes de chèques.

Toute activité humaine est sujette à l'erreur. Parmi les nombreuses causes d'erreurs, on a :

- ❖ l'ignorance ;

❖ l'inattention.

En matière comptable l'erreur peut être prévenue en s'inspirant des deux règles fondamentales :

- ❖ embaucher du personnel qualifié ;
- ❖ mettre au point une organisation, telle que la faute d'inattention apparaisse facilement.

2.1.3 Risques fiscaux

Les objectifs de l'audit fiscal selon Evariste AHOANGANSI (2010: 20) visent à s'assurer que:

- l'entreprise s'acquitte régulièrement de ses impôts ;
- les bases imposables sont correctement définies;
- les délais sont respectés;
- les régimes particuliers sont maîtrisés;
- les contentieux dus aux contrôles fiscaux ne sont pas lourdes de conséquences.

On peut ainsi classer les objectifs de l'audit fiscal en deux catégories.

D'une part, il s'agira pour l'auditeur de contrôler la régularité fiscale et d'autres parts de contrôler l'optimisation fiscale.

2.2 CONTROLE DES ACTIVITES DES AGENCES

Il s'agit des documents, activités et processus nécessaires à la bonne maîtrise des activités et à la minimisation des risques.

2.2.1 Définition du contrôle interne

Tous les référentiels s'accordent pour définir le contrôle interne comme un ensemble de moyens aidant une organisation à atteindre ses objectifs. Parmi les définitions des auteurs, celle proposée par le COSO a retenu notre attention. En effet, Pour le COSO,(BERTIN, 2007:57) « le contrôle interne est un processus mis en place par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs ci-après:

- ❖ réalisation et optimisation des opérations ;
- ❖ la fiabilité des informations financières ;
- ❖ conformité aux lois et règlements en vigueur ».

Le contrôle interne est ainsi un ensemble de dispositifs pour la maîtrise des activités de l'entreprise et ne saurait être perçu comme une fonction de l'entreprise. Il est nécessaire de le distinguer de l'audit interne qui est une fonction de l'entreprise chargée de l'appécier.

Le contrôle interne constitue une finalité de l'audit interne.

Pour COHEN (2008:127), le contrôle interne public, ensemble des moyens employés pour garantir la régularité, l'économie, l'efficacité et la transparence dans la gestion des fonds, comprend deux systèmes. Les systèmes financiers et le contrôle comptable et financier d'une part et les systèmes de la gestion englobant les décisions, les fonctionnements, les risques et résultats de l'autre.

2.2.2 Objectifs du contrôle interne

Le contrôle interne fait partie intégrante du dispositif de management des risques mis en place par la direction. Selon AHOUANGANSI (2010:69), le contrôle interne vise essentiellement deux séries d'objectifs. Il s'agit des objectifs avec incidence sur les comptes et ceux n'ayant pas d'incidences directes sur les comptes. Ainsi pour RENARD (2010:144) le dispositif vise essentiellement à :

- ❖ assurer la protection du patrimoine de l'entreprise ;
- ❖ favoriser l'efficacité et l'efficience des opérations ;
- ❖ assurer la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- ❖ assurer le respect des lois, règlements et contrats.

2.2.2.1 Assurer la protection du patrimoine de l'entreprise

Le contrôle interne mis en œuvre vise à assurer en permanence la protection des actifs de l'entreprise. En plus de ces actifs, il y a lieu d'ajouter deux éléments : les hommes qui constituent l'élément le plus précieux de l'entreprise et l'image de l'entreprise qui peut se trouver détruite. Cela exige la mise en place d'un ensemble cohérent de moyens de contrôle.

L'objectif visé est la sécurité physique des biens matériels et immatériels ainsi que celle des hommes (RENARD, 2010:145).

2.2.2.2 Favoriser l'efficacité et l'efficience des opérations

Il s'agit de s'assurer que les moyens dont dispose l'entreprise sont obtenus et utilisés de façon optimale. Et que l'entreprise dispose des moyens de sa politique. L'atteinte de cet objectif nécessite une organisation, des procédures et un système de communication bien défini et appliqué à tous les niveaux de l'entreprise. Ce processus requiert la présence d'un manuel de procédures des notes de services, un organigramme et une description des postes, des rapports périodiques sur la gestion.

2.2.2.3 Assurer la qualité des informations

L'extérieur apprécie l'entreprise sur la base des informations produites. Celles-ci concernent les activités et les performances. Quelles soient destinés aux tiers ou à l'utilisation interne, les informations produites doivent remplir certaines conditions:

- ❖ de fiabilité et vérifiabilité, c'est-à-dire refléter la réalité des activités.
- ❖ d'exhaustivité; être intégralement enregistrées,
- ❖ de pertinence: être adaptée à l'objectif poursuivi,
- ❖ de disponibilité, c'est-à-dire être facilement accessible à tous.

De ce fait tout contrôle interne doit comporter un système de preuve servant de garantie et de justification, (RENARD 2010:145).

2.2.2.4 Assurer le respect des lois, règlements et contrats

Le contrôle interne vise aux respects des dispositions législatives et réglementaires en vigueur dans le pays.

Pour que les instructions données soient suivies par ceux qui les reçoivent, il est impératif de s'assurer que l'objectif des instructions est bien défini et que ces instructions sont claires, appropriées et compréhensibles. Elles doivent aussi être adressées à des personnes habilitées pour les recevoir et enfin s'assurer de leurs applications.

2.3 LE CONTRÔLE INTERNE DANS LES AGENCES

La nouvelle gestion publique préconise, en plus du contrôle interne et de l'audit interne ou externe, l'intégration des moyens de lutte contre la fraude et de la corruption. Cela fait appel à la mission d'inspection dans le domaine public, (COHEN, 2008:34).

C'est dans un souci de protection des deniers publics qui a conduit à l'institution de ces règles rigides. Cette recherche de protection et de fiabilité du système de comptabilité se base sur des principes régissant le fonctionnement des collectivités publiques et des établissements publics.

Les agences disposent de trois catégories de moyens de contrôle interne. Il s'agit :

- ❖ des procédures et documents écrits de travail ;
- ❖ les systèmes ;
- ❖ Les contrôles.

2.3.1 Des procédures et documents écrits de travail

La gestion doit décrire avec précision et par écrit <<qui fait quoi, comment ?>> dans les documents du contrôle interne précis. Il doit ainsi exister, pour chaque centre de gestion autonome, chaque gestionnaire, un écueil des procédures. Il comprend entre autres :

- ❖ les organigrammes ;
- ❖ les responsabilités, les délégations et les rôles de chacun ;
- ❖ les circuits des documents ;
- ❖ les modalités de rendre des comptes ;
- ❖ les objectifs à atteindre ;
- ❖ les risques à contrôler ;
- ❖ les moyens à mettre en œuvre ;
- ❖ les résultats à atteindre.

2.3.2 Les systèmes de contrôles

Ils comprennent les systèmes de gestion et de contrôle des finances publiques, les systèmes de suivi par opération et les banques de données.

Le système de gestion et de contrôle des agences comporte les contrôles suivants:

- ❖ les contrôles à priori ; ils se divisent en contrôle avant l'engagement et de contrôle avant paiement ;
- ❖ des contrôles préventifs ; il s'agit ici de faire participer des spécialistes à la prise de décision, en appréciant sa conformité par rapport aux objectifs, (COHEN, 2008 : 51).

2.4 LES ACTEURS DU SYSTEME

Les acteurs des finances publiques, notamment des finances des agences de l'Etat, sont tous des organismes publics ou privés intervenant dans un but d'intérêt général, (ARKWRIGHT & AL, 2006 : 8).

Les acteurs intervenant dans le contrôle des agences sont principalement :

- ❖ Le parlement, chargé de consentir l'impôt, de voter les recettes et les dépenses des agences, d'approuver les comptes et de contrôler l'utilisation de l'argent public.
- ❖ ministère des finances, qui élabore les règles des finances des agences, les pilote, les contrôle et recouvre les impôts.
- ❖ La cours des comptes, chargé de juger les comptes des comptables des agences et de contrôler la gestion, (ARKWRIGHT & AL, 2006 : 8).

Le contrôle du système de comptabilité publique de chaque agence peut être assuré par :

- ❖ les administrateurs ;
- ❖ l'ordonnateur ;
- ❖ les comptables publics ;
- ❖ les contrôleurs financiers ;
- ❖ le comptable matière.

2.4.1 Les administrateurs

Selon l'article 22 du décret 66-456 du 17 juin 1966, sous l'autorité du président de la république, chaque Ministre est administrateur en recette et en dépense de la partie du budget de l'Etat qui correspond aux attributions de son département. Il peut être un administrateur délégué choisi par le ministre parmi ses subordonnées. Ils sont responsables en recette, de la constatation et de la liquidation régulière des recettes au niveau de leurs services. En

dépenses, ils sont responsables du bon emploi des crédits qui leur ont été ouvert et des certifications qu'ils délivrent : attestation de service ou de travaux exécutés.

2.4.2 L'ordonnateur

Est ordonnateur toute personne ayant qualité au nom de l'État de prescrire l'exécution des recettes et/ou des dépenses inscrites au budget. Sous l'autorité et par délégation permanente du président de la république, le Ministre des finances est l'ordonnateur du budget de l'État. Celui-ci peut exercer cette fonction lui-même ou déléguer des agents placés sous sa responsabilité. Il contrôle la légalité et la régularité des engagements pris par les administrateurs et les administrateurs délégués. L'apposition de leur visa sur le titre proposé en recette ou en dépense donne à celui-ci une valeur juridique et vaut pour les comptables publics un ordre de payer ou de recouvrer.

Les deux fonctions d'ordonnateur et de comptable sont cumulatives dans un seul cas: la liquidation des impôts indirects, (SILEM& AL, 2004:511).

2.4.3 Les comptables publics

Est comptable public tout agent public régulièrement habilité pour effectuer, à titre exclusif, au nom de l'État ou d'un organisme public, des opérations de recettes, de dépenses ou de maniement de titres, soit au moyen de fonds et valeurs dont il a la garde, soit par virement interne d'écritures, soit par l'intermédiaire d'autres comptables. Selon WYCKOFF, (2007:189), « le comptable assure le paiement de l'entreprise sur ordre de l'ordonnateur.

Il est responsable sur ses biens personnels des erreurs qu'il commet. Ses comptes sont régulièrement contrôlés par les chambres régionales et la Cour des comptes ».

2.4.4 Les contrôleurs financiers

Les contrôleurs financiers sont placés dans chaque établissement public pour surveiller l'exécution du budget et viser tous les ordonnancements et engagements de dépenses. Il est placé sous l'autorité directe du Ministre des finances et est chargé de vérifier la régularité des décisions portant engagement et ordonnancement. Mais il n'a pas à juger de l'opportunité de

ces dépenses engagées. Il doit apposer son visa sur tout engagement, selon la procédure d'exécution des dépenses publiques.

2.4.5 Les comptables matières

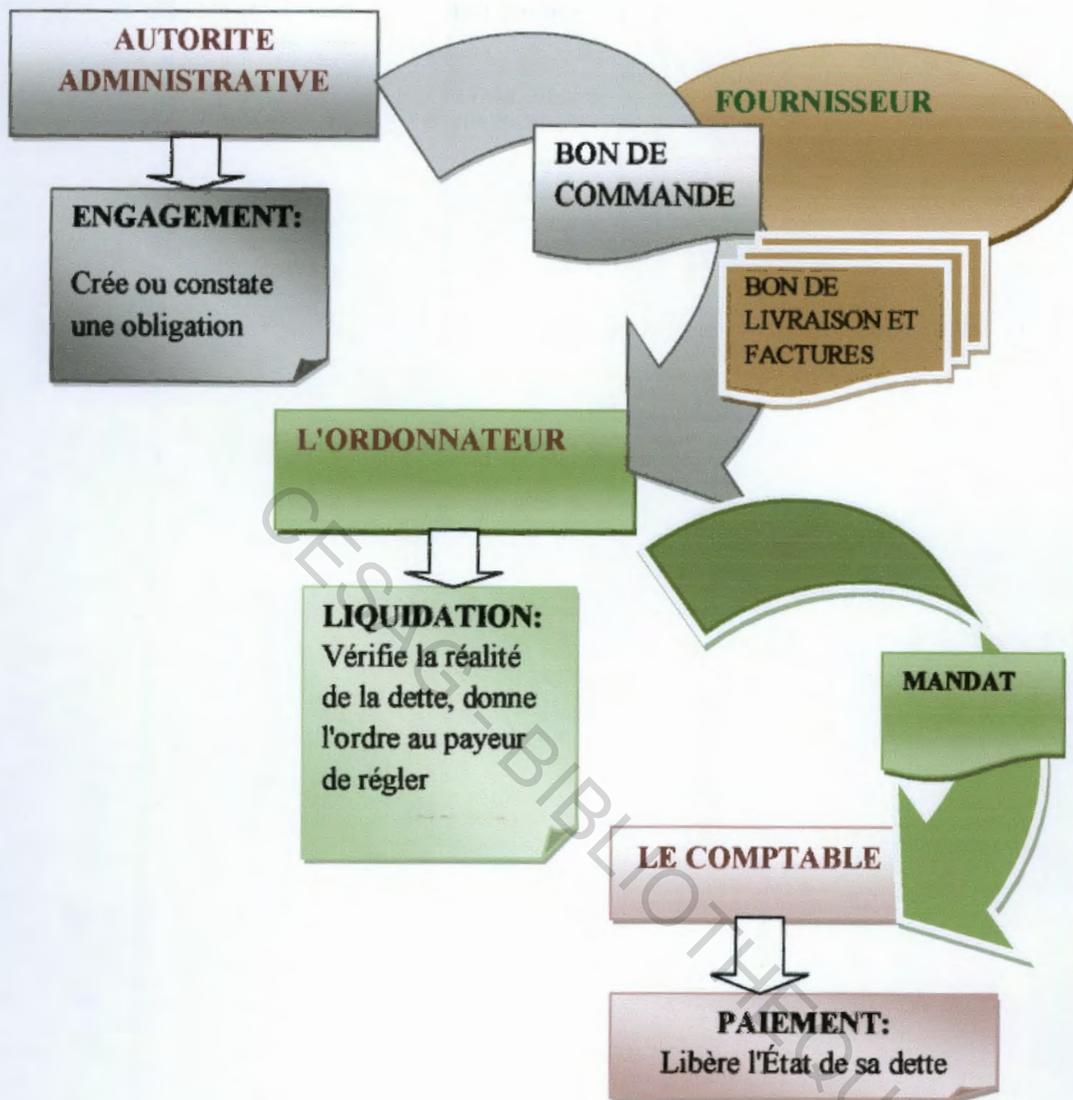
La comptabilité des matières, valeurs et titres est une comptabilité d'inventaire permanent ayant pour objet la description des existants, des biens mobiliers et immobiliers, des stocks autres ainsi que les deniers et valeurs de l'État. Elle permet un suivi des immobilisations incorporelles, des immobilisations corporelles, des stocks et des valeurs inactives.

Le comptable matières est l'agent chargé de la tenue de la comptabilité matières. Il est responsable de l'ensemble du patrimoine qu'il a sous sa garde. Il assure à tout moment de la conformité des entrées et des sorties du patrimoine pour prouver la sincérité de ses écritures pour le matériel et le mobilier destinés à durer plusieurs années.

2.5 PROCEDURE D'EXECUTION DES DEPENSES

Selon l'article 76 de la Directive de l'UEMOA, la comptabilité générale des administrations publiques a pour objet de décrire le patrimoine de l'État et son évolution. Les opérations de dépenses se déroulent dans l'ordre suivant:

Figure 3 : Schéma simplifié de l'exécution des dépenses de l'Etat



Source: nous-même inspiré WYCKOFF, (2007:189).

4.5.1 L'engagement

Il est l'acte par lequel une autorité administrative crée ou constate une obligation de laquelle résultera une charge. L'engagement ne peut être pris que par le représentant qualifié de l'organisme public agissant en vertu de ses pouvoirs. Il doit aussi rester dans la limite des autorisations budgétaires et demeurer subordonné aux autorisations. Le bon de commande

matérialise l'engagement et selon les règles de la comptabilité publique, les dépenses doivent être enregistrées en comptabilité d'engagement.

4.5.2 L'autorisation des dépenses

L'autorisation est l'acte par lequel un ordonnateur donne l'ordre d'exécuter une dépense après avoir vérifié la conformité et l'existence du crédit nécessaire à la couverture de la dite dépense.

4.5.3 Liquidation

La liquidation des dépenses a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense. Elle est constituée de deux opérations qui sont, la constatation du service fait et la liquidation proprement dite. L'ordonnateur signe sur la pièce comptable pour matérialiser la liquidation.

4.5.4 Le mandatement

Il est l'acte par lequel l'ordonnateur donne l'ordre au payeur de régler ou d'enregistrer la dépense ou la charge. Le mandat est le support de l'ordre donné par l'ordonnateur au comptable.

4.5.5 Le paiement

Le paiement est l'acte par lequel l'État se libère de sa dette. Il est effectué par un comptable du trésor responsable personnellement et pécuniairement de la validité et de la légalité de l'acte de la dépense. Signalons toutes fois que les deux fonctions d'ordonnateur et de comptable ne sont cumulatives que dans le seul cas: la liquidation des impôts indirects.

CHAPITRE 3: METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE

Nous avons passé en revue dans les deux premiers chapitres les aspects fiscaux et comptables ainsi que le contrôle interne des organisations.

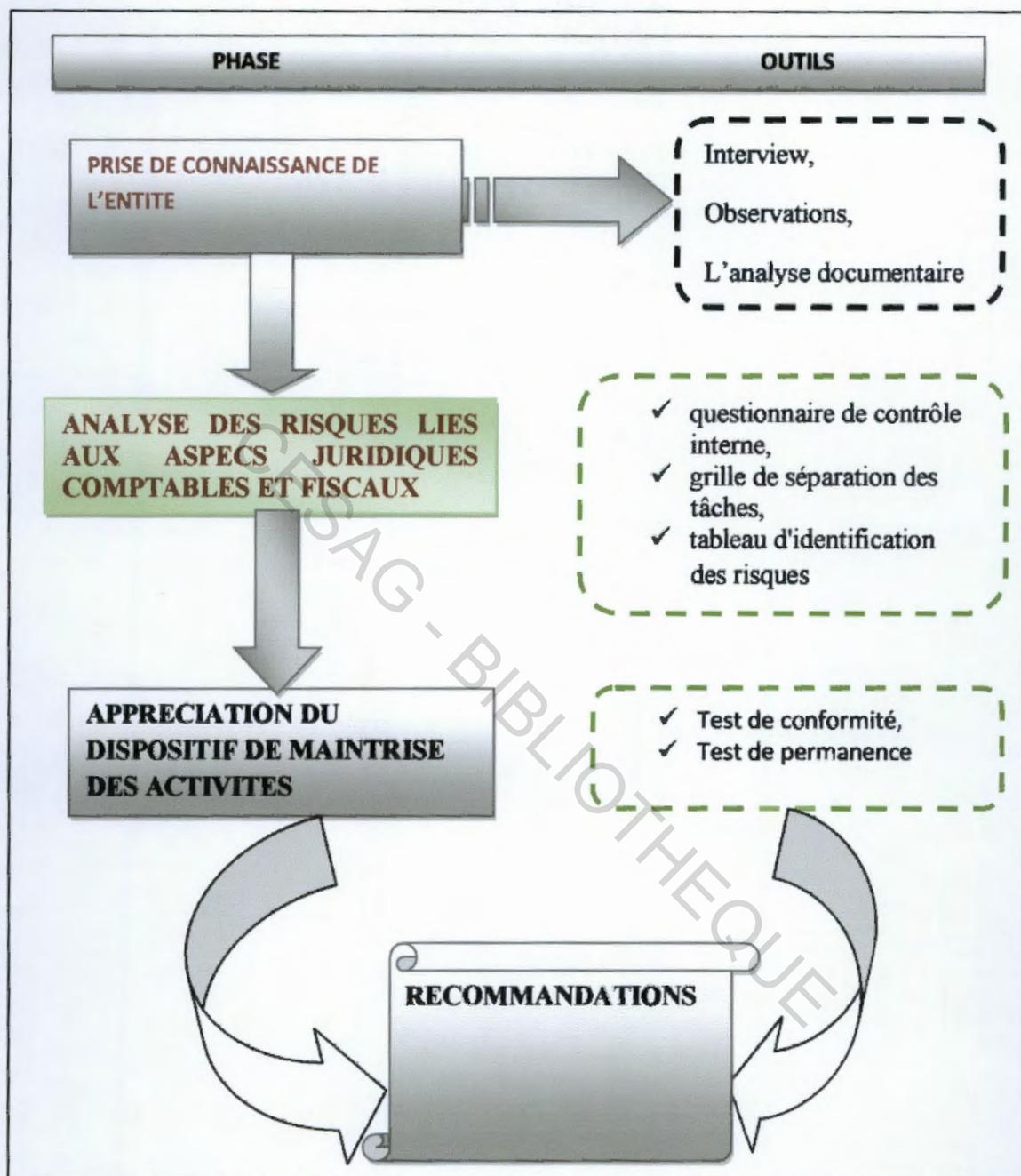
Ce chapitre se fixe comme objectif la présentation de notre démarche méthodologique.

L'audit des Agences ou des projets, comme toute mission d'audit est une activité normée qui nécessite une démarche et méthode adaptée à chaque structure, aux ressources disponibles et aux objectifs fixés. HAMZAOUI (2008:1) précise que « l'auditeur doit planifier et exécuter l'audit de manière à réduire le risque d'audit de façon acceptable faible conformément à l'objectif d'un audit ». Ainsi, nous présenterons notre démarche ainsi que les outils de collecte des données avant de présenter le modèle d'analyse.

3.1 MODELE D'ANALYSE

Notre modèle de description des différentes étapes de notre recherche sera reparti en quatre étapes. La première étape consiste à prendre connaissance de l'entité, d'analyser ses activités et de procéder à une description des processus. Elle sera suivie de l'identification des risques opérationnels liés auxdits processus dans une deuxième étape. Dans l'étape trois, nous allons évaluer l'impact et la probabilité de chaque risque opérationnel identifié avant de procéder à une appréciation du dispositif de sa maîtrise dans l'étape quatre. Cette appréciation va donc faciliter la planification et le suivi des plans d'action ainsi que des recommandations dans une cinquième étape.

Figure 4 : Modèle d'analyse



Source : nous-même

3.2 LES OUTILS DE COLLECTE ET ANALYSE DES DONNEES

Pour mieux collecter et analyser les données relatives aux juridiques fiscaux et comptables de l'ARSM, nous utiliserons un ensemble d'outils décrits ci-après :

3.2.1 Outils de collecte des données

Pour la collecte des données, nous utiliserons les outils suivants ;

- ❖ interview ;
- ❖ l'analyse documentaire ;
- ❖ observations ;

3.2.1.1 Interview

Nous nous procéderons à des interviews avec les différents responsables de l'agence. L'interview est une technique qui nous permettra de comprendre l'organisation au plan comptable, et les aspects juridique et fiscaux ainsi que les moyens mis en œuvre pour la réalisation des objectifs. En effet, elle est préparée à l'aide des guides d'entretiens pour éviter d'improviser et de nous concentrer sur l'essentiel. Pour RENARD (2010:338) les informations recueillies au cours de l'interview permettront à l'auditeur:

- ❖ pour parfaire sa connaissance du domaine à auditer;
- ❖ ou pour apprécier tel ou tel point de contrôle interne;
- ❖ ou pour valider une information déjà reçue.

3.2.1.2 L'analyse documentaire

Elle consiste essentiellement à l'exploitation des documents existant au sein de l'entreprise. Ainsi, nous consulterons le manuel des procédures adopté et en vigueur, les anciens rapports d'audit, le chrono de classement des documents relatifs à la création et à l'organisation. L'exploitation de ces documents nous permettra de mieux connaître le fonctionnement de l'ARSM.

3.2.1.3 L'observation physique

Elle consistera à observer ce qui se passe au sein de l'agence. Les observations physiques nous permettront de confirmer ou d'infirmer les informations recueillies lors de l'entretien et de vérifier que les contrôles prévus à chaque étape des processus sont effectués.

3.2.2 Outils d'analyse des données

Les outils suivants seront utilisés pour analyser les données: la grille d'analyse des tâches, le tableau d'identification des risques opérationnels, le questionnaire de contrôle interne (QCI), et les tests de conformité et de permanence. Ces différents outils seront présentés en annexe.

3.2.2.1 La grille d'analyse des tâches

Selon VALIN (2006 : 184) « ce document permet de visualiser les différentes tâches et fonctions réalisées pour chaque procédure». C'est un outil qui nous a servi à identifier:

- ✓ les éventuelles faiblesses pouvant découler d'une mauvaise répartition des rôles, des tâches et des responsabilités;
- ✓ le cumul de fonctions à l'intérieur du processus achats.

3.2.2.2 Tableau d'identification des risques opérationnels

Ce tableau nous permettra, au fur et à mesure du déroulement de notre étude, de collecter les risques opérationnels liés à chaque aspect de l'étude.

3.2.2.3 Le questionnaire de contrôle interne

C'est un outil qui nous servira d'évaluer les dispositifs de contrôle interne mis en place en déterminant les forces et les faiblesses apparentes. Nous formulerons les questions de telle sorte que les réponses « OUI » correspondent aux forces et les réponses « NON » correspondent aux faiblesses. Il s'agira de formuler les meilleures questions pour pouvoir prendre connaissance et maîtriser les aspects juridiques, fiscaux et comptables de l'ARSM.

3.2.2.4 Les tests de conformité et de permanence

Les tests de conformité permettent de s'assurer que les dispositifs de contrôle interne ont été appliqués. Ils permettent de s'appuyer sur un document final ou sur le résultat d'une opération et de remonter à la source en passant par toutes les phases intermédiaires

(Maders & al, 2006:62). Après, nous sommes passés au test de permanence. C'est un test qui vise à s'assurer que les opérations sont bien traitées dans la réalité conformément à ce qui a été décrit lors des entretiens et dans le manuel des achats.

CONCLUSION

La méthodologie de recherche décrite nous permettra d'avoir un aperçu sur les différentes étapes que nous allons suivre pour l'analyse des aspects juridiques, fiscaux et comptables de l'agence d'exécution de l'Etat. C'est une mise en évidence des différents outils d'analyse et de collecte de données qui seront utilisés dans le cadre de nos travaux.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Dans cette première partie nous avons passé en revue les aspects comptables et fiscaux d'un projet de développement. Il a été également question des risques liés à l'exécution de ces projets. Une bonne partie de ces évaluations sort du cadre traditionnel de l'audit comptable et porte sur un examen des spécificités des projets. L'approche méthodologique de l'auditeur devra prendre en compte ces domaines, facteurs de risques potentiels pour les agences.

Cette démarche présentée nous permettra, dans la seconde partie, de mener notre étude pratique sur le terrain.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE: CADRE PRATIQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Toute entité évolue dans un environnement juridique économique et réglementaire donnés et cela impose des règles et principes, quelle qu'en soit la taille ou la nature de l'activité.

Dans cette deuxième partie consacrée au cadre pratique de notre étude, nous nous donnons comme objectifs, après la présentation de l'entité d'accueil: l'analyse du dispositif de contrôle interne de l'ARSM. L'analyse des faiblesses et recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 4: PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ARSM

L'Agence pour la Réinsertion sociale des Militaires (ARSM) est un établissement public à caractère social doté de la personnalité morale et de l'autonomie de gestion. Elle a été créée dans le but d'assister le Ministre des Forces Armées dans la conception et la mise en œuvre de la politique de réinsertion des militaires libérés et de dégageement des cadres. Elle a comme activité principale l'agriculture, la formation aux activités génératrices de revenu.

L'étude de ce chapitre, consacrée à la prise de connaissance de l'ARSM, sera subdivisée en trois sections. La première portera sur l'historique de l'ARSM, ses objectifs et ses missions, la deuxième sera consacrée à la description des activités et en fin dans la troisième partie, l'organisation de l'ARSM.

4.1 PRESENTATION DE L'A.R.S.M

L'Agence pour la Réinsertion Sociale des Militaires (ARSM) a été créée par Décret Ministériel n° 2005-68 du 13 Janvier 2005.

L'Agence pour la Réinsertion Sociale des Militaires (ARSM) est une structure administrative autonome placée sous l'autorité hiérarchique du ministère des forces armées. Elle a pour objet d'assister ce dernier dans la conception et la mise en œuvre de la politique de réinsertion des militaires libérés, de dégageement des cadres et de lutter contre la pauvreté, notamment dans les foyers des retraités.

4.1.1 Objectifs généraux

L'ARSM a été investie de plusieurs objectifs généraux à atteindre qui sont entre autres:

- ❖ faire une seconde carrière aux retraités;
- ❖ la reconversion des invalidés et inaptes;
- ❖ insertion des libérés du service légal;
- ❖ insertion des conjoints et enfants de militaires;
- ❖ promotion de l'esprit d'entreprise.

4.1.2 Missions spécifiques

Les missions spécifiques de l'ARSM sont:

- ❖ la formation à la reconversion;
- ❖ la création d'entreprises;
- ❖ le développement de l'initiative privée;
- ❖ mise à disposition de terres aménagées pour l'agriculture;
- ❖ intermédiation pour l'accès au crédit;
- ❖ l'appui logistique aux structures de réinsertion.

4.2 LES ACTIVITES DE L'ARSM

L'ARSM intervient dans plusieurs projets pour la réinsertion des militaires et à la création des activités génératrices de revenus. Les domaines sont:

4.2.1 Agriculture

L'agriculture reste le domaine d'intervention prioritaire de L'ARSM. Ce secteur, compte tenu des énormes potentialités d'emplois et de revenus qu'il recèle et de la nécessité pour le pays d'atteindre l'autosuffisance alimentaire dans le moyen terme, a vu la concrétisation de plusieurs projets dans différentes localités du pays. Ainsi on peut citer les réalisations suivantes:

- ❖ ferme expérimentale de SANGALKAM, sur environs 40ha dont 10ha aménagés et équipés en réseau d'irrigation goutte à goutte et sécurisé.
- ❖ Ferme de Thiès : elle est installée sur les terres du domaine militaire avec 2 ha équipé avec un puits et un réseau goutte à goutte est exploitée par l'association locale d'anciens militaires a menée 9 ha de cultures hivernales, avec l'appui de l'ARSM.
- ❖ Ferme intégrée (Agriculture-élevages) à DAHRA : elle s'étend sur 1000 ha au sein du Centre de Recherches Zootechnique et Vétérinaire de l'Institut Sénégalais de recherches Agricoles (ISRA) de Dahra et sur 2ha acquis sur le terroir du village de Tiamène dans Dahra Commune

- ❖ Ferme de Podor : elle s'étend sur une superficie de 23ha et exploitée de façon concertée ARSM et Groupements d'Intérêts Economiques (GIE) de jeunes, d'anciens militaires, de femmes et de veuves d'anciens militaires.

4.2.2 Création de société

L'Agence intervient dans des initiatives de création des micro-entreprises et à des formations aux métiers divers. Il s'agit notamment dans les domaines suivants:

- ❖ agro-industrie; distribution;
- ❖ formation à la reconversion;
- ❖ apprentissage à la boucherie-charcuterie.

4.2.3 Les ressources de l'agence

L'Agence fonctionne sur la base des ressources provenant des sources diverses.

Selon l'article 11 du décret, Les ressources de l'ARSM sont constituées par une dotation budgétaire annuelle globale allouée par l'État, des ressources mises à disposition par les partenaires au développement en vertu des conventions et accords conclus avec le Gouvernement. On peut également ajouter les redevances versées par les bénéficiaires, en contrepartie des services et autres prestations fournis par l'Agence et des remboursements des prêts accordés aux opérateurs et éventuellement le produit des placements des fonds disponibles.

4.3 LES ORGANES DE L'AGENCE

L'ARSM, est géré par trois organes qui sont:

- ✓ un conseil de surveillance ;
- ✓ un directeur général ;
- ✓ une direction administrative et financière.

4.3.1 Le conseil de surveillance

Le Conseil de Surveillance est l'organe de supervision, de contrôle, de suivi et d'évaluation des actions de l'Agence.

Les missions qui lui sont assignées, dans ce cadre, sont entre autres d'approuver :

- ❖ les orientations stratégiques, le plan d'équipement, le programme prévisionnel semestriel d'actions et le projet de budget annuel de l'Agence ;
- ❖ le manuel de gestion et de procédures de l'Agence ;
- ❖ le règlement intérieur du Comité des Crédits ;
- ❖ les critères d'éligibilité des intermédiaires financiers dans le cadre des allocations de crédits ainsi que le protocole d'accord devant régir cette intermédiation ;
- ❖ le rapport annuel d'activités de l'Agence ;
- ❖ les états financiers de fin d'exercice ainsi que les rapports de contrôle de gestion.

Le Conseil de Surveillance est présidé par le Chef d'État-major général des Armées. Il comprend entre autres des représentants de neuf Ministères et celui des organisations patronales. Le contrôleur financier ou son suppléant assiste, avec voix consultative aux réunions du Conseil de surveillance. Le Président du Conseil de Surveillance peut inviter toute personne qualifiée à participer avec voix consultative aux travaux du Conseil.

Le Conseil de Surveillance se réunit au moins une fois par semestre sur convocation de son Président. Pour que le Conseil de Surveillance puisse délibérer valablement, au moins les deux tiers de ses membres doivent être présents à la réunion. Si ce quorum n'est pas atteint, une autre réunion, convoquée à quinze jours d'intervalle au moins, pourra délibérer valablement quel que soit le nombre de présents. Les décisions sont prises à la majorité simple des membres présents. En cas de partage égal des voix, celle du Président est prépondérante.

4.3.2 Le directeur général

L'Agence est dirigée par un officier général ou supérieur des Armées nommé par décret sur proposition du Ministre des Forces armées, et qui prend le titre de Directeur général de l'Agence pour la Réinsertion sociale des Militaires.

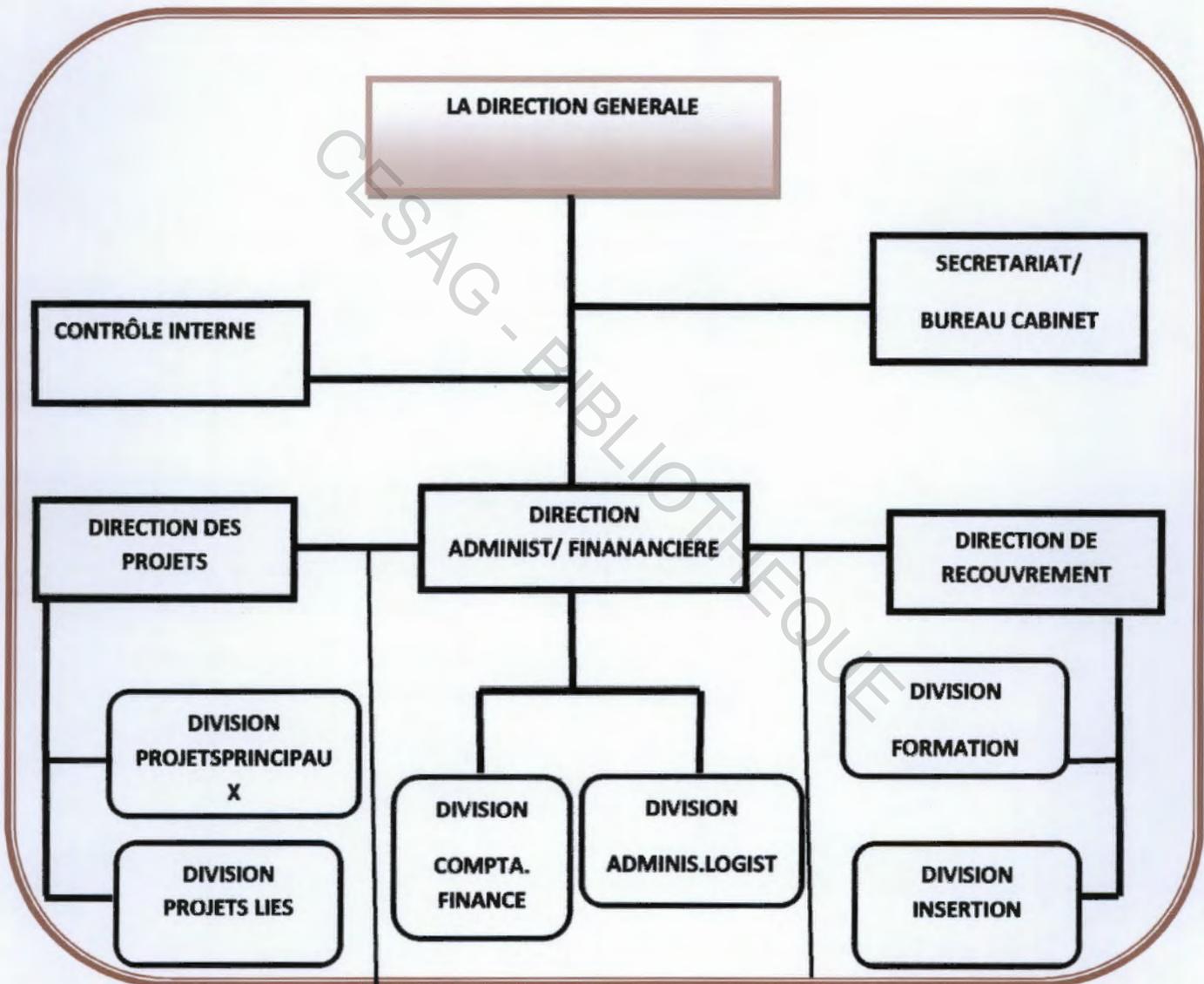
Il est chargé de veiller à la bonne exécution de l'ensemble des missions de l'Agence.

4.3.3 La direction administrative et financiers

La direction comprend un Directeur administratif et financier, un trésorier, un responsable des achats et un comptable.

4.3.4 Organigramme de l'agence

Figure 5 : Organigramme de l'ARSM



Source: Manuel de procédure de l'ARSM, 2007.

L'Agence est soumise à un contrôle interne effectué par la direction de contrôle interne placée sous l'autorité du Directeur général.

Le contrôle externe des comptes de l'agence est exercé par un commissaire aux comptes choisi par le conseil de surveillance. L'agence est, en outre, soumise à un contrôle externe exercé par les organes de contrôle de l'État.

CONCLUSION

Dans ce chapitre consacré à la présentation de l'ARSM, nous avons eu à présenter les objectifs et les missions fondamentaux qui lui sont assignées. Les différents produits et services, son organisation interne ainsi que les ressources dont elle dispose pour l'exécution de sa mission. Afin de mieux apprécier la maîtrise des opérations de l'agence, nous procéderons dans le prochain chapitre à l'analyse du dispositif de contrôle interne de l'ARSM.

CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DES SYSTEMES JURIDIQUES COMPTABLES ET FISCAUX DE L'ARSM

Les entretiens réalisés avec les premiers responsables et les analyses documentaires nous ont permis de prendre connaissances des différents aspects étudiés de l'agence.

5.1 SYSTEME JURIDIQUE DE L'ARSM

L'Agence pour la Réinsertion Sociale des Militaires est une personnalité morale de droit public. Elle est placée sous tutelle technique du Ministère des forces armées et sous tutelle financière du Ministre chargé des finances.

Le conseil, organe de supervision, de contrôle, de suivi et d'évaluation des actions de l'Agence, se réunit au moins une fois par semestre sur convocation de son Président. Le contrôle externe des comptes de l'Agence est exercé par un commissaire aux comptes choisi par le conseil de surveillance. L'Agence est, en outre, soumise à un contrôle externe exercé par les organes de contrôle de l'Etat.

Tous ces organes de contrôle s'assurent du respect des obligations juridiques mais aussi que les actes de gestion posés au sein de l'agence ne sont pas de natures à l'exposer aux risques juridiques.

5.2 SYSTEME COMPTABLE DE L'ARSM

Conformément aux dispositions des textes de création, la comptabilité de l'ARSM est tenue suivant les règles et les principes de la comptabilité du Système Comptable ouest africain (SYSCOA). La comptabilité est gérée par un agent comptable de l'armée, appuyé d'un prestataire externe pour plus de fiabilité et d'efficacité dans le traitement des opérations. L'agence utilise le logiciel de comptabilité Sage 100.

L'Agence produit des états financiers trimestriels destinés au conseil de surveillance pour leur contrôle périodique.

Nous avons identifié trois types d'opérations qui donnent lieu à des écritures comptables :

❖ **LES OPERATIONS DE FONCTIONNEMENT**

Il s'agit des opérations liées aux fonctionnements normales de l'agence.

Il faut signaler que l'Agence dispose de plusieurs antennes dans différentes régions du pays. Toutes les pièces comptables relatives au fonctionnement sont centralisées au siège. Le comptable procède à la fin de chaque mois à la saisie des pièces sur le logiciel SAAGE.

❖ **LES OPERATIONS D'INVESTISSEMENT**

Les opérations d'investissement pour être réalisé, doivent être d'abord prévues dans le budget des investissements. Pour chaque investissement, entamé et non achevé, une fiche est ouverte. Le comptable procède à la comptabilisation des charges relatives à chaque investissement dans un compte "d'encours". Ces comptes seront par la suite soldés contre un compte d'immobilisation lors de la réception du bien.

L'élaboration d'un rapport trimestriel sur l'exécution du budget des investissements est également faite par l'ARSM.

❖ **LES RESSOURCES DE L'AGENCE**

L'Agence fonctionne sur la base du budget de l'État et éventuellement des aides provenant d'autres partenaires.

Pour ce qui concerne les subventions de l'État, les ressources lui sont allouées sous forme de subvention. En début d'année, sur la base de la notification extrait du ministère de tutelle, le montant alloué est comptabilisé au débit du compte 449 " État, créances et dettes diverses" contre 14 "subvention d'investissement" ou 718 " autres subventions d'exploitation.

En cours d'exercice, le compte 449 sera crédité au profit d'un compte de chèques postaux CCP 531, suivant les mises à la disposition des fonds par le trésor. Dès lors, le trésorier peut, en fonction des besoins de fonctionnement ou de sa stratégie de gestion, virer les fonds dans le compte banque de l'ARSM ou les garder dans ce compte de chèques postaux.

Tableau 3: modèle de comptabilisation de subventions accordées à l'ARSM

449		PROMESSE DE L'ETAT		
	14			
531		MISE A LA DISPOSITION DES FONDS		
	449			
521/ 571		VIREMENT OU PAIEMENT		
	531			

Source : nous même

5.3 SYSTEME FISCAUX DE L'ARSM

Au plan fiscal, l'ARSM est soumise principalement à deux types d'obligations:

- ❖ précompte et paiement de la TVA ;
- ❖ Versement des retenus à la source (VRS).

5.3.1 Procédure de traitement de la TVA

L'ARSM est une entité de l'État non soumise à l'impôt sur les sociétés.

Par contre, elle est tenue de payer ses biens et services en toutes taxes comprises, dès lors que la facture du fournisseur remplit les conditions de fond et de forme. L'une des conditions de forme est de disposer d'un NINEA conforme.

Chacune des factures du fournisseur doit être analysée avant l'imputation et éventuellement règlement.

L'analyse des factures consiste en une recherche des conditions de fond et de forme.

Les conditions de forme recherchées sont:

- ❖ le nom du fournisseur;
- ❖ le numéro de la facture;
- ❖ la date de la facturation;

- ❖ le NINEA qui comporter 7 caractères alphanumériques dont:
 - le premier caractère, (0, 1 ou 2) informe sur le régime fiscal du fournisseur;
 - le deuxième caractère informe sur le centre fiscal d'appartenance du fournisseur;
 - le troisième caractère informe sur le régime juridique du fournisseur (personne physique, SARL, SA, GIE).

Si le fournisseur est non assujetti ou est à la Contribution Globale Unique (CGU) et qu'il a facturé la TVA, la facture lui est retournée afin que les corrections nécessaires y soient portées.

Si le fournisseur est au réel et qu'il n'a pas facturé la TVA, la facture lui est également renvoyée pour la prise en compte de la TVA.

Pour les conditions de fond recherchées, les factures émises doivent faire apparaître distinctement:

- ❖ **pour le fournisseur au réel**
 - le libellé ou l'objet de la facture

Cet objet est analysé afin de s'assurer que l'achat s'inscrit dans les besoins normaux de l'agence.

 - le montant hors taxe ;
 - le montant de la TVA;
 - le montant toutes taxes comprises.

- ❖ **Pour le fournisseur à la CGU**
 - le libellé,
 - le montant toutes taxes comprises.

Si l'une des conditions de fond n'est pas respectée, la facture est également renvoyée au fournisseur pour correction.

Les factures remplissant les conditions de fond et de forme font l'objet d'imputation par le comptable.

Signalons que l'agence précompte la TVA pour le compte de l'État. En clair, sur la facture TTC du fournisseur, celui-ci reçoit le montant hors taxes. La TVA est ainsi reversée par

l'agence à l'État avant le 15 du mois suivant. Pour les fournisseurs qui sont dans la catégorie des grandes entreprises, seuls 50% de la TVA est précomptée.

Tableau 4: Comptabilisation des factures fournisseurs

N°compte		Libellé	Montant débit	Montant crédit
2. ou 6				
	401ou 481			
	444	État, TVA due (lors de l'achat)		
401 ou 481				
	521 ou 571	(règlement en HT)		

Source : nous même

Une attestation de précompte est remise au fournisseur pour lui permettre de faire ses déclarations.

Tableau 5: Exemple d'Attestation de précompte

NOM ET ADRESSE DE LA SOCIETE	N°
Date:	
<u>ATTESTATION DE PRECOMPTE DE TVA</u>	
En application des dispositions de l'article 308 du code des impôts, il a été précompté la somme de	
Au titre de la taxe sur la valeur ajoutée précomptée au mois de	
..... sur la facture n°..... en date du	
Fournisseur:.....	
Adresse:.....	
NINEA:.....	

Source : nous même

5.3.2 Processus de déclaration des VRS

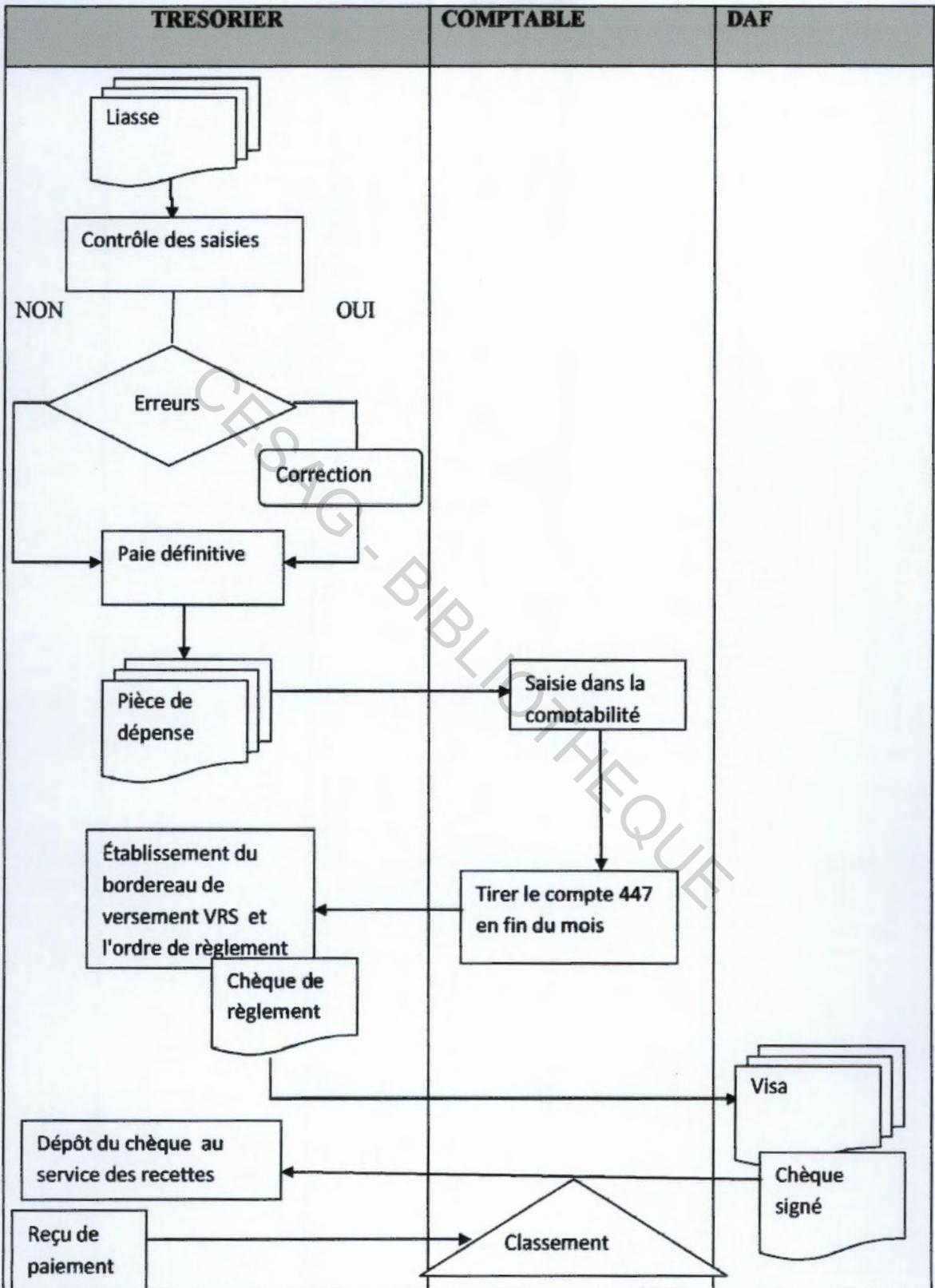
En plus de la TVA, l'ARSM est tenue de reverser les retenues sur salaires et la retenue sur les prestations de service de 5% à l'État au plus tard le 15 du mois suivant.

Les retenues à l'ARSM portent essentiellement sur les opérations effectuées avec les tiers non établis; personnes dont la perception de l'impôt n'est pas sûr, notamment le personnel extérieur et les fournisseurs de biens et service.

Pour ce qui concerne le personnel extérieur, lors de leur règlement pour les prestations rendues à l'ARSM, le comptable débite le compte 637 rémunération de personnel extérieur à l'entreprise, contre le crédit des comptes 521 banque ou 571 caisse pour le net et le compte 447 Etat, impôt retenu à la source.

A la fin de chaque mois, le comptable tire le solde du compte 447, pour la déclaration par le trésorier avant le 15 du mois suivant.

Figure 6: Diagramme des déclarations des VRS



Source: nous même

CHAPITRE 6: ANALYSE DES RISQUES LIES AUX ASPECTS JURIDIQUES FISCAUX ET COMPTABLES DE L'ARSM

Comme toute organisation, l'ARSM est dotée d'un système de contrôle interne lui permettant d'être à l'abri de certains risques liés aux opérations qu'elle effectue. Mais l'efficacité de ce système, condition de performance et de l'atteinte des objectifs de la structure, est fonction de son adaptabilité aux évolutions de son environnement mais aussi du suivi adéquat des processus mis en place.

L'objectif de ce chapitre, après la prise de connaissance de l'existant, est de procéder à l'identification et à l'analyse des risques liés aux aspects juridiques, fiscaux et comptables de l'ARSM et de formuler des recommandations.

6.1 IDENTIFICATION DES RISQUES LIES AUX ASPECTS JURIDIQUES, FISCAUX ET COMPTABLES

Dans cette section, nous identifierons les risques liés à chaque aspect traité. Cette identification est faite sur la base de la description desdites procédures. Elle nous servira par la suite à évaluer les risques.

Ainsi donc, nous identifierons les risques ci-après :

- ❖ les risques juridiques ;
- ❖ les risques fiscaux ;
- ❖ les risques liés aux aspects comptables.

6.1.1 Identification des risques juridiques

Ils concernent des aléas ou les éventualités des événements qui sont liés au droit, à son éventuelle mauvaise conception, à la difficulté de son interprétation, à l'instabilité législative et à l'insécurité judiciaire. Il s'agit en fait de la survenance de tout événement, lié à l'activité normale de l'agence, pouvant entraîner des sanctions pécuniaires et/ou pénales qui mettent en jeu aussi bien la responsabilité du dirigeant que celle de l'agence.

Tableau 6: Identification des risques juridiques

Risques juridiques	Impacts	Dispositifs de maîtrise	Existence du dispositif
Le non-respect des actes et de bonne gouvernance	Pertes financiers	Présence active du conseil surveillance, et du commissaire aux comptes	Oui
Le non-respect des conventions interdit	Pertes financières	veille juridique continue	Non
Opérations non-conformes aux textes en vigueur	Non-conformité	le suivi juridique de l'agence à l'aide de tableaux de bord, permettant un repérage rapide de toute information juridique recherchée	Oui
Des factures dont le libellé n'est pas conforme à la loi	Perte financière	Tenir un journal de relance des actions juridiques importantes de l'entreprise	Oui
contentieux avec les partenaires	Perte d'image	Utiliser judicieusement un conseiller juridique interne ou externe de l'agence pour le développement et l'entretien de cette infrastructure	Non
Non-respect des obligations contractuelles	Contentieux avec les parties prenantes	Tableau de bord des obligations de l'agence	Oui
Perte des documents	Perte financière, Contentieux avec les partenaires	Mettre sur pied un système d'archivage spécifique pour l'ensemble de la documentation juridique de l'agence	Oui
Non-respect des décisions du conseil de surveillance	Sanction	Veille juridique	non
Non-respect des quorums dans les réunions de prise de décision	Rejets des décisions prises	programme d'entretien juridique préventif adapté aux principales composantes juridiques de l'agence	Oui

Source : nous-même

6.1.2 Identification des risques fiscaux

Il s'agit ici des risques potentiels liés aux obligations fiscales de l'agence, et au non maîtrise du régime fiscal ne favorisant pas l'optimisation des opérations.

Tableau 7: Identification des risques fiscaux

Risques fiscaux	Impacts	Dispositifs de maîtrise	Existence du dispositif
Non maîtrise des régimes fiscaux particuliers de l'agence	Pertes financières	Présence d'un fiscaliste interne ou externe	Non
Non-respect des délais	Pénalités de retard	Suivi régulier des déclarations	Oui
Non-déclaration de la TVA	Perte financière	Contrôle régulier des déclarations	Oui
non-paiement des retenues à la source	Sanction fiscale	contrôle des déclarations mensuel des VRS	Oui
Paiement TTC à des fournisseurs non-identifiés	Perte financière	Contrôle de la conformité du NINEA des fournisseurs	Oui
Non-pratique des précomptes de TVA	Sanction fiscale	Vérifier les chèques aux fournisseurs avec les factures hors taxe	Oui
Non-pratiques des retenus à la source pour les prestataires non identifiés	Sanction fiscale	Contrôle des règlements des prestataires	Oui
Risque liés à l'inscription à l'actif : Erreur de qualification	Perte financière	Contrôle des éléments de l'actif par le directeur financier	Oui
Risques liés aux obligations déclaratives du VRS	Sanction fiscale	Suivi mensuel des déclarations	Oui
Erreur dans les calculs des retenues à la source sur les salaires et notamment sur les primes exceptionnelles	Perte financière	Double contrôle des calculs	Oui

Source : nous-mêmes

6.1.3 Identification des risques comptables

Les tâches comptables sont des activités à risques. L'absence ou l'insuffisance de moyens de maîtrise des risques provoque inévitablement des pertes qui affectent la fiabilité, la pérennité et l'efficacité des activités de l'agence. Les techniques utilisées ci-dessus nous ont permis de recenser les risques liés à la comptabilité.

Tableau 8: Identification des risques comptables

Risques comptables	Impacts	Dispositifs de maîtrise	Existence du dispositif
Non-maîtrise du système comptable OHADA	Comptabilité non fiable, non respect de l'image fidèle de l'agence	Personnel comptable compétent	Oui
Falsification	Images non fidèle des états financiers	S'assurer que tous les éléments qui ont servi à l'établissement des états financiers reflètent la vérité.	Oui
Mauvaise comptabilisation	Non certification des états financiers	Contrôle hiérarchique ; Pointage mensuel des données comptables	Oui
Non-respect des délais de production des états financier	Non-respect des règlements de l'OHADA	Fixer des délais pour les saisies et les contrôles	Oui
Productions des états financiers non conforme au système comptable OHADA	Non certification des états financiers	Personnel bien formé	Oui
Perte de factures	Litige avec les fournisseurs	Registres de réception	Oui
Double comptabilisation	Accroissement injustifié des charges	Existence de la mention « saisie » sur les factures, numérotions chronologique des factures saisies	Oui
Règlement de factures fictives	Perte financière	Contrôle des factures avant règlement	Oui

Source : nous-mêmes

6.2 APPRECIATION DE CONFORMITE ET DE PERMANENCE

Après avoir pris connaissance de quelques processus de l'ARSM, identifié les risques, nous allons procéder à des tests de conformité pour nous assurer que les procédures ainsi décrites reflètent bien la réalité. Pour ce faire, nous allons choisir un nombre limité mais significatif des opérations couvrant les cycles ou les risques, selon nous, sont élevés.

Conformément à la démarche décrite dans la première partie, nous utiliserons les questionnaires de contrôle interne, la grille de séparation des tâches, pour déceler les forces et les faiblesses dues à la conception du système de contrôle interne.

Nous procéderons ensuite à des tests de permanence pour nous assurer de l'application effective et permanente des forces identifiées. L'objectif principal est de nous assurer que les points forts relevés lors de la vérification de l'existence du système, sont bien appliqués et recouvrent bien tout l'exercice. Puis on procédera à l'évaluation définitive. Les points faibles identifiés, les faiblesses de conception et d'application, seront analysés.

6.2.1 Test de conformité des procédures et de permanence

Après la description des procédures de contrôle interne, nous allons effectuer des tests de conformités afin de s'assurer que ces procédures existent réellement. Nous allons procéder à un prélèvement d'un échantillon de dix pièces comptables pour chaque procédure afin de vérifier leur conformité.

Les différents travaux réalisés ont donné les résultats ci-après:

6.2.1.1

Procédure de paiement par de la TVA

Tableau 9: Déclaration mensuelle de TVA des six (06) premiers mois de l'année 2011

Déclarations du mois de	Établissement du règlement	Établissement du chèque	Date de paiement	Date dernier délai de dépôt	Nombre de jour de retard
Janvier			21 février	15 février	6
Février			18 mars	15 mars	3
Mars			7 avril	15 avril	-
Avril			19 mai	15 mai	4
Mai			16 juin	15 juin	1
Juin			19 juillet	15 juillet	4

Source: nous même

Les vérifications que nous avons effectuées sur les règlements de la TVA montrent que l'ARSM règle en moyenne chaque 17 du mois suivant, soit un retard moyen de 2 jours par mois.

Tableau 10: Vérification des déclarations mensuelles de la VRS

Déclarations du mois de	Établissement du règlement	Établissement du chèque	Date de paiement	Date dernier délai de dépôt	Nombre de jour de retard
Janvier			21 février	15 février	6
Février			18 mars	15 mars	3
Mars			7 avril	15 avril	-
Avril			19 mai	15 mai	4
Mai			16 juin	15 juin	1
Juin			19 juillet	15 juillet	4

Source: nous même

2.2 EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE

Cette étape vise à apprécier, à partir de l'analyse du questionnaire du contrôle interne, de la grille de séparation des tâches et les tests effectués sur les comptes, les forces et faiblesses

du dispositif de contrôle interne de l'ARSM. Cette évaluation du contrôle interne nous a permis de faire ressortir, du point de vue de la conception la pertinence du dispositif de contrôle interne du processus mais aussi les faiblesses au niveau des procédures retenues.

Tableau 11: Identification des forces et faiblesses

Points forts	Points faibles
Existence d'un organigramme	Existence d'un manuel de procédure non actualisé
Séparation des tâches	Absence d'auditeur Interne dans l'agence
Hiérarchisation bien définie au niveau de l'agence.	Absence de formalisation des rôles des acteurs
Les dossiers sont contrôlés par tous les acteurs du processus	Contrôle de caisse non effectué de façon régulière
Existence de plafond de caisse pour les règlements en espèce	Les factures réglées ne sont pas systématiquement annulées
Existence d'une politique stratégique définie par les premiers responsables de l'agence.	Les instruments de paiements sont envoyés aux fournisseurs par celui qui les a préparés
Les demandes d'achat sont placées auprès de fournisseurs autorisés, solvables et sélectionnés en fonction des critères prédéterminés.	Règlements non comptabilisées systématiquement mais regroupés et comptabilisées en fin du mois.
Existence d'un comptable matières pour le suivi des immobilisations.	Le service comptable n'est pas toujours avisé de l'arrivée des factures des fournisseurs
existence d'un commissaire aux comptes	Les factures fournisseurs ne sont pas affectées d'un numéro d'ordre séquentiel.
Les comptes fournisseurs sont individualisés au niveau de la balance auxiliaire	Absence de conseiller juridique
	Non identification et évaluation des risques de l'agence
	Non mise en place de veille juridique

Source: nous même

6.3 ANALYSE DES RESULTATS ET RECOMMANDATIONS

Après avoir présenté et analysé le dispositif du contrôle interne au sein de l'ARSM, cette section sera consacrée à l'analyse des résultats et à la formulation des recommandations dont la mise en œuvre permettrait la maîtrise des opérations et l'efficacité des activités de l'ARSM.

6.3.1.1 Définition des objectifs et communication

Toute organisation qui ambitionne assurer sa pérennité et sa performance doit clairement définir ses objectifs.

Ces objectifs doivent surtout être mesurables afin de permettre l'appréciation objective de leur atteinte ou pas et être connus de tous.

Dans le cadre du plan stratégique 2010-2011, des objectifs ont été définis pour l'Agence. Cela, à travers le budget. Mais ces objectifs stratégiques ne définissent pas de sous objectifs assignés aux responsables opérationnels. De même que des objectifs individuels n'ont pas été définis pour chaque agent.

6.3.1.2 Les moyens du service comptable

Pour ce qui concerne les moyens humains, le département dispose d'un comptable et un trésorier. Vu la dimension de l'Agence et la complexité des opérations, cet effectif est insuffisant, entraînant une surcharge de travail dévolue à chaque agent.

Par rapport aux moyens informatiques, l'Agence dispose certes des ordinateurs, mais le nombre est insuffisant. Le trésorier ne dispose pas d'ordinateur, alors que cet outil pourrait lui permettre d'optimiser son travail.

6.3.1.3 L'organisation

Il convient de préciser que toutes les responsabilités prévues par l'organigramme ne sont pas assumées; il n'y a pas de service contrôle interne. La grille d'analyse des tâches fait ressortir une répartition des tâches entre les personnes qui interviennent dans les activités de contrôle, d'exécution et d'autorisation. Mais il fait aussi ressortir que le titulaire poste de

trésorier établit des ordres de règlement et se charge de leur transmission aux fournisseurs. Il y'a là un cumul de fonction de tâches incompatibles.

6.3.1.4 Méthodes et les procédures

Les objectifs de l'ARSM sont définis à travers le budget annuel. Des projets d'investissements sont définis chaque année pour chaque antenne et éventuellement dans d'autres localités identifiés. L'évaluation faite est quasiment budgétaire, à travers le calcul des écarts.

Nous n'avons pas eu connaissance d'un document formalisé sur l'identification et l'évaluation des facteurs internes et externes qui pourraient compromettre la réalisation des objectifs de l'ARSM.

Les pièces justificatives des opérations effectuées dans toutes les antennes sont centralisées au siège. Le comptable procède par la suite, avant la fin de chaque mois, aux imputations comptables et au tirage du compte de TVA et VRS pour les déclarations avant le 15 du mois suivant.

Cela peut en cas de retard dans la collecte des pièces justificatives, retarder les imputations comptables et par conséquent entrainer le non-respect des délais de déclaration de la TVA et de VRS. Aussi le fait de concentrer tout le travail en fin du mois peut entrainer des erreurs, des pertes de factures ou des doubles comptabilisations.

Les vérifications de conformité effectuées sur les pièces justificatives révèlent l'absence de contrôle matérialisées sur certaines factures.

Aussi, les factures des fournisseurs qui ont fait l'objet d'un règlement ne sont pas annulées. Ce qui peut entrainer un double règlement.

6.3.2 Recommandations et plan d'actions

Nous procéderons dans cette section à la proposition des solutions à mesure de faire face aux insuffisances du système en place ainsi qu'un plan d'actions.

6.3.2.1

Recommandations

Ces recommandations visent à proposer des solutions permettant de faire face aux insuffisances du système en place.

Un service, pour fonctionner de façon efficace, nécessite la définition des objectifs clairs, précis et mesurables ainsi qu'à la mise à la disposition aussi bien des moyens humains que matériels adéquats à la réalisation de ses objectifs. L'organisation du travail permet son bon fonctionnement; les procédures doivent être bien définies avec des niveaux de contrôle adéquats; la supervision des différents travaux effectués.

Ces conditions, gage du bon fonctionnement du service et donc de la réalisation des objectifs de l'agence, nous amènent à faire les recommandations suivantes.

❖ **communiquer les objectifs stratégiques de l'agence**

Informé au début de chaque année les objectifs stratégiques de l'agence à tout le personnel. Et tenir des réunions de façon périodique avec les opérationnels afin de s'imprégner des difficultés rencontrées et demander éventuellement des suggestions.

❖ **actualiser et diffuser le manuel de procédure**

Le manuel de procédures est un guide de réalisation de diverses tâches émanant du processus au sein de l'agence. Il définit clairement les rôles de chaque intervenant dans le processus. De ce fait, pour une bonne maîtrise des processus de l'agence, nous suggérons que chaque processus du manuel soit photocopié et remis au opérationnel concerné.

Le manuel de procédure actuel doit être actualisé afin d'incorporer les nouvelles tâches et procédures et supprimer celles qui n'existent plus.

❖ **séparation des tâches**

Les tâches d'achat, d'émission des titres de paiement et leur transmission aux fournisseurs sont incompatibles et par conséquent doivent être exécuté par différentes

personnes. Le manuel de procédure a bien défini les tâches de chaque intervenant nous suggérons de se conformer au manuel pour alléger les tâches et minimiser les risques.

❖ **matérialisation des contrôles sur les factures**

Les contrôles effectués sur les factures ne sont pas matérialisés. Il y'a lieu de marquer, après chaque contrôle, un signe sur la pièce qui prouve qu'elle a fait l'objet d'un contrôle par un supérieur hiérarchique.

❖ **annuler les factures fournisseur après chaque règlement**

Les factures qui ont fait l'objet d'un règlement doivent être perforées afin d'éviter un double paiement.

❖ **mettre en place un calendrier des obligations fiscales (c'est-à-dire un échéancier fiscal)**

Le respect des règles de délai passe par l'établissement d'un échéancier fiscal. Il permet d'avoir à l'esprit les engagements fiscaux auxquels l'ARSM devra faire face et de ne pas personnaliser ces engagements.

Cet échéancier doit mentionner:

- la nature de l'obligation;
- l'imprimé à fournir;
- la date de dépôt et le lieu;
- la date de paiement et les modalités.

Ainsi toute personne appelée pour suppléer, pourra sans difficulté majeure faire face et dans les délais prescrits aux engagements de l'agence.

❖ **Mettre en place une veille juridique et réglementaire**

La politique de gestion des risques juridiques de l'agence doit être dominée par sa dimension préventive car, comme nous l'enseigne la sagesse, mieux vaut prévenir que guérir.

Le directeur de l'agence est tenu, au fil des exercices de son activité, à diverses opérations imposées par la loi ou par les statuts : tenue et rédaction des procès verbaux des assemblées générales ordinaires ou extraordinaires et des conseils de surveillance, acte de nomination, rapport de gestion.

La Veille Juridique et réglementaire permettra, d'une part, de s'assurer régulièrement de la conformité des actes posés dans la gestion courante de l'ARSM avec le droit en vigueur et, d'autre part, de suivre et d'anticiper l'évolution de l'environnement juridique aussi bien sur le plan national qu'international susceptible d'avoir une influence sur les activités ou sur la stratégie de l'agence.

❖ **Définir un planning d'exécution des tâches**

Ce planning présentera l'avantage d'encadrer dans les délais l'exécution des tâches dans le cadre des déclarations et donc d'éviter que ces déclarations se fassent sous tension, dans la précipitation et juste à temps.

6.5.2 Plan d'actions

Tableau 12: Proposition de plan d'actions

recommandations	délaï de la mise en œuvre	organes responsables	observations
Actualiser et diffuser le manuel de procédure	3 mois	Direction Générale	L'ancien manuel de procédure ne correspondant pas aux tâches actuelles des agents. Il doit être actualisé et diffuser pour faciliter l'application de chaque responsable.
communiquer les objectifs stratégiques de l'agence et tenir des réunions périodiques avec le personnel opérationnel	1 mois	Direction Générale	Afin d'être informer en permanence des difficultés l'exécutions des tâches des opérationnels et de s'enquérir de leurs suggestion, des réunions périodiques doivent être organisées.
Séparer les tâches incompatibles	En permanence	Direction Générale	Le respect de la séparation des tâches évite la concentration des tâches par un seul opérationnel et minimise les risques d'erreur et de pertes financières.
matérialiser les contrôles sur les factures	En permanence	Tout supérieur hiérarchique	Chaque pièce qui a fait l'objet d'un contrôle doit porter la marque de celui qui l'a fait. Cela permet de s'assurer que toutes les factures ont fait l'objet d'un contrôle et de savoir qui l'a fait et quand.

annuler les factures fournisseur après chaque règlement	1 mois	Direction financière	Nous suggérons que toute pièce qui a fait d'un règlement soit perforé ou porter la marque « payer » afin d'éviter les doubles paiements.
mettre en place un calendrier des obligations fiscales (c'est-à-dire un échéancier fiscal)	1 mois	Direction financière	L'établissement d'un échéancier fiscal par l'agence permet d'avoir à l'esprit les engagements fiscaux auxquels elle doit respecter et de pouvoir réagir à temps.
Mettre en place la veille juridique et réglementaire	2 mois	La direction générale	Afin de constituer une base de données des mesures réglementaires. Cela permettra de suivre et d'analyser les développements réglementaires ou jurisprudentiels et de garantir la mise en conformité réglementaire,
Définir un planning d'exécution des tâches	2 mois	Direction administrative	Identifier les tâches et fixer des délais de leur exécution afin d'éviter les tensions en fin de périodes pour le respect des délais légaux.

Source: nous même

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Le cadre pratique de notre étude nous a permis de faire ressortir les faiblesses au niveau du dispositif de contrôle interne de l'Agence pour la Réinsertion Sociale des Militaires.

Nous avons appliqué notre modèle d'analyse pour aboutir à ce résultat. Les faiblesses relevées sont d'ordre de conformité, c'est-à-dire, que certaines activités sont effectuées par des procédures non conformes au manuel de procédure en place; et d'ordre de conception, c'est-à-dire que des points importants pour un contrôle interne efficace sont absents du manuel de procédure. Ces faiblesses, si elles ne sont pas maîtrisées, peuvent porter atteinte à la pérennité de l'ARSM.

Ces faiblesses identifiées nous ont conduits à formuler des recommandations et un chronogramme de leur mise en œuvre pour l'amélioration du contrôle interne et la maîtrise des activités de l'Agence.

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Au terme de notre étude, nous pouvons affirmer que le contrôle interne, ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'organisation, est d'une importance capitale pour la performance et la pérennité de toute entité économique. Aussi, il est un facteur déterminant à la fiabilité et à la pertinence des informations produites.

L'évaluation des procédures du contrôle interne est une technique incontournable pour toute mission d'audit dont l'efficacité permet à l'auditeur externe d'orienter son programme de contrôle des comptes.

Cette étude qui vient de terminer nous a permis dans la première partie de nos travaux, consacrée à la revue de la littérature:

- de déterminer les aspects juridiques, fiscaux et comptables des Agences de l'État
- de démontrer la place prépondérante qu'occupe le dispositif de contrôle interne dans toute organisation;
- de présenter une approche méthodologie de l'audit dans une agence publique.

Ce qui nous a permis de mettre en pratique cette méthodologie dans la seconde partie de nos travaux et d'orienter nos travaux dans les zones à risque que nous avons identifiés lors de la prise de connaissance de l'Agence.

A travers les différents tests sur les procédures administratives et comptables, nous avons relevé des points forts et des points faibles. Les points forts nous ont permis d'alléger les contrôles des comptes de l'ARSM.

Les points faibles décelées dues soit à l'insuffisance des procédures de contrôle interne, soit à la non-application des procédures nous ont conduit à la formulation des recommandations et à la détermination d'un chronogramme pour leur mis en œuvre.

Ces recommandations sont notamment axées:

- ❖ la bonne application des procédures mise en place;
- ❖ la fixation d'un maximum d'encaisse;
- ❖ la mise en place d'une veille juridique ;
- ❖ l'élaboration d'un organigramme adapté à l'agence;
- ❖ la mise à jour le manuel de procédures;
- ❖ la formation du personnel aux nouvelles techniques de maîtrise des risques;
- ❖ la création d'un service d'audit interne, pour la bonne application des procédures formalisées.

Vu la politique du gouvernement orientée de plus en plus vers la gestion axée sur les résultats et vues impacts économiques attendus de l'ARSM, nous croyons que ces recommandations seront prises en compte par l'Agence et des améliorations pourraient être envisagées avec des suivis réguliers et rigoureux, pour plus d'efficacité et de performance.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

N°1 Démarche et documents à prendre connaissance

QUESTIONNAIRE DE PRISE DE CONNAISSANCE		
Objectif : Avoir une vision d'ensemble de l'entité et les contrôles mis en place pour la maîtriser	REF	OBSERVATIONS
Se faire présenter l'entité	A	
Historique	AA	
Activité, produits,	AB	
Appartenance à un groupe	AC	
Obtenir l'organigramme général	AD	
Examiner le manuel de procédures	AF	
Examiner les rapports du commissaire aux comptes	AG	
La méthodologie utilisée	AH	
Les rapports émis	AI	
DOCUMENTS A OBTENIR		
Statuts	X	
Manuels de procédures	X	
Rapport annuel		
Rapport du commissaire aux comptes	X	

N°2 Grille de séparation des tâches

TACHES	NATURE	Personnel concerné					
		Ser. Achat	comptable	Trésorier	DAF	D.G	Autres
1. Émission des demandes d'achats	EX						
2. Approbation des demandes d'achats	A						
3. Établissement des bons de commandes	EX						
4. Autorisation des commandes	A						
5. Réception des marchandises	EX						
6. Comparaison commande-facture	C						
7. Comparaison bon de réception-facture	C						
8. Imputation comptable	EX						
9. Vérification de l'imputation comptable	C						
10. Bon à payer	A						
11. Enregistrement au journal des achats	EN						
12. Enregistrement aux comptes fournisseurs	EN						
13. Rapprochement des relevés fournisseurs avec les comptes individuels	C						
14. Rapprochement de la balance fournisseurs avec le compte	C						

collectif								
15. Centralisation des achats	EN							
16. Préparation des chèques	EX							
17. Signature des chèques	A							
18. Envoi des chèques	EX							
20. Enregistrement des décaissements	EN							
2. Accès à la comptabilité générale	EN							
22. Suivi des avoirs	C							

Nature

A Autorisation EX Exécution
EN Enregistrement C Contrôle

N°3 Questionnaire de contrôle interne

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE

		Questionnaire de prise de connaissance		ARSM
Exercice 2011				Référence : ACH 1
	QUESTIONS	REPOSES		OBSERVATION
		OUI	NON	
1	Les achats de biens et de services sont-ils commandés seulement sur la base de bon d'achat établies par des personnes habilitées (tels que les chefs de services) ?			
2	Des bons de commandes sont-ils établis systématiquement pour chaque			

	commande ?				
3	Si oui, ces bons de commandes sont-ils: Pré-numérotés ? Signés par un responsable?				
4	Les achats courants sont-ils effectués auprès de fournisseurs dont la liste est approuvée par la direction de l'ARSM ?				
5	Cette liste est régulièrement revue pour déterminer si les prix payés ne sont pas au-dessus du marché ?				
6	Les achats non courants font-ils l'objet d'appel d'offre (au moins au-dessus d'un certain plafond) ?				
7	Les marchandises reçues sont-elles rapprochées des bons de commandes en ce qui concerne: Les quantités? Les qualités?				
9	Des bons de réception sont établis systématiquement ?				
10	Si oui, sont-ils : Pré-numérotés Signés par le réceptionnaire?				

N°4 Questionnaire de contrôle interne (QCI) : fonction décaissement

QUESTIONNAIRE DE CONTRÔLE INTERNE					
EXERCICE 2011	FONCTION DECAISSEMENT			ARSM	
Objectifs de contrôle :					
A. S'assurer que les décaissements sont enregistrés rapidement et de manière exhaustive					
Questions	Réf Diag.	OUI N/A	NON	Commentaires	Réf 1
Les titres de paiement émis sont-ils pré-numérotés ?					
La mise en service des liasses de titres de paiement est-elle : enregistrée ? rapprochée des journaux correspondants ?					
Les titres de paiements émis sont-ils comptabilisés dans l'ordre numérique ?					
La séquence numérique des titres de paiement sur le journal de trésorerie est-elle vérifiée ?					
Les paiements en espèce sont-ils : saisis sur des pièces de caisse pré-numérotées ? enregistrés dans l'ordre de ces pièces ?					

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

1. AHOANGANSI Évariste (2010), audit et révision des comptes : aspects internationaux et espace OHADA, 2^{ème} Edition Mondexpert, 923 pages.
2. ALAZARD Claude et SÉPARI Sabine (2010), Contrôle de gestion manuel et applications, Dunod, Paris, 735 pages.
3. AUTISSIER David, BENSEBAA Faouzi, BOUDIER Fabienne, (2010-2011), L'Atlas du management, Éditions d'Organisation, 538 pages.
4. BARRY Mamadou (2009), Audit contrôle interne, 267 pages.
5. BERTIN Elisabeth (2007), Audit interne, édition d'organisation, 320 pages.
6. BOUVIER Anne-Marie et DISLE Charlotte, (2008), Introduction à la comptabilité : cas pratiques, Dunod, Paris, 338 pages.
7. CISS Omar Alioune (2003), Traité pratique de la fiscalité sénégalaise, Éditions comptables et juridiques.
8. COHEN Alain-Gérard (2008), contrôle interne et audit publics, LEXTENSO Edition-Paris, 218 pages.
9. COSO II (2005), Management des risques de l'entreprise, édition d'organisation, 337 pages.
10. COZIAN Maurice (2004-2005), précis de fiscalité des entreprises, édition du Juris-classeur, 615 pages.
11. DAIGNE Jean-François (1991), Management en période de crise, les éditions d'organisation, 189 pages.
12. DEMEESTÈRE René (2005), le contrôle de gestion dans le secteur public 2e édition, Librairie Générale de Droit et Jurisprudence, paris, 224 pages
13. EDWARD Arkwright (2006), Les finances publiques et la réforme budgétaire; 2^{ème} édition, Paris, 167 pages.
14. LEFEBVRE Francis (2008), Audit fiscal, Editions FRANCIS LEFEBVRE, 631 pages.
15. GOVOEI Bernard Dansou (2007), Précis de comptabilité générale, Edition étudis Abidjan-Cotonou, 863 pages.
16. HAMZAOUI Mohamed (2005), gestion des risques d'entreprises et contrôle interne, Pearson Éducation France, 243 pages.
17. Lo Alassane (2002), Fiscalité des entreprises et cotisations sociales, Édition USAID, Dakar.
18. MADERS Henri-Pierre et Jean-Luc MASSELIN (2009), *Contrôle interne des risques*, 2^{ème} édition, éditions d'Organisation, 261 pages.
19. Mykita, Cherif-Jacques ALLALI, fiscalité des entreprises, 2007.

20. Ordre des Experts –comptables (OEC), (2005), le contrôle interne, les missions d'accompagnement de l'expert-comptable : approche par l'analyse des risques et document, Edition Expert-comptable Média, paris, 73 pages ;
21. RENARD Jacques (2008), Théorie et pratique de l'audit interne, 6ème édition, éditions d'organisation, 467p.
22. RENARD Jacques (2010), théories et pratiques de l'audit interne, 7^{ème} Edition d'Organisation, 479 pages.
23. SAMBE Omar & Mamadou Ibra DIALLO (2003), le praticien comptable : système comptable OHADA, Éditions comptable et juridique Dakar, 1055 pages.
24. SILEM Ahmed et Jean-Marie Albertini (2004), Lexique d'économie, Edition Dalloz, 713 p.
25. SINE Laure (2008), Droit social en 23 fiches 8^{ème} édition, Dunod, 162 pages.
26. VALIN Gérard (2006), *Controlor & Auditor*, édition Dunod, 451 pages.
27. WADE Marie Delphine Ndiaye et DIEYE Mohamed (2007), la pratique fiscale sénégalaise.
28. WYCKOFF Patricia Grelier, (2007), Le mémento des marchés publics de travaux, Intervenants, passation & exécution, Éditions EYROLLES, 255 pages.

ARTICLES

29. l'IFACI (2011), Revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques, n°205.
30. Présidence de la République du Sénégal, Secrétariat Général, Délégation au Management Public (2006) Rapport Final sur la mission d'évaluation des agences, 130 pages.
31. Ministère de l'Economie et des Finances, (2004), Code Général des Impôts du Sénégal.

SOURCES INTERNET

32. UEMOA (2009), Plan Comptable de l'Etat (PCE) au sein de l'UEMOA, <http://www.precaref.gouv.sn/spip.php?article164>.