CESAG Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

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

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

Promotion 23
(2011-2012)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Mémoire de fin d'étude

THEME

DIAGNOSTIC DE LA PROCEDURE DE CONTROLE D'UNE STRUCTURE PUBLIQUE : CAS DU BUREAU DU VERIFICATEUR GENERAL DU MALI (BVG)

Présenté par :

M. Nouhoum DIARRA

Dirigé par :

M. Jean Batispte DIENE

Expert Comptable Agrée

Octobre 2012

DEDICACE

CESAG BIBLIOTHEQUE

Nous dédions ce mémoire

à la mémoire de notre mère pour avoir sacrifié toute son existence pour que nous ayons un avenir radieux, que son âme repose en paix amen.

REMERCIEMENTS

Ce mémoire est la somme des efforts et des contributions de plusieurs personnes sans lesquelles, il nous aurait été difficile d'y parvenir.

C'est pourquoi, nous tenons à remercier vivement :

- ✓ le Vérificateur Général du Mali pour nous avoir accepté dans sa structure et pour l'intérêt qu'il a accordé à ce travail,
- ✓ tout le personnel de vérification et le personnel d'appui du Bureau pour leur accueil, leur disponibilité et l'intérêt qu'ils n'ont cessé de manifester à cette étude,
- ✓ le Directeur Général de la Malienne de l'Information Documentaire et de l'Informatique (MIDI) pour le parrainage du financement de cette formation,
- ✓ la Direction du Fonds d'Appui à la Formation Professionnelle et de l'Apprentissage (FAFPA) pour l'accompagnement financier,
- ✓ le Directeur Adjoint de l'administration des biens et du patrimoine de la BCEAO (siège), monsieur Oumar DEMBELE, pour ses appuis,
- ✓ mon Directeur de mémoire, monsieur Jean Batispte DIENE pour son encadrement,
- ✓ tout le corps professoral et l'administration du CESAG pour la qualité des services,
- ✓ mon papa Tiéwary DIARRA, mes oncles et tous mes frères et sœurs,
- ✓ monsieur Diatigui KONE et Alama dite Rokia SIDIBE pour leur soutien matériel, financier et moral,
- ✓ monsieur Moussa KONATE, Chef d'escale de Ghana Transport,
- ✓ mes amis pour leur accompagnement,
- ✓ tous mes camarades de la 23ème promotion de DESS Audit & Contrôle de Gestion du CESAG.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Sigle des Acronymes et Abréviations

BVG : Bureau du Vérificateur Général du Mali.

CAS : Cellule d'Analyse des Saisines.

CCIM : Chambre de Commerce et d'Industrie du Mali.

CI: Contrôle Interne.

CFT: Centre de Formation Technique.

CGQ: Cellule de Gestion de la Qualité.

COCO: Criteria on Control Committee.

COSO: Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission.

COV: Collège des Vérificateurs.

DAF : Direction Administrative et Financière.

DRH : Direction des Ressources Humaines.

DI : Direction de l'Informatique.

DPP: Direction des Pratiques Professionnelles.

LOLF : Loi Organique sur la Loi de Finance.

IFRS: International Financial Reporting Standard.

IPSAS: International Public Sector Accounting Standards.

IIA: Institute of Internal Auditors.

ISA: International Standards of Auditing.

INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions.

ISSAI: International Standards of Supreme Audit Insttitutions.

ISC: Institution Supérieure de Contrôle.

NGP : la Nouvelle Gestion Publique.

OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires.

PAGAM/GFP : Plan d'Action Gouvernemental pour l'Amélioration et la Modernisation de la Gestion des Finances Publiques.

PTF : Partenaires Techniques et Financiers.

SYSCOA : Système Comptable Ouest Africain.

QCI : Questionnaire de Contrôle Interne.

QPC : Questionnaire de Prise de Connaissance.

VG : Vérificateur Général.

VGA : Vérificateur Général Adjoint.

UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine.

CESAG BIBLIOTHEQUE

Liste des Tableaux et Figures

I Les tableaux

Tableau n°01 : ancien et le nouveau système de contrôle public ---------- page 20

Tableau n°02 : similitudes et différences du contrôle interne des deux secteurs -------- page 26

Tableau n°03 : les deux types de contrôle à priori ---------- page 28

Tableau n°04 : similitudes des méthodes de contrôle public ---------- page 41

Tableau n°05 : différences des méthodes de contrôle public ---------- page 43

Tableau n°06 : diagramme de mise en œuvre de la phase initiale ---------- page 68

Tableau n°07 : diagramme de mise en œuvre de la phase planification ---------- page 70

Tableau n°08 : diagramme de mise en œuvre de la phase réalisation des travaux ------ page 72

Tableau n°09 : diagramme de mise en œuvre de la phase conclusion et communication des résultats ---------- page 74

Tableau n°10 : diagramme de la phase de supervision ---------- page 76

Tableau n° 11 : bilan des atouts et des failles de la procédure de vérification du BVG page 87

Tableau n°12 : les risques identifiés ----------page 88

Tableau n°13 : plan d'action de mise en œuvre des propositions ----------page 94

II Les figures

Figure n°01 : les différents niveaux de contrôle public ---------- page 23

Figure n°02 : modèle d'analyse ---------- page 45

Figure n°03 : différents phases de la procédure de contrôle du BVG ---------- page 61

Figure n°04 : la phase initiale ---------- page 62

Figure n°05 : phase planification de la mission ---------- page 63

Figure n°06 : phase examen ---------- page 64

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure n°07 : phase conclusion et communication des résultats ---------- page 65

Figure n°08 : gestion de la vérification ---------- page 66.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

DEDICACE i
REMERCIEMENTS ii
Sigle des Acronymes et Abréviations iii
Liste des Tableaux et Figures iv
Introduction générale 1
Première partie : Cadre théorique de l'étude 8
Introduction 9
Chapitre I les principes généraux des procédures de contrôle public 11
1.1 Les procédures de contrôle des finances publiques et les normes INTOSAI 11
1.1.1 Principes et objectifs des procédures de contrôle des finances publiques 11
1.1.2 Les normes INTOSAI 14
1.2 Concepts et objectifs de contrôle interne des finances publiques 19
1.2.1 Concepts de contrôle interne 20
1.2.2 Objectifs du contrôle interne 24
1.3 Principes et caractéristiques d'une procédure de contrôle public 26
1.3.1 Les principes de contrôle public 27
1.3.2 Les caractéristiques de contrôle public 27
1.4 Les acteurs de la procédure de contrôle public 28
1.4.1 Les acteurs internes 29
1.4.2 Les acteurs externes 30
Conclusion 30
Chapitre II Méthodes et techniques de contrôle des finances publiques 31
2.1 Les types de contrôle des services publics 31
2.1.1 Le contrôle administratif 32
2.1.2 Le contrôle juridictionnel 34
2.1.3 Le contrôle parlementaire 34
2.1.4 Le contrôle des institutions supérieures de contrôle (ISC) 34
2.2 Les méthodes de contrôle des services publics 35
2.2.1 Les méthodes et techniques d'inspection 35
2.2.2 Les méthodes et techniques d'audit des ISC 36
2.3 Similitudes et différences entre les méthodes de contrôle des services publics 40
2.3.1 Similitudes des méthodes de contrôle public 41
2.3.2 Différences entre les méthodes de contrôle public 41
Conclusion 43

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre III Méthodologie d'approche de l'étude 44
3.1 Modèle d'analyse 44
3.2 Les outils de collecte de données 46
3.2.1 L'interview 46
3.2.2 Le questionnaire 46
3.2.3 Le questionnaire de contrôle interne (QCI) 47
3.2.4 Analyse documentaire 47
3.2.5 Les Observations sur le terrain 48
3.3 Méthode d'analyse des résultats 48
Conclusion 48
Conclusion de la première partie 49
DEUXIEME PARTIE : LA PRATIQUE DE CONTROLE DU BVG 50
Introduction 51
Chapitre IV : Présentation et cadre institutionnel du BVG 52
4.1 Présentation du BVG 52
4.1.1 Missions, vision, valeurs et objectifs stratégiques 52
4.1.2 Organisation et fonctionnement du BVG 54
Conclusion 59
Chapitre V : description et mise en œuvre de la procédure de contrôle 60
5.1 Description de la procédure de contrôle du BVG 60
5.1.1 Les phases de la procédure de contrôle du BVG 60
5.1.2 Mise en œuvre de la procédure de contrôle du BVG 67
Conclusion 77
Chapitre VI Diagnostic de la procédure de contrôle du BVG et propositions 78
6.1 Diagnostic de la procédure de contrôle du BVG 78
6.1.1 Forces actuelles de la procédure de contrôle du BVG 78
6.1.2 Faiblesses de la procédure de contrôle du BVG 83
6.1.3 Bilan de synthèse des forces et des faiblesses 86
6.1.4 Les risques liés aux faiblesses identifiées 88
6.2 Propositions pour l'amélioration de la procédure de contrôle du BVG 90
6.2.1 Propositions 90
6.2.2 Perspectives de mise en œuvre des propositions 93
Conclusion 98
Conclusion de la deuxième partie 99
Conclusion générale 100

CESAG BIBLIOTHEQUE

ANNEXES.....102
Bibliographie.....112

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG BIBLIOTHEQUE

Introduction générale

L'évolution de la gestion des finances publiques et des techniques de contrôle a amené les Etats à repenser, à la fois les finalités et les méthodes de contrôle des finances publiques. Cette évolution s'insère dans un mouvement général de réforme de l'Etat inscrit sur les agendas gouvernementaux avec en toile de fond le passage d'une approche juridique et technique sur le fonctionnement des administrations vers un regard sur la performance fondée sur les résultats des administrations publiques.

Ce nouveau défi de la gestion des finances publiques nécessite de s'approprier plus ou moins des succès des recettes du management privé dans un contexte de mondialisation, de déficit budgétaire chronique des Etats.

A ce titre, le contrôle des finances publiques, qui mettait jusqu'à présent l'accent sur la régularité et la bonne affectation prévue dans le cadre d'une loi, est aujourd'hui peu suffisant, voire caduc si la loi, dans sa conception, ne suit et ne s'adapte à l'évolution des sciences de gestion et de la société.

CESAG BIBLIOTHEQUE

Il s'agit en effet de la loi de finance qui est l'acte d'autorisation et de prévision du budget de l'Etat. Elle définit ce qu'il faut faire et ne pas faire avec l'aide des directives et ordonnances arrêtées en matière de gestion et de contrôle des finances publiques. Dès lors, le contrôle se limite à la vérification de l'exécution de la loi et de ses règlements. Lorsque cette vérification constate des irrégularités, s'ensuit une sanction. Le contrôle est alors un contrôle linéaire : loi – exécution – sanction (Cohen, 2008 :19).

Avec l'apparition des normes internationales d'audit des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI) par l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI), il ne s'agit plus de garantir une gestion régulière mais d'aboutir à une gestion des finances publiques efficace et performante. Selon l'ISSAI 3000, cette gestion des finances publiques s'apprécie en termes de performance, d'efficacité, d'efficience et d'économie.

Alors, le contrôle change de sens, son rôle n'est plus seulement de contrôler la régularité de l'exécution du budget d'Etat mais de :

- s'assurer de la bonne application des procédures de contrôle, du bon usage des outils, de la mise en œuvre adéquate des ressources par rapport aux objectifs (respect du programme) ;

- s'assurer que les résultats sont obtenus par l'emploi judicieux des ressources mises en œuvre (économie, efficience et d'efficacité) ;
- en fin de suggérer par des recommandations (et non plus imposer par des sanctions) d'amélioration du système de fonctionnement, au système de gestion et de contrôle interne, afin d'obtenir de meilleurs résultats ou\ et de mieux prémunir la gestion contre des risques d'échec.

Avec ces nouvelles formes de contrôle (conformité, performance et système), le processus n'est plus seulement linéaire, il est également circulaire. L'objectif de résultat associé à chaque dépense contrait le manager public à maîtriser à la fois la chaine de création de valeur, de s'adapter et de développer une culture de contrôle budgétaire et comptable dans une logique de contrôle interne. Le contrôle a désormais pour but l'amélioration de la gestion.

Dans un contexte marqué par une explosion démographique de la population du continent africain et une limitation des ressources naturelles des pays, la modernisation de la gestion des administrations s'impose pour une prise en charge rationnelle et efficiente des besoins des populations.

A cet égard, l'UEMOA, soucieuse d'harmoniser les pratiques de gestion des dépenses publiques et de présenter une image fidèle, sincère et comparable des finances des pays de l'union, a élaboré en 2009 des directives sur la transparence de la gestion des finances publiques dont :

- la Directive n°01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA ;
- la Directive n°06 / 2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois des finances au sein de l'UEMOA ;
- la Directive n°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA ;
- la Directive n°08/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant nomenclature budgétaire de l'Etat au sein de l'UEMOA ;
- la Directive n°09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant plan comptable de l'Etat (PCE) au sein de l'UEMOA ;
- la Directive n°10/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant tableau des opérations financières de l'Etat (TOFE) au sein de l'UEMOA.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

A l'instar des pays de l'UEMOA, depuis 1996, le Mali s'est engagé avec les bailleurs de fonds dans la voie des réformes de la gestion des finances publiques. C'est ainsi qu'a été instituée par la Loi N° 03 -030 du 25 Août 2003, abrogée et remplacée par la Loi N°2012-009/du 08 février 2012 une autorité administrative indépendante de contrôle des finances publiques, des entreprises d'Etats et de tout organisme bénéficiant des subventions de l'Etat en République du Mali dénommée : le Bureau du Vérificateur Général (BVG).

Le contrôle des finances publiques par les méthodes modernes de contrôle notamment l'audit fondé sur les risques est de plus en plus exigé par les normes internationales. Et le BVG a été créé pour apporter cette touche novatrice dans le dispositif institutionnel de contrôle des finances publiques au Mali. Cela pour répondre à des exigences des bailleurs de fonds, des partenaires techniques et financiers et de la société civile en matière de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques.

Cependant, certains rapports du BVG auraient fait l'objet de contestation à travers les médias livres par les autorités administratives (les entités vérifiées) après leur publication.

En effet, c'est le rapport 2009 portant des vérifications sur plusieurs services de l'administration publique malienne (ministère des finances et de l'économie, ministère de la santé, ministère de l'agriculture, ministère de l'administration territoriale, ministère de la justice etc.) dans lequel certaines expressions tel que "le manque à gagner" n'aurait pas été comprise par les administrations vérifiées. la Chambre de Commerce et d'Industrie du Mali (CCIM) n'aurait pas été d'accord sur les constats des cas de fraude au cours de sa gestion de l'exercice 2007, 2008 et 2009 dans le rapport annuel de 2010 du BVG.

Cette situation prête à des confusions nonobstant des interprétations diverses et divergentes, qui à notre avis, ne devrait pas avoir lieu. Puisque, c'est un paradoxe de vouloir une chose et son contraire. Alors, cette controverse est- elle fondée sur la qualité du travail et ou sur les procédures de contrôle du BVG ou sur d'autres raisons ?

En analysant la situation d'un point de vue théorique, elles pourraient s'expliquer par plusieurs raisons notamment :

- le manque de compréhension des audités de certaines expressions utilisées dans les rapports,
- des problèmes liés aux éléments probants et /ou à leur obtention et absence…

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Cette situation pourrait avoir des conséquences sur le BVG. Elle pourrait atteindre à son image de marque comme structure de contrôle de référence au Mali et mettre en cause sa légitimité. Elle est de nature également à discréditer la réputation du Bureau au près de ses partenaires.

Nous envisageons des solutions suivantes pour résoudre le problème soulevé ci dessus :

- sensibiliser les administrations sur les procédures de contrôle du BVG à fin de permettre une meilleure coopération entre les deux ;
- moderniser le contrôle interne des services publics
- former les cadres publics à la culture du nouveau contrôle interne de gestion publique ;
- analyser les outils et les techniques de contrôle du BVG ;
- analyser les forces et les faiblesses de la procédure de contrôle ;
- diagnostiquer la procédure de contrôle du BVG.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La solution que nous préconisons et que nous retenons comme solution principale dans le cadre de cette étude est de diagnostiquer la procédure de contrôle du BVG qui permettra de mettre en exergue les forces et les faiblesses de la procédure. Elle permettra également de constater des écarts s'il y a lieu entre les normes internationales d'audit (INTOSAI, ISA) et la pratique de contrôle du BVG.

En effet la question fondamentale que nous nous permettons de poser est de savoir dans quelle mesure la procédure de contrôle du BVG est- elle conforme aux normes INTOSAI? Pour nous permettre de mieux comprendre cette question fondamentale, nous nous sommes posés des questions spécifiques suivantes.

- Qu'est ce qu'une procédure de contrôle public ?
- Quel est son contenu ?
- Quelle est la démarche d'une procédure de contrôle public ?
- Quelle est la procédure de contrôle du BVG ?
- Quelles sont ses forces et ses faiblesses?
- Comment améliorer la procédure de contrôle du BVG ?

La controverse sur certains rapports du BVG et l'interpellation des pouvoirs publics par les citoyens, la société civile et les partenaires techniques et financiers(PTF) sur la pratique de la corruption nous ont amené à réfléchir sur les structures de contrôle, leurs procédures et méthodes de contrôle, notamment celles du BVG. Ces réflexions et interrogations ont motivé

le choix de ce thème qui s'intitule : Diagnostic de la procédure de contrôle d'une structure publique : cas du Bureau du Vérificateur Général (BVG) du Mali.

En étudiant ce thème, nous nous sommes fixé comme objectif principal de faire le diagnostic de la procédure de contrôle d'une structure publique.

Spécifiquement, il s'agit :

- d'appréhender la procédure de contrôle des services publics,
- de décrire la procédure de contrôle du BVG,
- d'analyser la procédure de contrôle du BVG à fin d'identifier les forces et les faiblesses,
- d'analyser les méthodes et les techniques d'audit du BVG,
- de faire des recommandations pour les améliorer.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Pour atteindre les dits objectifs, nous avons adopté une méthodologie de travail qui consiste à :

- une revue de littérature permettant de cerner les principaux concepts de procédures de contrôle public, la méthodologie et les techniques de contrôle et d'audit,
- une analyse documentaire des documents, guide de vérification, rapports d'activité et de missions d'audit du BVG,
- un questionnaire de contrôle interne et des observations sur la méthode de travail et la conduite de mission du BVG.
- un guide d'entretien et des interviews,
- un test de conformité de la procédure de contrôle du BVG eu égard les normes INTOSAI.

L'intérêt d'une telle étude se situe à plusieurs niveaux :

Pour le BVG

Le BVG étant la première structure administrative, indépendante de contrôle des finances publiques du Mali, certains de ses rapports font l'objet de contestation. Il est à noter également que le BVG fait l'objet de beaucoup d'attente et d'espoir de la part des partenaires techniques et financiers et de la société civile. Une étude portant sur le diagnostic de leur

procédure de contrôle pourrait attirer leur attention sur la veille technologique de leur méthode de contrôle. Elle pourrait servir également comme une base d'appréciation de la procédure de contrôle et les techniques d'audit du BVG.

Pour nous-mêmes

Cette étude entre dans le cadre d'une obligation pédagogique, mais elle nous permet également de pratiquer les connaissances théoriques acquises au cours de la formation. Ainsi nous nous familiarisons avec les procédures de contrôle des administrations publiques, leurs techniques d'audit et la conduite d'une mission d'audit sur le terrain. Au terme de cette étude nous allons renforcer notre connaissance des normes INTOSAI, ISA et IIA.

Notre travail est structuré en deux grandes parties.

La première partie porte sur le cadre théorique dans lequel seront définis les concepts clefs et la méthodologie de travail. Elle est composée de trois chapitres dans lesquels seront décrites les procédures de contrôle public.

Dans la deuxième partie, il sera question du cadre pratique qui portera essentiellement sur le diagnostic de la procédure de contrôle du BVG. Elle comporte trois chapitres dans lesquels, nous allons décrire et analyser la pratique de contrôle du Bureau afin de pouvoir faire des propositions d'amélioration.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Première partie : Cadre théorique de l'étude

Introduction

La notion de contrôle a évolué au fil des siècles en passant par les acquis antérieurs que lui conférait le droit qu'il s'agisse du droit public administratif des anciens royaumes ou des Etats contemporains, voire du droit des affaires.

Ainsi l'on est passé d'une approche bureaucratique et mécaniciste à une approche plus élargie qui prend en compte les défis organisationnels et stratégiques, s'approfondissant pour englober le leadership, les responsabilités et les comportements. A ce propos, pour Taylor, le contrôle est un élément essentiel du processus d'organisation scientifique du travail, de gestion du rendement, de récompense et de distribution des incitations salariales (Dayan & al, 2004 :43-48).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Dans cette perspective, il s'agit, par le contrôle et par une application de règles rationnelles, d'optimiser les modalités du travail, par la description et la séparation des tâches, sous la supervision d'un contremaître. Le système ainsi prôné reposa alors sur les principes suivants : une claire définition de l'autorité, la responsabilité, la séparation des tâches de planification et de mise en œuvre des activités et des opérations, des incitations aux travailleurs, une gestion par exception axée sur les écarts.

Aussi Fayol en fera une composante qui sera appelée les cinq infinitifs : la fonction de contrôler est ainsi concomitante à celle de planifier, d'organiser, de coordonner, de commander. Avec Fayol, le terme « contrôle » commence à revêtir un sens générique, celui-ci étant le fait de s'assurer que les réalisations et les évènements se conforment à divers paramètres définis dans un plan. Par le contrôle, il s'agit donc d'identifier des écarts par rapport aux objectifs et aux plans et d'arrêter des mesures correctives. On y retrouve ainsi sous-jacents des concepts aujourd'hui utilisés, lorsque l'on traite du contrôle, comme la rétroaction, le retour d'information, le feed-back (Dayan & al, 2004 :43-48).

Ce mouvement d'élargissement du concept de contrôle qui ne s'est pas altéré, finira par revêtir une approche systémique et intégrée appelée contrôle de gestion. Le contrôle sera alors perçu comme devant englober les activités de planification, de budgétisation et d'évaluation des performances. Les objectifs, comparés aux résultats, doivent ainsi permettre de déceler les écarts et de les corriger.

Mieux, dans la perspective systémique, il englobe tous les aspects organisationnels, formels ou informels, destinés à accomplir les objectifs et les stratégies, les structures et les opérations, les incitations et les performances, la budgétisation, etc. Ce contrôle dénommé contrôle interne (CI) d'un point de vue technique existait depuis au moment où les hommes ont commencé à s'organiser au sein des royaumes, des Etats et des organisations pour produire des biens et services. C'est ce contrôle qui sera défini et développé tout au long de ce travail.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre I les principes généraux des procédures de contrôle public

Nous allons décrire dans ce chapitre les concepts, les principes et les normes de contrôle des finances. Il s'agit notamment de faire un aperçu sur les normes INTOSAI et de présenter le concept de contrôle interne aussi ben du secteur public que du secteur privé qui est et demeure le fondement de tout contrôle.

1.1 Les procédures de contrôle des finances publiques et les normes INTOSAI

Les procédures de contrôle dont il s'agit sont : les principes de contrôle des Cours des Comptes, des parlements et des Institution supérieures de Contrôle (ISC). Nous allons aussi décrire les procédures de contrôles des inspections et de l'audit interne afin de pouvoir dégager les différences, similitudes et complémentarités entre elles.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.1.1 Principes et objectifs des procédures de contrôle des finances publiques

Le contrôle interne d'une organisation s'apprécie à partir de ses procédures qui défissent les étapes et les manières d'exécution d'une tâche. Ainsi, selon, Coopers &Lybrand (1998 :15), le contrôle interne s'observe à travers les procédures qui définissent les différentes étapes de déroulement d'une opération et les tâches successives nécessaires à respecter par les responsables et les agents pour atteindre les objectifs fixés de manière efficace et efficiente.

1.1.1.1 Notion de procédures de contrôle

Les organisations modernes d'aujourd'hui décrivent leur procédure d'exécution des tâches pour plusieurs raisons. Elles peuvent être d'ordre légal et réglementaire, comme elles peuvent résulter simplement d'une obligation professionnelle de normes de qualité et/ ou des impératifs de sécurité. Ces procédures sont décrites dans des documents appelés manuel de procédure qui regorgent le déroulement de l'ensemble des actions d'une organisation (publique ou privée).

Avec l'existence de ces procédures formalisées, dans une organisation, chaque agent est responsabilisé, les relations de cause à effet et vis versa deviennent plus faciles à déterminer. Cela permet non seulement la fluidité et la rapidité des actes de gestion mais également, il permet au management d'exercer un suivi et un contrôle (*a priori* et / ou *a posteriori*) au niveau opérationnel.

A cet égard, Alain & al (1998 :19), soutiennent qu'une procédure permet de répondre à trois questions fondamentales pour l'exécution d'une tâche.

- Qui fait quoi ?
- Comment le faire ?
- Quand le faire ?

C'est ainsi que le règlement relatif au droit comptable de l'UEMOA, dans son article 16, alinéa 1 prévoit : « que toute entreprise est tenue d'élaborer un manuel de procédure qui permet de garantir la fiabilité et la comparabilité de ses informations ».

Dès lors, Bouvier & al (1992 :46) ont défini une procédure comme l'ensemble des consignes d'exécution des tâches, les documents utilisés, leur contenu, leur diffusion et leur conservation, les autorisations et les approbations, la saisie, et le traitement des informations nécessaires à la vie de l'organisation et de son contrôle interne.

Pour Lejeune & al (2007 :165-171), les procédures d'audit correspondent à l'ensemble des travaux réalisés au cours de l'audit afin de collecter les éléments permettant d'aboutir à des conclusions à partir desquelles, l'auditeur fonde son opinion.
Alors par extrapolation au secteur public, nous pouvons définir les procédures de contrôle public comme l'ensemble des techniques de contrôle qui consisteront à apprécier les informations comptables et budgétaires et le contrôle interne de gestion à partir de leur régularité, leur conformité, leur efficacité et efficience ainsi que leur performance.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.1.1.2 Principes des procédures de contrôle public

Selon la déclaration de Lima (ISSAI 1), les principes fondateurs du contrôle des finances publiques se rapportent aux points suivants :

- but et types de contrôle,
- l'indépendance des ISC et de ses membres,
- relations avec le parlement, le gouvernement et l'administration,
- mandat des ISC,
- méthodes d'audit, personnel de contrôle, échange international d'expériences,
- rapports,
- compétence des ISC.

1.1.1. 3 Objectifs d'une procédure de contrôle

Une procédure vise à la réalisation des objectifs de l'organisation de manière générale et de réussir l'exécution des tâches de façon prompte et efficace et dans un temps record en particulier. Dans cette optique, toute procédure qui concourt à l'atteinte des objectifs de l'organisation est une partie intégrante du contrôle interne.

Bouvier & al (1992 :15) assignent aux procédures des objectifs permanents que nous pouvons regrouper en quatre éléments fondamentaux.

1.1.1.3.1 La sécurité des actifs

Les procédures mises en place doivent permettre de préserver le patrimoine de l'organisation. Il faut entendre par patrimoine ici l'ensemble des biens matériels et immatériels de l'organisation, y compris les ressources humaines.

CESAG- BIBLIOTHEQUE

1.1.1.3.2 La qualité de l'information

Les organisations les plus réputées se distinguent par la qualité de l'information qu'elles véhiculent aux tiers et aux clients. Ainsi, le système d'information de l'organisation doit permettre la production d'informations fiables et vérifiables, disponibles et mesurables, pertinentes et exhaustives.

1.1.1.3.3 Le respect des instructions et directives

Il s'agit de l'application des textes d'origine législative ou réglementaire et notamment les ordres émanant du management.

1.1.3.2.4 Réalisation et optimisation des ressources

Les procédures doivent permettre à l'organisation de générer des ressources propres et de créer de la valeur ajoutée. Aussi l'utilisation rationnelle et adéquate permet d'éviter des dépenses inutiles afin de maîtriser le budget des dépenses.

Ces procédures formalisées ou non constituent le socle du contrôle interne de toute organisation. Elles constituent la substance de l'organisation et pour cette raison, elles doivent être écrites dans un document pour éviter la personnalisation de l'organisation.

1.1.2 Les normes INTOSAI

Nous ne saurions parler de normes sans faire quelques précisions sur ce terme. Ainsi, selon le petit Larousse une norme est un état habituel conforme à la règle établie, un critère, principe auquel se réfère tout jugement de valeur morale ou esthétique, une règle fixant les conditions de réalisation d'une opération, de l'exécution d'un objet ou de l'élaboration d'un produit dont on veut unifier l'emploi ou assurer l'interchangeabilité.

Pour l'INTOSAI, les normes de contrôle fournissent un minimum de principes directeurs qui aident l'auditeur à déterminer l'ensemble des étapes et l'importance des procédures de vérification qui permettent d'atteindre l'objectif fixé.

A cet égard, les normes internationales des ISC (ISSAI) se composent de tous les documents approuvés par le congrès international des institutions supérieures de contrôle (l'INCOSAI) dont chacun est constitué d'un numéro de 1 à 4 chiffres. Le nombre indique le niveau hiérarchique du document comme ci – après : la déclaration de Lima (ISSAI 1), les conditions préalables au fonctionnement des ISC (ISSAI 10 à 40), les principes fondamentaux de contrôle des finances publiques (ISSAI 100 à 300), les normes de rapports (ISSAI 400), les directives de contrôle (ISSAI 3000 à 3100 et de l'ISSAI 5110 à 5600) et le guide INTOSAI sur la bonne gouvernance (GOV 9000).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.1.2.1 ISSAI 1 – Déclaration de Lima

Cette norme établit quatre (4) principes à respecter par toutes les ISC : les pouvoirs, les méthodes de contrôle, le personnel de contrôle et l'échange international d'expériences, la production de rapport et les compétences de contrôle des ISC.

1.1.2.1.1 Pouvoirs des ISC

Elles doivent avoir les pouvoirs d'enquêter en accédant à tous les documents, de décider du choix des contrôles, du respect de la procédure contradictoire et communiquer librement sur les constatations.

1.1.2.1.2 Méthodes de contrôle, personnel de contrôle et échange international d'expériences

Les ISC doivent décider des méthodes et procédés de contrôle, se doter de personnel compétent et la probité requise et les traitements doivent être proportionnels aux exigences du métier.

1.1.2.1.3 Les rapports

Les ISC doivent produire annuellement un rapport sur les résultats de leurs activités adressé au parlement et rendu public. Le rapport doit être objectif et clair en accordant toute la considération voulue aux points de vue des services contrôlés.

1.1.2.1.4 Compétences de contrôle des ISC

Le champ d'intervention doit être clairement défini.

1.1.2.2 ISSAI 10 à 40 – Les conditions préalables au fonctionnement des ISC

Les préalables pour le fonctionnement des ISC sont des principes d'indépendance contenus dans la déclaration de Mexico (ISSAI 10), des principes de transparences et de responsabilité (ISSAI 20) et les principes de contrôle qualité (ISSAI 40).

1.1.2.2.1 ISSAI 10 – Déclaration de Mexico

Les principes fondamentaux sur l'indépendance sont : l'existence de cadre constitutionnel, législatif ou juridique approprié et efficace ainsi que l'application de facto de ses dispositions, l'indépendance des présidents des ISC et des membres des institutions collégiales y compris l'inamovibilité et l'immunité dans l'exercice normal de leurs fonctions, un mandat suffisamment large et une entière discrétion.

Il s'agit également de l'accès sans restriction à l'information, le droit et l'obligation de faire un rapport sur leurs travaux, la liberté de décider du contenu et de la date de leurs rapports de contrôle de les publier et de diffuser, l'existence de mécanisme efficace de suivi des recommandations, l'autonomie financière et de gestion et l'accès aux ressources humaines, matérielles et financières appropriées .

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.1.2.2.2 ISSAI 20 – Principes de transparence et de responsabilité

Cette norme prévoie neuf principes pour promouvoir la transparence et la responsabilité qui sont. L'exécution des missions dans le cadre d'un dispositif juridique, adoption de normes d'audit, de procédures et de méthodes de contrôle à la fois objectives et transparentes, l'application de normes d'intégrité et d'éthique rigoureuses, la gestion de leurs activités dans un souci d'économie, d'efficience et d'efficacité et dans le respect des lois et réglementations. Les ISC doivent veiller au respect des principes de responsabilité et de transparence lorsque leurs activités sont externalisées et si nécessaire s'entourent d'avis externes et indépendants afin de renforcer la qualité et la crédibilité de leur travail.

1.1.2.2.3 ISSAI 40 – Contrôle qualité des ISC

Les ISC doivent établir des politiques et procédures destinées à fournir une culture interne qui reconnaît la qualité en tant qu'élément essentiel de la réalisation de leurs travaux. Elles doivent s'assurer qu'elles –mêmes y compris tout membre de son personnel et toute partie effectuant des travaux sous – traités se conforment aux règles de déontologie.

Les ISC doivent mettre en œuvre des procédures qui leurs donnent l'assurance raisonnable qu'elles effectuent des audits si les conditions suivantes sont respectées: elles sont la compétence et la capacité d'effectuer des travaux, y compris le temps et les ressources, elles se conforment aux règles de déontologie, la prise en compte de l'intégrité de l'organisation à contrôler et l'étude de la manière de traiter les risques identifiés comme relevant de la qualité etc.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.1.2.3 ISSAI 100 à 300 -Principes fondamentaux de contrôle des ISC

Il s'agit du postulat de base de contrôle des finances publiques (ISSAI 100), des normes déontologiques (ISSAI 200) et les normes d'application de contrôle des finances publiques (ISSAI 300).

1.1.2.3.1 ISSAI 100 – Postulat de base de contrôle des finances publiques

Selon cette norme les ISC doivent veiller à appliquer les normes INTOSAI pour tous les points jugés importants et travailler en étroite collaboration avec les organisations établissant les normes comptables, de manière à ce que ces dernières soient parfaitement adaptées aux

besoins de l'administration. Il convient de faire adopter des dispositions législatives et réglementaires qui incitent les organisations contrôlées à mettre à la disposition des ISC toutes les données nécessaires pour évaluer de façon complète les activités contrôlées. En outre, les ISC doivent s'efforcer de rendre encore plus performante les techniques de contrôle de validité des mesures de résultats.

1.1.2.3.2 ISSAI 200 – Les normes déontologiques

Cette norme prévoie l'établissement de politiques et de procédures visant à recruter un personnel ayant la qualification et les expériences appropriées. Ainsi, les ISC doivent faire un examen régulier du niveau minimum de formation exigé des auditeurs et de définir les profils de carrière des membres du personnel afin de les permettre de se perfectionner et de se former de façon continue.

L'ISSAI 200 exige aux ISC d'adopter des dispositions prévoyant des contrôles internes pour s'assurer de la qualité des résultats et de définir un programme d'audit interne qui leurs permettre de gérer efficacement leurs propres opérations afin de fournir une assurance raisonnable à la qualité des travaux. Les ISC doivent se doter de l'ensemble des méthodologies modernes de contrôle, des technologies de l'information et de la communication, des méthodes d'examen analytique, des échantillonnages statistiques et des instruments de contrôle des systèmes d'information automatisés.

Elles doivent être indépendantes et objectives en ayant la faculté de faire appel à des collaborateurs extérieurs lorsque l'intervention de ces experts s'impose parce que leur qualification et leur connaissance approfondie du domaine soumis à vérification permettent de tirer des conclusions pertinentes et de présenter un rapport et des recommandations solidement fondées etc.

1.1.2.3.3 ISSAI 300 – Les normes d'application de contrôle des finances publiques

L'ISSAI 300 présente les différentes étapes d'exécution des travaux d'audit que les ISC doivent suivre pour parvenir à des conclusions fondées sur des preuves probantes. Ces phases sont : la programmation de la mission, la supervision et l'examen, l'évaluation du contrôle interne, la conformité aux lois et règlements en vigueur, l'obtention d'information probante et l'analyse des états financiers. Cette norme est détaillée dans le chapitre suivant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.1.2.4 ISSAI 400 – Les normes de rapports

La norme (ISSAI 400) spécifie qu'au terme de chaque audit, l'auditeur doit exprimer son opinion par écrit, ou le cas échéant, rédiger un rapport exposant ses constatations. Le contenu du rapport doit être facile à comprendre, ne doit être ni vague, ni ambigu et ne faire figurer que des informations étayées par des preuves suffisantes et pertinentes. Il doit témoigner de l'indépendance et de l'objectivité de l'auditeur et s'avérer équitable et constructif.

Le rapport de vérification doit indiquer clairement les objectifs et l'étendue de l'audit. Il peut faire figurer des critiques ou pas mais doit fournir des informations ou des conseils indépendants ou bien indiquer dans quelles mesures les objectifs d'économie, d'efficacité et d'efficience sont atteints.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.1.2.5 Les directives de contrôle des finances publiques

Elles sont constituées des lignes directrices relatives à la vérification de résultats (ISSAI 3000 à 3100), des audits de conformité dissociés des audits d'états financiers (ISSAI 4100), des audits à caractère environnemental (ISSAI 5110), de l'audit des privatisations (ISSAI 5210) et des audits de la dette publique (ISSAI 5410).

1.1.2.5.1 Les lignes directrices relatives à la vérification de résultats (ISSAI 3000 à 3100)

Les directives de la vérification de résultat précisent que le mandat de la vérification de résultats doit être défini dans une législation et doit être des audits *a postériori*. Elles distinguent trois phases principales à savoir : la programmation, la réalisation et la présentation des résultats de vérification.

La programmation devrait s'effectuer suivant un plan d'action global prévoyant les besoins en ressources humaines (y compris l'indépendance des agents chargés de la mission) et le recours éventuel à des personnes externes dont l'expertise est nécessaire. Elle doit y figurer également l'estimation du coût de l'audit, les délais et étapes clefs du projet et les principaux éléments à contrôler.

La réalisation de vérification de résultat s'effectue par la détermination des critères d'audit, des preuves et des constatations d'audit, les causes ou les effets, les conclusions et les recommandations et évaluer, quand c'est possible, les impacts probables des recommandations et de rédiger un rapport.

1.1.2.5.2 ISSAI 5210 – L'audit des privatisations

Selon cette norme les ISC devraient intervenir dans le processus de privatisation aussitôt que possible conformément à son mandat, sans toutefois porter préjudice à son indépendance. Ainsi, elles devraient vérifier les méthodes adoptées visant à préparer l'entreprise en vue de sa privatisation.

La norme ISSAI 5210 prévoie que les ISC doivent vérifier l'annonce de la vente aux enchères, l'admission et l'enregistrement des concurrents, la mise à prix et le prix de réserve afin de fournir l'assurance que les formalités de la privatisation sont clairement établies et conforment aux dispositions légales. En outre, les ISC doivent vérifier l'égalité des chances et de rester vigilantes en particulier face au risque de collusion entre soumissionnaires.

1.1.2.6 GOV 9000 – Le guide sur la bonne gouvernance

Le guide spécifie de prendre en compte toutes les évolutions récentes du contrôle interne et intégrer le concept du COSO. Ainsi, il définit le cadre de référence pour le contrôle interne dans le secteur public et un référentiel possible pour son évaluation.

1.2 Concepts et objectifs de contrôle interne des finances publiques

Le concept de contrôle interne public est relativement récent et loin d'être arrivé à maturité. En effet, Cohen (2008 :33), définit la nouvelle gestion publique (NGP) comme le contrôle interne plus l'audit interne (ou externe) plus l'inspection (ou lutte contre la fraude).C'est cette nouvelle gestion publique qui constitue le nouveau principe de bonne maîtrise des fonds publics pour tous les pays qui ressentent la nécessité, sur tous ceux qui reçoivent l'aide internationale. Dans cette optique, Fautrat (2002 : 6-7), affirme que l'absence totale de toute forme de contrôle est néfaste.

Cependant, il n'existe pas de conception unique du contrôle interne qui s'impose à tous les organismes et à tous les pays. Le tableau ci-dessous représente l'ancien et le nouveau système de contrôle public.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 1 : l'ancien et le nouveau système de contrôle public

Instance suprême (Roi, Parlement) ↓	→ **Fixe** ↓	**L'Administration** ↓	**Le contrôle** ↓
1. Ancien système (loi, décrets, règlements etc.)	**Les obligations, les modalités, tout…**	**Exécute**	**Vérifie** (la régularité), **sanctionne**
2. Nouveau système programme (revolving en fonction des résultats).	**Les objectifs,** les résultats, les outils.	**Gère** (choix des moyens et des modalités.	**Evalue** (l'efficacité), **Mesure** (les résultats), **Recommande** (des améliorations).

Source : Cohen (2008 :21).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.2.1 Concepts de contrôle interne

Dans le but de pourvoir comprendre l'évolution du contrôle interne au fil des ans que nous allons faire un rappel à travers les réflexions des différents auteurs sur ce concept. Il est aussi nécessaire de cerner et de circonscrire le rôle et la place de plus en plus préoccupant et pesant du contrôle interne dans le management des organisations.

C'est ainsi que nous tenons à rappeler tout d'abord que le contrôle interne n'est pas une fonction, mais plutôt un ensemble de dispositifs pour assurer la sauvegarde et la maîtrise des activités de l'organisme. Plusieurs définitions ont été données au contrôle interne mais malgré cette multitude de définitions, le consensus demeure sur certaines. Alors nous ne saurions lister les définitions que nous estimons pertinentes.

1.2.1.1 Définitions du contrôle interne

Dès 1977, l'Ordre des Experts Comptables français définit le contrôle interne comme l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'une part d'assurer la sauvegarde, la protection du patrimoine et la qualité de l'information et d'autre

part l'application des instructions de la direction générale et favoriser l'amélioration de la performance (Renard, 2010 :134).

Cette définition a été reprise à 1978 par le « Consultative Committee of Accountancy » de Grande – Bretagne qui le définit comme l'ensemble des systèmes de contrôle, financiers et autres mis en place par la direction afin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise de façon ordonnée et efficace, assurer le respect des politiques de gestion, sauvegarder les actifs et garantir autant que possible l'exactitude et l'état complet des informations enregistrées.

A cette même année, « l'American Institute of Certified Public Accountants » définit le contrôle interne comme un ensemble de plans d'organisation, de toutes les méthodes et procédures adoptés à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction générale (Renard, 2010 :135).

Pour le COCO (Institut Canadien des Comptables Agréés), le contrôle interne est constitué des éléments d'une organisation (y compris les ressources, les systèmes, les processus, la structure, la culture et les tâches) qui collectivement aident à réaliser les objectifs de l'organisation qui font partie des trois catégories suivantes :

- efficacité et efficience du fonctionnement,
- fiabilité de l'information interne et externe,
- conformité aux lois, politiques et instruction de la direction (Bertin, 2007 :57).

Ces différentes définitions font apparaître les mêmes idées : protection du patrimoine, fiabilité, exactitude et exhaustivité de l'information et respect des instructions des dirigeants. On remarque alors que tous parlent de la même chose mais de différentes manières et convergent à démontrer que le contrôle interne est un dispositif mis en œuvre par les dirigeants de l'organisme de tous les niveaux que se soient pour maîtriser les opérations et les activités de l'organisme. A cet égard, il ne saurait être une fonction mais plutôt un ensemble de mesures qui vise à assurer la bonne maîtrise de l'entreprise.

Aujourd'hui, le contrôle interne est au centre des préoccupations des managers et dirigeants d'entreprise de tous les horizons. Cela peut s'expliquer par la complexité de l'environnement en perpétuel changement, la diversité des opérations et activités, l'évolution technologique fulgurante et la prolifération des textes et règlements sur l'environnement des affaires. Dans

CESAG - BIBLIOTHEQUE

cet ordre d'idée de la recherche et d'approfondissement du concept de contrôle interne qu'un groupe de recherche dénommé COSO (Commette of Sponsoring Organization of Treadway Commission) a été mis place aux Etats Unis pour conduire ces travaux. Après avoir recueilli l'avis des experts des cabinets d'audit et des membres de l'IIA sur la question, le COSO définit le contrôle interne comme un ensemble de processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- la protection et la sauvegarde du patrimoine,
- la maîtrise des risques,
- la réalisation et optimisation des opérations,
- la fiabilité des informations financières,
- la conformité aux lois et aux règlements en vigueur (Renard, 2010 :143 – 147).

A notre avis cette définition du COSO cerne toutes les nuances du concept de contrôle interne car elle couvre tous les aspects de l'organisation et fait remarquer qu'il n'est pas l'affaire des seuls dirigeants mais plutôt l'affaire de tout le monde : du président du conseil d'administration, au directeur général jusqu'au vigile. Par ailleurs, il y a lieu de signaler l'existence du COSO1 et COSO2.

Le COSO1 se compose de cinq éléments à savoir : environnement de contrôle, évaluation des risques, activité de contrôle, information et communication et pilotage. Et le COSO2 se compose du COSO1 plus les éléments: définition des objectifs, identification des risques et traitement des risques.

CESAG BIBLIOTHEQUE

1.2.1.2 Le contrôle interne dans le secteur public.

Le contrôle traditionnel des finances publiques est basé sur le principe de séparation des fonctions de l'ordonnateur et celle du comptable ainsi que de la répartition du processus de gestion des dépenses publiques en deux phases distinctes, notamment la phase administrative et la phase comptable. En plus de ce système classique de gestion et de contrôle financier tel que : le système budgétaire, le système de comptabilité publique, le système d'analyse des coûts des opérations, le système de trésorerie et de paiement mis aux standards internationaux, le CI public intègre également le système de contrôle interne de gestion.

Ainsi, le contrôle des finances publiques est défini par l'INTOSAI comme un élément indispensable d'un système régulateur qui a pour but de signaler en temps utile les écarts par rapport à la norme ou les atteintes aux principes de la conformité aux lois, de l'efficience, de l'efficacité et de l'économie de la gestion financière de manière à ce que l'on puisse, dans chaque cas, prendre des mesures correctives, préciser la responsabilité des parties en cause, obtenir réparation ou prendre des mesures pour empêcher, ou du moins rendre plus difficile, la perpétration d'actes de cette nature.

Cette surveillance peut être interne, lorsqu'elle est mise en œuvre par des acteurs internes de l'administration, ou externes, lorsqu'elle relève d'un organisme opérationnellement séparé et indépendant de l'administration (dont les pouvoirs de contrôle couvrent l'administration dans son ensemble et qui vérifie si la gestion financière est conforme à la légalité et appropriée).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Elle peut être également *a priori* (ou ex ante) lorsqu'elle est effectuée avant la réalisation des activités administratives ou financières, ou *a posteriori* (ou ex post) lorsqu'elle a lieu après le fait. C'est ainsi que nous pouvons visualiser le contrôle interne public à l'image de " Public Internal Financial Control" et la nouvelle gestion publique par la figure (n°1), ci-dessous.

Figure 1 : les niveaux de contrôle public

Source : Cohen (2008 : 35).

Cette structuration des niveaux de contrôle dépend du niveau de culture de contrôle de chaque pays, mais elle permet quand même de se faire une idée des besoins en matière de contrôle et d'audit dont toute administration moderne devrait s'approprier.

1.2.2 Objectifs du contrôle interne

Les objectifs du contrôle interne du secteur public et du secteur privé concourent tous à la réalisation des buts poursuivis. Cette convergence ne saurait dissimiler la différence qu'il y a entre les objectifs et buts d'une administration publique et ceux d'une organisation privée où les propriétaires ne pensent en majeur partie qu'en termes de profit et de bénéfice.

1.1.2.1 Objectifs du contrôle interne dans le secteur privé.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

L'objectif fondamental du contrôle interne d'une entreprise privée est d'assurer la continuité de l'exploitation. Dans cet esprit de continuité d'exploitation, le CI ne doit pas être composé d'ensemble d'éléments statiques, il doit être appréhendé de façon dynamique et chaque élément qui le compose doit jouer sa partition de manière intégrée dans le processus de fonctionnement de l'entreprise. Il est capital pour les entreprises privées de mettre en place un CI efficace ne serait-ce que pour la certification des comptes par le commissaire aux comptes. Puisque en cas de faiblesse grave du contrôle interne, le commissaire aux comptes peut avoir des doutes sérieux qui peuvent mettre en cause la certification des comptes.

Mais il est admis par tous les auteurs que le contrôle interne ne donne pas de garantie absolue. Alors, il ne peut que donner une assurance raisonnable aux objectifs ci dessous :

- la maîtrise des risques ;
- la protection et la sauvegarde du patrimoine ;
- la fiabilité et vérifiabilité de l'information ;
- le respect des lois et réglementations en vigueur et l'application des politiques et directives de la direction ;
- la réalisation et l'optimisation des opérations et l'amélioration continue de la performance.

1.1.2.2 Objectifs du contrôle interne dans le secteur public

La complexité de l'administration publique et de ses opérations ne permet pas de façon claire et précise de circonscrire les objectifs de celle-ci. L'objectif de toute gestion étant d'aboutir à des résultats qui satisfassent toutes les parties prenantes.

Dans le secteur public, ce résultat n'est pas facile à apprécier dans la mesure où les critères de sa détermination sont transversaux, complexes et variés. Alors, nous pouvons considérer que l'objectif principal du CI dans une administration publique est d'assurer la transparence dans la gestion des finances publiques et la conformité de l'exécution du budget à la loi de finance votée par le parlement, les dispositions réglementaires et les conventions sous régionales et internationales transposées dans la législation de l'Etat.

Malgré cette difficulté à cerner les objectifs de l'Administration, l'Etat dans sa gestion quotidienne cherche à assurer :

- la protection de ses ressources ;
- la sécurité de ses actifs (inspection et lutte contre la fraude et la corruption) ;
- la qualité du système d'information (financier, comptable, trésorerie et budgétaire) ;
- l'exactitude de l'imputation budgétaire ;
- le respect des règles et procédures de passation des marchés publics ;
- le respect des textes législatifs et réglementaires nationaux;
- le respect des conventions et traités sous régionaux et internationaux…

Ces objectifs de CI public ne sont pas exhaustifs compte tenu de la dimension de l'administration publique, de ses missions spécifiques et de ses démembrements.

Nous proposons dans le tableau (**n°2),** les similitudes et différences du CI des deux secteurs.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 2 : similitudes et différences du CI des deux secteurs.

Secteur	Objectifs de CI
Entreprise privée	• la continuité de l'exploitation, • la protection du patrimoine, • la qualité de l'information, • le respect des lois et règlements en vigueur et respect des instructions de la direction ; • la maîtrise des risques.
Administration publique	• transparence ; • conformité à la loi de finance et aux autres dispositions légales et réglementaires, les traités et les conventions sous régionaux et internationaux; • la protection des ressources de l'Etat ; • la sécurité des actifs de l'Etat (inspection et lutte contre la fraude et la corruption) ; • la qualité de l'information financière, comptable et budgétaire ; • Exactitude de l'imputation budgétaire ; • Respect des règles et procédures de passation des marchés publics…

Source : à partir de Renard (2010 :144-147) et la Directive n°06 / 2009/CM/UEMOA.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.3 Principes et caractéristiques d'une procédure de contrôle public

Le contrôle des finances publiques varie selon la culture de contrôle des pays. Mais quelle que soit la culture de contrôle, il se caractérise principalement par les contrôles *a priori* (contrôle ex ante) et *a posteriori*. La gestion des finances publiques dans les pays en voie de développement (Afrique francophone) est marquée par l'existence de procédures extra budgétaires qui échappent dans la plus part des cas au système de contrôle interne. De ce fait, de nombreuses dépenses ne sont ni soumises au contrôle financier au niveau de l'engagement

ou de l'ordonnancement et ni au contrôle comptable pour la prise en charge de la dépense (Bouvier & al, 2004 :53).

1.3.1 Les principes de contrôle public

L'existence d'une loi qui définit le budget et détermine ses conditions d'exécution est le principe de base de tout contrôle public. Au regard des dispositions de cette loi, le contrôle revêt les principes de légalité, de régularité, et de séparation des fonctions de l'ordonnateur et du comptable…

Au-delà de ses principes classiques, Selon Cohen (2008 :21), la gestion moderne des services publics repose sur des objectifs plus larges et plus nombreux, au nombre de trois: la conformité, la performance (efficacité et efficience) et la sécurité. Le nouveau contrôle, PIFC les englobe tous.

1.3.2 Les caractéristiques de contrôle public

Les systèmes budgétaires français et d'inspiration française sont essentiellement fondés sur le système de contrôle financier et de contrôle comptable qui comportent des contrôles avant l'engagement et avant paiement comme dans le système anglo – saxon qui distingue les contrôles ex ante, on going et ex post.

1.3.2.1 Le contrôle *a priori*

Le contrôle *a priori* a pour objectif de prévenir des actes préjudiciables de gestion avant qu'ils ne surviennent. En principe, il a pour objet de réduire les erreurs et les irrégularités par le biais de contrôles réciproques et contradictoires (Bouley & al, 2003 :68). Il repose essentiellement sur le contrôle financier et comptable centralisé généralement au niveau du ministère des finances.

Dans le management privé, ce système de contrôle budgétaire a été défini par Leclere (1994 :24) et Percebois & al (1995 :48), comme une organisation du système permettant d'alerter les responsables le plus rapidement possible sur les possibilités de risque de dérapage. Il se manifeste à tous les niveaux de la gestion budgétaire dans le but d'anticiper et de réagir par des mesures correctives. Il permet la détection des erreurs et irrégularités lors de l'engagement des opérations pour apporter des mesures correctives rapides et adaptées.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Selon Cohen (2008 :58), pour donner un sens plus moderne et plus conforme aux principes du contrôle interne, le contrôle *a priori* (ex ante) devrait se redéfinir et constituer une participation à la prise de décision et propose de l'appeler "contrôle préventif " pour le distinguer du contrôle *a priori*.

Tableau 3 : les deux types de contrôle *a priori*

	Objectif	**Contenu**	**Responsable**
Visa (ancien)	Contrôle de régularité (financière et autre)	Conformité obligatoire	Contrôleur financier (externe)
Contrôle préventif (nouveau)	Participation à la décision	Simple, Evaluation	Toute personne compétente à l'intérieur du service

Source : Cohen (2008 :52).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.3.2.2 Le contrôle *a posteriori*

Dans le secteur public les contrôles à posteriori sont exercés par des corps administratifs rattachés au ministère concerné (inspections ministérielles), interne au ministre des finances (inspection générale des finances) et / ou avec une compétence interministérielle et avec des pouvoirs de contrôle étendus (inspection général d'Etat). Leur finalité consiste à détecter les irrégularités et à les faire sanctionner d'une part, et à diagnostiquer les éventuels dysfonctionnements et en proposer des réformes d'autre part (Allen & al, 2010 :122).

Dans le secteur privé, ce contrôle a été défini par Mykita & al (2002 :18) comme un contrôle par les résultats. Il s'articule comme ci-après :

- la recherche des causes des écarts ;
- l'information des différents niveaux hiérarchiques ;
- la prise de mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- l'appréciation de l'activité des responsables budgétaires.

1.4 Les acteurs de la procédure de contrôle public

Le contrôle des services public est constitué par des acteurs internes et des acteurs externes. Les acteurs internes sont des cadres à l'intérieur d'un service public, responsables et / ou du

système de contrôle interne. Les acteurs externes sont des contrôleurs ou auditeurs qui ne se situent pas directement dans la chaîne hiérarchique de l'administration et / ou relèvent d'une structure de contrôle indépendante.

1.4.1 Les acteurs internes

Les acteurs internes se composent de deux groupes : l'ordonnateur principal, les ordonnateurs secondaires et les comptables publics.

1.4.1.1 L'ordonnateur principal

Dans les pays de l'UEMOA, le premier responsable du système de contrôle interne des finances publiques est le ministre des finances. Il est en charge de l'élaboration, de l'exécution et du contrôle du budget de l'Etat. Il est au début et à la fin du processus. Il peut déléguer son pouvoir à des inspecteurs financiers qui exercent un contrôle financier sur la régularité des dépenses au près de ses collègues dépensiers. Il est à noter que, c'est cette centralisation excessive qui amène les ministères techniques à recourir à des solutions de rechange pour créer des services autonomes, recruter du personnel en utilisant le financement des bailleurs de fonds et des communautés, et instaurer leurs propres mécanismes de contrôle avec des fonds extérieurs (Bouvier & al, 2004 :47).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.4.1.2 Les comptables publics

Dans le processus de contrôle budgétaire public, les comptables publics ont une responsabilité pécuniaire, pénale et civile. Ils effectuent toutes les vérifications nécessaires avant le paiement de toute dépense.

1.4.1. 3 Les ordonnateurs secondaires

Les ministres dépensiers sont des ordonnateurs secondaires qui ont un rôle important à jouer dans le système de contrôle interne. Ils sont des ordonnateurs principaux des crédits, des programmes et des budgets annexes de leur ministère ou leur institution. A ce titre, ils peuvent déléguer leur pouvoir d'ordonnateur à des agents publics dans les conditions déterminées par la réglementation nationale (article 68, de la directive N°06/2009/CM/UEMOA portant loi des finances au sein de l'UEMOA).

1.4.2 Les acteurs externes

Les acteurs externes sont des structures de contrôle qui ne se situent pas directement dans l'ordre hiérarchique de l'administration publique. Ils se composent de :

- la cour des comptes et / ou le contrôle parlementaire ;
- des inspections générales d'Etat et /ou contrôle général d'Etat rattaché à la présidence de la république ou à la primature;
- des institutions supérieures de contrôle et/ ou des services d'audit.

La diversité des structures de contrôle peut s'expliquer par la complexité de l'administration et de ses opérations et la nature particulière de certaines de ces opérations. Elle peut s'expliquer par les buts et attributions assignés à chaque structure de contrôle. Cependant, quelle que soit la raison pour laquelle, les structures de contrôle se multiplient et se diversifient, comme le dit, la sagesse populaire, qu'il n'y a jamais eu assez de contrôle. Ce qui est plus important, c'est le professionnalisme avec lequel les travaux de contrôle et de vérifications sont effectués. Les différentes structures de contrôle doivent coopérer et coordonner les travaux pour une grande visibilité de leurs actions.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion

A l'heure de la modernisation du contrôle interne des finances publiques et la tendance générale vers les normes internationales de contrôle des finances publiques (INTOSAI), il était d'abord nécessaire pour nous de circonscrire les différents concepts de contrôle afin de pouvoir les appréhender et les adapter à notre étude.

Alors au terme de ce chapitre, nous avons abordé les principaux concepts de contrôle aussi bien dans le secteur public que dans le secteur privé. Les nuances des objectifs du contrôle interne des deux secteurs compte tenu des particularités de chacun ont été cernées. Cependant, il est à noter que les difficultés demeurent à appréhender les principes du contrôle interne de l'administration publique, vue la particularité de celle-ci. En effet chaque pays a sa culture d'organisation et ses propres réalités socio politico économiques et dans chaque pays, chaque service administratif demeure une organisation typique égale à elle-même.

Chapitre II Méthodes et techniques de contrôle des finances publiques

Dans ce chapitre, nous allons mettre en exergue les différents types de contrôle de l'administration publique et leurs méthodes de contrôle. Il nous permettra de faire le point des similitudes et différences des différentes méthodes et techniques de contrôle des services publics.

Ainsi à l'heure de la modernisation du contrôle des services publics qui devient un impératif pour tout pays faisant partie d'un espace économique sous régional et / ou international, le contrôle des finances publiques repousse les frontières classiques du contrôle. Il passe d'un contrôle classique à un contrôle de performance des services publics. Selon les normes INTOSAI, ce contrôle de performance se définit comme l'examen de l'économie, de l'efficacité et de l'efficience dans la gestion de l'administration publique. Il peut inclure l'examen des systèmes mis en place pour préserver les trois « E » c'est-à-dire économie, efficacité et efficience. Un examen de la gestion de l'entité contrôlée, de l'activité, d'un programme ou d'une opération peut aussi se faire en partie. Dans ce cas, le contrôle portera essentiellement sur les aspects liés à la façon dont l'exécutif s'acquitte de ses fonctions stratégiques ou autres, de planification, de mise en œuvre, de contrôle, d'évaluation et de suivi.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.1 Les types de contrôle des services publics.

Il nous paraît nécessaire d'abord d'appréhender la typologie des structures de contrôle des finances publiques afin de mettre en évidence leurs méthodes et techniques de vérification. C'est dans cette optique que nous allons présenter et décrire les différents types de contrôle des services publics.

En effet, le contrôle des finances publiques se caractérise par l'existence de trois niveaux traditionnels de contrôle, à savoir :

- le contrôle administratif, des inspections ou des services de contrôle rattachés à la présidence ou à la primature ;
- le contrôle juridictionnel (cour des comptes) et/ ou des chambres régionales de contrôle dans certains pays comme la France;
- le contrôle parlementaire.

L'introduction du contrôle de performance dans l'administration sous l'impulsion de l'INTOSAI a eu pour effet la création des institutions supérieures de contrôle ou des services d'audit dans l'administration publique. Un accent particulier sera mis sur les méthodes et les techniques de contrôle de ces institutions supérieures de contrôle qui font l'objet de cette étude.

2.1.1 Le contrôle administratif

Le contrôle administratif peut s'effectuer de deux manières : le contrôle administratif et comptable et le contrôle assuré par les inspecteurs des finances. Selon Sissoko (2004 :207-210), ce contrôle des finances publiques au Mali se compose du :

- contrôle du Supérieur Hiérarchique ;
- contrôle du Contrôleur Financier ;
- Contrôle de l'Inspection des Finances ;
- Contrôle du Contrôle Général des Services Publics ;
- Contrôle du Bureau du Vérificateur Général.

CESAG BIBLIOTHEQUE

2.1.1.1 Le contrôle administratif et comptable

Le contrôle administratif et comptable repose sur le contrôle financier et le contrôle comptable centré en général au niveau du ministère des finances. Ces contrôles portent essentiellement sur la régularité de la dépense et aucun n'exerce, en principe, ni sur l'opportunité ni sur la performance de la dépense.

Lors de l'engagement de la dépense, l'ordonnateur vérifie si un crédit auquel on peut imputer la dépense correspondante a été ouvert, donc a été approuvé et s'il y a bien compatibilité entre la nature des dépenses envisagées et le crédit auquel ces dépenses vont être imputées. C'est suite aux vérifications du contrôleur financier, sanctionnées par un visa, que l'ordonnateur peut donner l'ordre au comptable de payer la dépense.

Le paiement de la dépense est effectué par le trésor (comptable public) qui avant tout paiement vérifie par le biais de ses agents si l'objet de la dépense est régulier et si le paiement est libératoire.

Ces contrôles portent sur :

- l'accréditation de l'ordonnateur et l'assignation de la dépense ;
- l'existence de crédits disponibles ;

- la validité de la créance (la justification du service fait, l'exactitude des calculs de liquidation, la production des justifications et la régularité à la forme des pièces justificatives…) ;
- l''application des lois et règlements financiers et l'observation des dispositions particulières à certaines dépenses ;
- l'absence d'opposition au paiement.

2.1.1.2 L'audit interne et l'inspection des finances

L'inspection est effectuée par des inspections générales des finances internes au ministère des finances, inspections générales d'Etat ou le contrôle général d'Etat dans les pays en voie de développement tel que le Mali. Ces inspections examinent les comptes publics au compte du ministère des finances publiques qui se tient informé a postériori sur la gestion des derniers publics.

Le champ d'investigation des inspecteurs est varié et comprend les ordonnateurs, les comptables publics, tout organisme public ou privé qui bénéficie des derniers publics et de la banque de France (Conseil supérieur de l'Ordre des experts Comptables de France, 1999 :74-91).

Quant à l'audit interne, il apporte ses conseils aux organisations pour améliorer les systèmes de contrôle interne. Il vise notamment à assurer la qualité du contrôle interne et à permettre aux différentes organisations de vérifier que les entités sont bien en adéquation avec la stratégie globale.

Le champ d'investigation de l'auditeur interne couvre tout le contrôle interne, ce qui lui permet de mener une mission d'audit financier (dont le déroulement est très similaire à celui d'une mission d'audit externe financier, ou légal) que des missions d'audit opérationnel et ce, pour le compte de la direction de l'organisation auditée.

De même que pour l'auditeur externe, l'auditeur interne se réfère aux normes édictées par sa profession qui couvrent à la fois des normes de pratique (autorité, responsabilité, champ d'investigation, assurance qualité, nature du travail, management de risques, contrôle interne, gouvernance), de qualité de la mission et de la communication des résultats (Dubuisson, 2009 : 25-26).

CESAG BIBLIOTHEQUE

Dans le secteur public, on peut distinguer trois sortes d'audit : l'audit financier, l'audit de conformité, et l'audit de performance.

2.1.2 Le contrôle juridictionnel

Le contrôle juridictionnel est assuré par la Cours des Comptes. A ce titre, elle assiste le gouvernement et le parlement dans le contrôle de l'exécution de la loi des finances et donne son avis sur l'efficacité de la gestion des dépenses. Elle communique et adresse aux dirigeants et aux ministères ayant fait l'objet de contrôle un rapport (avis) sur la qualité de la gestion. Elle n'a pas de pouvoir de reforme.

Cependant, la loi organique du 1er août 2001 sur la loi de finance (LOLF) en France a attribué à la Cour des Comptes de certifier les comptes annuels de l'Etat (Rouf, 2002 :8). A cet effet, elle produit un rapport annuel sur les comptes annuels et la qualité de la gestion de l'Etat.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.1.3 Le contrôle parlementaire

Les constitutions des différents pays notamment les pays de l'UEMOA confèrent aux parlements un contrôle lors du vote du budget et un contrôle *a posteriori* pendant et après son exécution (étude d'évaluation sur la gestion de la dépense publique des pays de l'Afrique francophone subsaharienne du ministère des affaires étrangères de la France, avril 2004). C'est en effet la commission des finances (ou celle spécialisée dans diverses questions dont les questions budgétaires) du parlement est chargée d'effectuer des contrôles sur l'exécution du budget. Se faisant, elle dispose du projet de loi de règlement de la loi de finances comme instruments essentiels de l'information du parlement.

2.1.4 Le contrôle des institutions supérieures de contrôle (ISC)

Le contrôle des ISC s'effectue sur la base des normes de l'INTOSAI. Par Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques, on entend toute institution publique d'un Etat ou organisation supranationale, qui quelle que soit sa dénomination, sa composition ou son organisation exerce, en vertu de la Loi ou autre acte formel de l'Etat ou de l'organisation supranationale, le contrôle supérieur des finances publiques de cet Etat ou de cette organisation supranationale, et ce de façon indépendante ainsi qu'avec ou sans compétence juridictionnelle (article 2 des statuts de l'INTOSAI).

En raison de l'optique et de la structure de certaines ISC, la totalité des normes de contrôle n'est pas applicable à tous les aspects de leur activité (Cas de la nature collégiale et judiciaire des contrôles effectués par les Cours des Comptes).

2.2 Les méthodes de contrôle des services publics

L'adoption des nouveaux standards internationaux de contrôle public passe nécessairement par des reformes dans la gestion des finances publiques.

Malgré le succès de l'audit dans le management privé et la forte inspiration du public de celui ci, le contrôle traditionnel (l'inspection) occupe une place importante dans le contrôle des finances publiques et dans les banques (Cohen, 2008 :17-95). Ainsi, les méthodes et techniques de contrôle retenues dans le cadre de cette étude sont celles des inspections et des diligences qu'une institution de contrôle supérieur doit mettre en œuvre dans la conduite d'une mission d'audit.

CESAG BIBLIOTHEQUE

2.2.1 Les méthodes et techniques d'inspection

Le but d'une inspection est, évidemment, le contrôle de la régularité. Donc, sa préoccupation majeure est de découvrir des irrégularités. L'inspection effectue ses travaux de contrôle sur la base des techniques d'investigation et d'enquêtes voire de détection. La première intervention de l'inspection s'effectue de façon inopinée, et son programme de contrôle est généralement tenu au secret (Cohen, 2008 :90).

En effet, les techniques d'investigation reposent sur une analyse exhaustive des pièces justificatives qui sont présentées à l'inspection. A la fin des travaux, un rapport est établi et communiqué sur place à l'agent contrôlé. Ce dernier peut répondre et souvent se justifier.
La réponse de l'agent contrôlé et les observations complémentaires de l'inspecteur sont transmis au ministre des finances, les suites données ne dépendent que de lui. Il n'existe pas de moyen de connaître les résultats obtenus ni la suite éventuelle donnée au rapport, qui ne fait pas l'objet de publication (Conseil supérieur de l'Ordre des experts Comptables de France, 1999 :74-91).

L'enquête est une technique de contrôle que les inspecteurs utilisent lorsqu'ils ont des soupçons ou des renseignements sur des cas de fraude ou de détournement de fonds publics.

Ces enquêtes d'inspection demandent des compétences spécialisées, et peuvent, en général comme la police, confronter les gens à leurs déclarations ou à celles d'autres, suivent les comptes en banque et plus généralement utiliser les techniques de détective.

L'inspection peut aboutir à des sanctions : administratives, financière, voire judiciaires et pénales en vue de réparer l'irrégularité. Elle ne donne aucune instruction à l'agent contrôlé, ni interprète les procédures et règles, ni ne les met en cause. Elle ne s'en tient qu'aux faits et identifie les actions nécessaires pour les réparer et remettre en ordre.

2.2.2 Les méthodes et techniques d'audit des ISC

Les méthodes et techniques d'audit que nous abordons sont celles édictées par les normes INTOSAI. C'est un référentiel normatif applicable à toute forme d'audit. Elles ont sur certaines thématiques un caractère général. Afin de fournir plus de détails et être précis, nous nous servirons de certains principes et dispositions du référentiel international en matière d'audit comptable et financier, les normes ISA (International Standards on Auditing) édictées par l'IFAC (International Federation of Accountants) et du référentiel de l'IIA (Institut of Internal Auditors).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ainsi les normes d'application du contrôle (INTOSAI) des finances publiques se répartissent selon les six catégories suivantes :

- la programmation,
- la supervision et l'examen,
- l'évaluation du contrôle interne,
- la conformité aux lois et règlements en vigueur,
- l'obtention d'informations probantes,
- la conformité des états financiers à des normes comptables admissibles.

2.2.2.1 La programmation de la mission

Les normes d'application (ISSAI 300) précisent que « L'auditeur doit programmer la vérification de façon à obtenir un contrôle de qualité, effectué de manière économique, rentable, efficace et dans les délais fixés ». L'ISC doit donner la priorité aux tâches d'audit exigées par la loi. De plus, elle doit établir des priorités pour les autres domaines qu'elle a mandat de contrôler.

Pour organiser un contrôle, un auditeur doit:

- identifier les principaux éléments du contexte institutionnel de l'unité contrôlée;
- arriver à bien situer les gestionnaires aux différents niveaux de l'organigramme;
- prendre en considération la forme, le contenu et les utilisateurs des opinions, des conclusions et rapports;
- définir les objectifs de l'audit et les tests qui permettront de les atteindre;
- identifier les points clé des mécanismes et contrôles de gestion et établir une évaluation préalable de leurs points forts et de leurs faiblesses;
- déterminer l'importance relative des éléments considérés;
- examiner l'audit interne de l'unité contrôlée ainsi que son programme de travail;
- évaluer jusqu'à quel point il est possible de faire confiance aux autres auditeurs, chargés, par exemple, de l'audit interne;
- sélectionner la méthode d'audit la plus rentable et la plus efficace;
- prévoir un examen déterminant si, à la suite des constatations des audits, des rapports et des recommandations antérieures, les mesures appropriées ont été prises ou non;
- réunir la documentation relative au programme de l'audit et aux domaines qu'il envisage de contrôler.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.2.2.2 Supervision et examen

Les normes d'application (ISSAI 300) précisent que « le travail du personnel d'audit doit être continuellement supervisé à tous les niveaux et à chaque étape du contrôle; un superviseur doit examiner les tâches accomplies et les documents utilisés ». La supervision est essentielle pour s'assurer que les objectifs de l'audit sont atteints et que le travail effectué soit excellent. Une supervision et un contrôle appropriés sont donc constamment nécessaires et cela, quelle que soit la compétence des auditeurs. La supervision doit porter à la fois sur le contenu et les méthodes de l'audit.

Cette norme a une signification différente dans les ISC organisées selon une forme collégiale. Dans une telle structure, toutes les décisions, sauf celles de pure routine, sont toujours prises sur une base collégiale, au niveau approprié à l'importance de l'affaire. Une telle entité, dans son ensemble, décide des vérifications devant être effectuées, de l'étendue des investigations et des méthodes à mettre en œuvre.

2.2.2.3 Evaluation du contrôle interne

Les normes d'application (ISSAI 300) précisent que « l'auditeur, lorsqu'il détermine jusqu'où pousser la vérification et sur quel(s) domaine(s) elle doit porter, doit veiller à évaluer la fiabilité du contrôle interne ». L'examen et l'évaluation du contrôle interne doivent être adaptés au type d'audit entrepris.

Compte tenu des objectifs de l'audit et du degré de fiabilité souhaitée, l'examen et l'évaluation du contrôle interne sont plus ou moins poussés. Lorsque les systèmes de comptabilité ou d'information sont informatisés, l'auditeur doit déterminer si les contrôles internes fonctionnent bien de façon à ne traiter que des données parfaitement justes, fiables et complètes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.2.2.4 Conformité aux lois et règlements en vigueur

Les normes d'application (ISSAI 300) de l'INTOSAI en matière de conformité aux lois et règlement en vigueur précisent ce qui suit :
« en exécutant les contrôles de la régularité (financiers), il convient de vérifier la conformité aux lois et règlements en vigueur. L'auditeur doit élaborer des mesures et des procédures de contrôle qui offrent une garantie raisonnable de détection d'erreurs, d'irrégularités et d'illégalités pouvant influer directement et largement sur les montants figurant aux états financiers ou sur les résultats du contrôle de la régularité. L'auditeur doit rester conscient de l'existence éventuelle d'illégalités pouvant influer indirectement et largement sur les montants figurant aux états financiers ou sur les résultats du contrôle de la régularité ».

Lors de la vérification des résultats, il convient d'évaluer la conformité aux lois et règlements en vigueur, lorsque cette mesure s'avère nécessaire à la réalisation des objectifs du contrôle. L'auditeur doit concevoir sa vérification de manière à ce qu'elle offre une garantie raisonnable de détection d'illégalités pouvant influencer de manière significative les résultats du contrôle.
La direction est responsable de l'instauration d'un système efficace de contrôle interne pouvant assurer la conformité aux lois et règlements. De leur part, les auditeurs, lors de la conception des mesures et procédures de vérification et d'appréciation de la conformité, doivent évaluer les contrôles internes de l'unité et apprécier le risque que l'unité contrôlée ne puisse pas prévenir ou relever des cas de non-conformité.

Sans que cela ne puisse affecter l'indépendance des ISC, les auditeurs doivent témoigner de la diligence et de la prudence professionnelle voulue lorsqu'ils étendent les mesures et procédures de contrôle de ces illégalités, de manière à ne pas entraver de futures investigations ou procédures légales potentielles. La diligence voulue inclut, le cas échéant, le recours à l'assistance légale adéquate et la consultation des autorités judiciaires appropriées, afin de déterminer les mesures et procédures de contrôle qu'il y a lieu d'appliquer.

2.2.2.5 Obtention d'informations probantes

Les normes d'application (ISSAI 300) précisent que « pour étayer le jugement et les conclusions qu'il doit formuler à propos de l'établissement, du service, du programme, de l'activité ou de la fonction contrôlée, l'auditeur doit pouvoir obtenir des preuves suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable ».

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Les résultats, conclusions et recommandations de l'audit doivent reposer sur des preuves. Etant donné que les auditeurs ont rarement l'occasion de prendre en considération toutes les informations concernant l'unité contrôlée, il est capital que les données recueillies et les techniques d'échantillonnage soient soigneusement sélectionnées. Lorsque les données provenant d'un système informatique constituent une part importante de la vérification et sont indispensables pour atteindre les objectifs du contrôle, il est essentiel que les auditeurs s'assurent par eux-mêmes que les données sont fiables et pertinentes.

Les auditeurs doivent avoir une connaissance approfondie des techniques et des procédures de collecte des preuves: inspection, observation, investigation et confirmation. L'ISC doit s'assurer que les techniques utilisées permettent réellement de détecter toutes les erreurs matérielles et les irrégularités.

Lors du choix des méthodes et des procédures, il conviendra de prendre en considération la qualité des preuves, ce qui signifie que celles-ci devront être suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable. Les auditeurs devront rassembler dans leurs dossiers de vérification suffisamment de documents ayant valeur probante, notamment en ce qui concerne la base de la programmation, les domaines vérifiés, le travail accompli et les constatations résultant de l'audit.

2.2.2.6 Conformité à des normes comptables admises

Les normes d'application (ISSAI 300) précisent que « Pour les audits financiers - ou autres le cas échéant - les auditeurs doivent analyser les états financiers afin de déterminer si l'unité contrôlée s'est conformée ou non aux normes comptables admissibles pour la présentation ou la publication des informations financières. L'analyse des états financiers doit être suffisamment poussée pour que l'auditeur puisse en déduire les éléments objectifs sur lesquels fonder son opinion ».

L'analyse des états financiers a pour objectif de s'assurer de l'existence des liaisons que l'on s'attend normalement à trouver entre les différents éléments des états financiers; elle doit permettre d'identifier les liens anormaux entre plusieurs comptes et les anomalies de tendances. De ce fait, l'auditeur doit analyser soigneusement les états financiers et s'assurer que :

- les états financiers sont préparés conformément aux normes comptables admises;
- la présentation des états financiers tient compte de la situation propre à l'unité contrôlée;
- les différents éléments des états financiers sont assortis de toutes les informations nécessaires;
- les différents éléments des états financiers ont été correctement évalués, quantifiés et présentés.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Les méthodes et les techniques utilisées pour l'analyse des états financiers dépendent dans une large mesure des domaines contrôlés, de la nature et des objectifs de l'audit ainsi que des connaissances et de l'appréciation de l'auditeur.

2.3 Similitudes et différences entre les méthodes de contrôle des services publics

La modernisation du contrôle interne dans le secteur public oblige les structures de contrôle publiques à se conformer aux normes internationales de gestion financière et de contrôle (ISSAI, IPSAS, IFRS). C'est ainsi que toute structure de contrôle ayant le statut d'une ISC et membre de l'INTOSAI est obligé d'observer dans sa pratique de contrôle, les normes de celle-ci.

2.3.1 Similitudes des méthodes de contrôle public

Il existe des similitudes entre les méthodes de contrôle public qu'il s'agisse de l'inspection, de l'audit (interne et externe) et de la Cour des Comptes. Mais selon Renard (2010 :91-93), il ya des inspecteurs qui font de l'inspection, comme des inspecteurs qui font de l'audit interne et des inspecteurs qui effectuent les deux. La principale similitude qui existe entre les deux réside dans les missions inopinées et le contrôle de conformité.

Nous avons assimilé dans notre cas, les ISC et la Cour des Comptes à de l'audit externe sans pourtant ignorer les particularités de chacun. En effet, l'audit interne et l'audit externe ont beaucoup de points communs aussi bien sur les méthodes et techniques de contrôle que sur la démarche de contrôle. Chacun deux sans mandat ne peut exercer sa mission (Schich, 2007 :69). Lorsqu'ils ont reçu l'ordre d'effectuer des missions d'audit, ils suivent tous les deux la démarche suivante : la prise de connaissance générale, l'orientation et planification de la mission, l'appréciation ou évaluation du contrôle interne, le contrôle des comptes ou les contrôles à effectuer, les travaux de fin de mission, la rédaction de rapport. Ainsi, nous avons présenté ci-après, le tableau de comparaison des méthodes de contrôle.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau n°4 : similitude des méthodes de contrôle public

Points de similitude	Audit interne	Audit externe /ISC / cours des comptes	Inspection
Contrôle inopiné	X	X	x
Contrôle de conformité	X	X	x
Contrôle a postériori	X	X	x

Source : à partir de Ahouangansi (2010 :25-26), Cohen (2008 :35-64) et Renard (2010 :90).

2.3.2 Différences entre les méthodes de contrôle public

Pour pourvoir connaître les limites de l'audit et de l'inspection et de savoir dans quelle condition et à quel moment, il faut utiliser l'un ou l'autre que nous tentons de dégager les différences possibles.

Il existe tant de différences entre les méthodes de contrôle des services publics, surtout entre l'inspection et l'audit. En effet, l'audit qu'il soit interne ou externe critique les systèmes et évalue leur fonctionnement. Il remonte aux causes pour élaborer des recommandations dont le

but est d'éviter la réapparition du problème. L'audit privilégie le conseil et donc la coopération avec les audités. Tandis que l'inspection évalue le comportement des hommes, parfois leurs compétences et leurs qualités. Elle s'en tient aux faits et identifie les actions nécessaires pour les réparer et remettre en ordre. La distinction entre l'audit interne et l'audit externe peut s'expliquer par le fait que l'un s'appuie sur les travaux de l'autre. Dans le même ordre idée, le contrôle interne est une finalité pour l'audit interne tandis que c'est un moyen pour l'audit externe (Renard, 2010 : 79 -100). De même que, l'audit externe a une obligation de moyen, l'audit interne aussi a une obligation mais cette obligation est controversée. Certains parlent d'obligation de résultat, et d'autres d'obligation de moyen. Pour ceux qui défendent l'hypothèse d'obligation de résultat, pensent que tout responsable dans l'entreprise a une obligation de résultat et seules les professions réglementées ont une obligation de moyen. Pour les autres, l'audit interne n'ayant pas d'autorité ne saurait avoir d'obligation de résultats.

Selon Lemant (1995 :263), de même que le vendeur ne se substitue pas au client pour signer le contrat, l'auditeur ne substitue pas à l'audité pour réaliser les actions correctives : il doit néanmoins trouver le moyen de réaliser son quota d'amélioration.

C'est ainsi que, nous avons présenté sous forme de tableau les différences entre les méthodes de contrôle public.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau n°5 : différence entre les méthodes de contrôle public

Points de différence	Audit interne	Audit externe / ISC / Cours des comptes	Inspection
Mandat	Direction générale	Conseil d'administration/ Présidence de la république ou Primature	Ministre des finances
Statut	Salarié	Prestataire de service ou personnel extérieur du service	Salarié
Méthode	Part des objectifs ou des procédures pour expliquer les résultats	Part des résultats pour remonter aux comptes puis les procédures	Part des faits pour déterminer les responsabilités, puis sanctionner
Service	Conseil	Légal / Conseil	Gendarme

Source : à partir de Cohen (2008 :111), Renard (2010 :90) et l'ISSAI 10.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion

Le contrôle des services publics s'inscrit, aujourd'hui dans un contexte de réforme des finances publiques. Le contrôle interne qui constitue le cadre de maîtrise de toutes les opérations budgétaires ne saurait être modernisé qu'avec un engagement politique fort au niveau le plus élevé de l'Etat. L'existence de plusieurs structures de contrôle telles que : l'inspection, l'audit interne, l'audit externe (ISC, Cours des Comptes) et le contrôle parlementaire n'est pas de nature à entacher le système de contrôle des finances publiques. Cependant, il est important qu'il ait cohérence et homogénéité entre les différentes interprétations et analyse issues des différents contrôles effectués. La coordination de l'ensemble des activités de contrôle est aussi importante pour éviter des contrôles disparates. Cette unité dans l'action est nécessaire pour une utilisation rationnelle et optimale des ressources afin de couvrir tous les secteurs d'activités et tous les processus de gestion de l'administration publique.

Chapitre III Méthodologie d'approche de l'étude

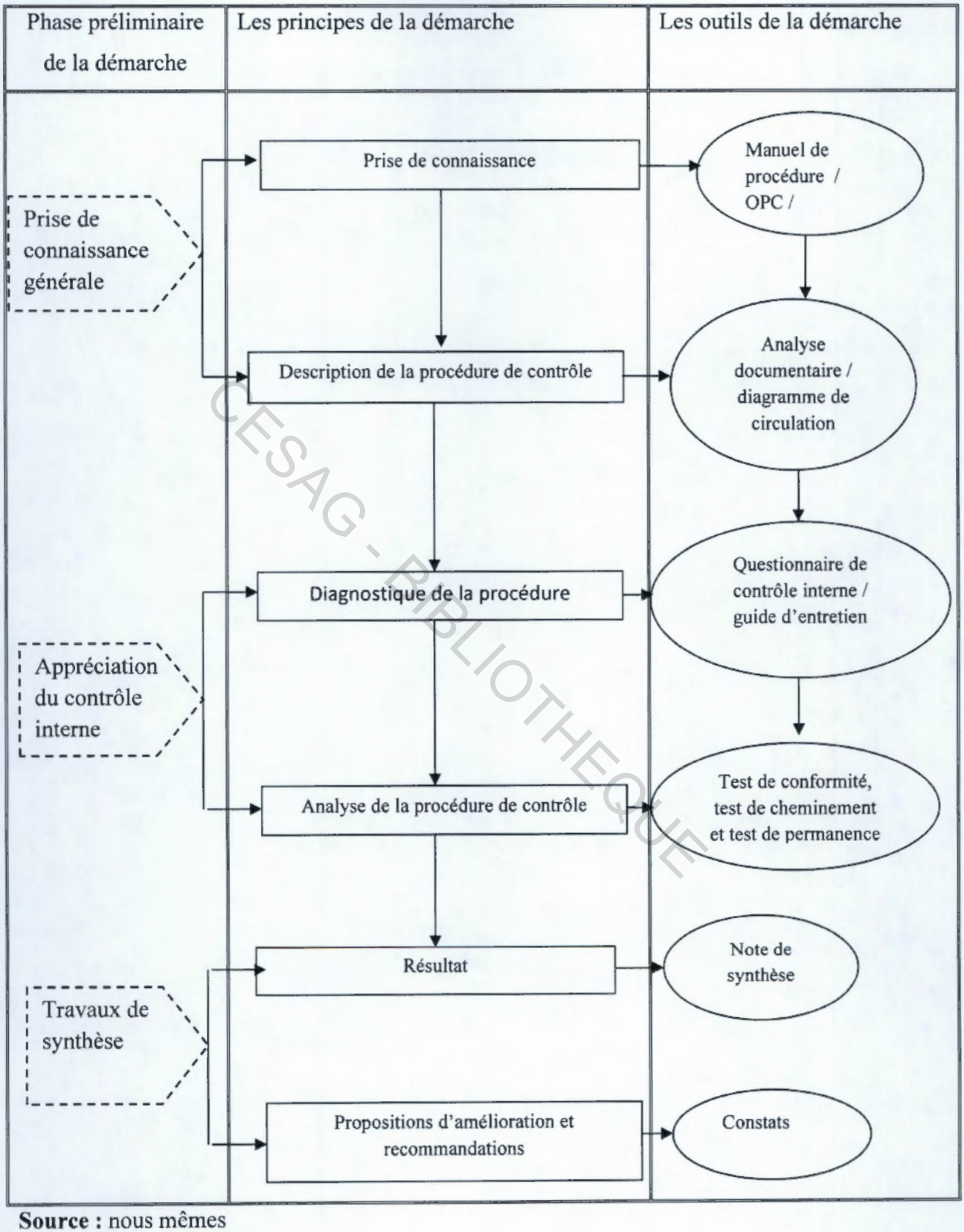
Pour mieux appréhender tous les aspects de notre thème d'étude, nous avons adopté, au préalable, une approche méthodologique qui s'articule au tour de la conception d'un modèle d'analyse, des outils de collectes de données et d'analyse des résultats. Ces outils nous permettent d'établir et adopter la démarche à suivre tout au long de ce travail.

3.1 Modèle d'analyse

Dans le cas de cette étude, le modèle d'analyse a été construit principalement au tour des ISSAI. Pour plus de détailles et de précision, nous nous servirons également des normes (ISA et IIA). La figure (n°2) ci-dessous sert de cadre de référence à notre analyse. Elle décline les neuf principes normatifs de l'audit comptable et financier du secteur public prônés par les normes INTOSAI.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure n°2 : modèle d'analyse



CESAG - BIBLIOTHEQUE

Source : nous mêmes

3.2 Les outils de collecte de données

Pour bien apprécier toutes les étapes de la procédure de contrôle du BVG, nous avons collecté des informations au moyen des techniques comme : les questionnaires, les interviews, les observations et l'analyse documentaire.

3.2.1 L'interview

Dans le but de recueillir des informations factuelles et des éléments d'analyse et de jugement que nous allons réaliser une interview. Ainsi, l'interview est un entretien avec une personne en vue de l'interroger sur ses actes, ses idées…et de divulguer la teneur de l'entretien.

En effet, nous avons réalisé notre interview auprès des agents du BVG définis comme la population d'étude. Notre échantillon a été constitué en fonction du niveau de responsabilité dans l'élaboration et l'exécution des procédures de contrôle et le nombre de missions effectuées par un agent. C'est ainsi qu'il a été réalisé comme ci – après : sur 40 agents que constituent le personnel de vérification (Vérificateurs, Chefs de mission et les Vérificateurs Assistants), nous avons choisi au hasard 17 agents soit 42,5%. Et sur les 32 agents du personnel d'appui, nous avons également choisi au hasard 11 agents soit 34,43%.

Nos interviews ont été réalisé sous la forme d'un guide entretien (annexe n°1, page 102) et ont été tenues dans les bureaux du BVG suivant la disponibilité de chaque interviewé. Elles ont permis aux différents responsables et agents interviewés de livrer leur opinion sur les procédures de contrôle du Bureau et les difficultés rencontrées sur le terrain.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

3.2.2 Le questionnaire

Le questionnaire a été utilisé comme un outil d'accompagnement de l'interview afin de pouvoir recueillir un point de vue représentatif. Il a été réalisé concomitamment que l'interview et dans les mêmes conditions.

Selon Lemant (1995 :189-200), un questionnaire est une liste de questions auxquelles on doit répondre par écrit. Il peut être administré directement (lorsque l'interrogé rempli lui-même le questionnaire) ou indirectement (lorsque l'auditeur reporte les réponses sur le questionnaire).Cependant, il existe deux types de questionnaire : le questionnaire à choix multiple (QCM) et les questions ouvertes.

Pour limiter les réponses dans le champ de cette étude, nous avons administré un questionnaire à choix multiple. Cela pour permettre plus de clarté et de précision dans les réponses.

3.2.3 Le questionnaire de contrôle interne (QCI)

Le questionnaire de contrôle interne a été utilisé dans le but d'analyser et d'apprécier le niveau du dispositif du contrôle interne. C'est sur la base de cet outil que nous avons effectué principalement notre diagnostique.

Ainsi, nous avons estimé nécessaire cet outil car les normes INTOSAI recommandent d'observer les principes généraux d'organisation d'une institution supérieure de contrôle. Pour s'assurer du respect de ces principes, le QCI a été administré et réalisé dans les mêmes conditions que les outils cités précédemment et selon l'échantillonnage suivant : sur 40 agents que constituent le personnel de vérification (Vérificateurs, Chefs de mission et les Vérificateurs Assistants), nous avons choisi au hasard 17 agents soit 42,5%. Et sur les 32 agents du personnel d'appui, nous avons également choisi au hasard 11 agents soit 34,43%. Nous signalons que les agents de sécurités et les chauffeurs ne sont pas pris en compte dans cet échantillonnage. Ainsi, notre QCI est matérialisé par l'annexe (n°2, page 105).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

En effet, le QCI est une grille d'analyse dont la finalité est de permettre à l'auditeur d'apprécier le niveau et de porter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne (Lemant, 1995 :197-199). Il est bâti pour que les réponses négatives désignent les points faibles du dispositif de contrôle interne, et que les positives signalent les points en théorie forts.

3.2.4 Analyse documentaire

Pour s'imprégner de l'existence des procédures de contrôle, nous avons analysé le manuel de procédure. Et suite à cette analyse, nous avons pu constater l'existence des procédures de contrôle dont nous pouvons citer : le guide d'audit comptable et financier, les manuels de vérification, un code d'éthique et de déontologie, le programme d'examen de la qualité…

Pour s'assurer de l'application de ces procédures, nous avons examiné les quatre (4) rapports de vérification des exercices (2007, 2008, 2009 et 2010). Nous avons analysé également les rapports d'activités et les comptes rendus de réunions de missions et les procès verbaux de réunions.

3.2.5 Les Observations sur le terrain

Notre stage nous a permis de faire des observations sur le terrain sur les procédures de contrôle, allant de la préparation et la réalisation d'une mission d'audit jusqu'à la rédaction du rapport de vérification. Au cours de ces observations, nous avons pu constater le degré d'application des normes INTOSAI qui constitue notre référentiel de base. Elles nous ont permis de remarquer le niveau de professionnalisme avec lequel les diligences et les travaux de contrôles sont effectués.

Nous avons constaté que la prestation de serment du Vérificateur Général, son Adjoint et tous les autres agents de vérification consignée dans le texte de création du BVG est une réalité. Il est à noter également que dans la pratique de contrôle du BVG, le contexte institutionnel, comptable et juridique des finances publiques du Mali est pris en compte dans l'application des normes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

3.3 Méthode d'analyse des résultats

Il s'agit de faire un diagnostic afin de confronter les données recueillies aux indicateurs de mesure pour analyser les procédures de contrôle du BVG. Cette analyse s'est effectuée à deux niveaux. En amont, il s'agit d'examiner les procédures de contrôle consignées dans le manuel de procédure pour les confronter à la revue de littérature. En aval, il a été question d'analyser, la mesure dans laquelle ces procédures de contrôle sont réalisées au cours d'une mission d'audit ou de vérification pour pouvoir apprécier leur conformité aux normes retenues dans le cadre de cette étude.

Conclusion

La qualité de notre étude dépend en majeur partie de la méthodologie utilisée et de la qualité des informations recueillies. Au regard de la multiplicité des outils de collecte d'informations, nous avons choisi ceux évoqués dans les paragraphes précédents. Ce choix se justifie par le fait qu'ils sont appropriés à notre thème d'étude. Ainsi les informations collectées nous ont permis d'aboutir au diagnostic et à l'analyse de la procédure de contrôle du BVG. Nous faisons remarquer que les informations collectées ne sont pas exhaustives. Ce qui implique que notre analyse ne saurait répondre à d'autre problématique différente de celle qui fait l'objet de cette étude.

Conclusion de la première partie

La procédure de contrôle d'une institution supérieure de contrôle des finances publiques est un axe fondamental qui détermine la qualité et la performance de ses missions. Elle décrit le canevas dans le quel les missions d'audit s'exécutent dans l'ordre chronologique et logique.

Ainsi, dans le premier chapitre, avons-nous cerné les concepts de contrôle et de procédures de contrôle public pour pouvoir bien aborder le thème d'étude. Dans le deuxième chapitre, nous avons fait un étalage des différentes méthodes et techniques de contrôle des finances publiques des différents types de contrôle public. A cet égard, le modèle d'analyse retenu a été construit en fonction des normes INTOSAI.

De ce fait, l'adoption des normes internationales de contrôle des finances publiques (INTOSAI) conduit les pays à moderniser le contrôle interne de l'administration publique. Cette modernisation doit être adaptée au contexte constitutionnel, juridique, politique, administratif et culturel de chaque pays. Cependant, il est à noter qu'il existe des fonctions requises et des principes établis que tous les systèmes de contrôle interne doivent obéir.

Il est essentiel d'avoir en vue l'idée que l'efficacité de la modernisation du contrôle provient d'un processus évolutif qui doit s'accompagner de nombreux efforts internes des organes qui sont en chargés mais également d'une volonté politique d'aller de l'avant et de s'y soumettre. Comme indiqué par Allen & al (2010 :130), le contrôle peut être un outil efficace de lutte contre la corruption et le gaspillage des ressources publiques lorsqu'il est indépendant du pouvoir politique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE : LA PRATIQUE DE CONTROLE DU BVG

Introduction

La création du Bureau du Vérificateur Général (BVG) témoigne de la volonté politique au sommet de l'Eta de la modernisation de la gestion des finances publiques. C'est ainsi que le Gouvernement du Mali a adopté en 2005 le plan d'action gouvernemental pour l'amélioration et la modernisation de la gestion des finances publiques (PAGAM/GFP) en vue d'achever, de consolider et d'approfondir la reforme du système de gestion de ses finances publiques. Ce plan s'inscrit dans le cadre du projet "cadre stratégique pour la croissance et la réduction de la pauvreté (CSRP)" de même que le programme de développement institutionnel (PDI). Aussi, il a été adopté en 2011 par le Gouvernement du Mali une stratégie nationale du contrôle interne.

Dès lors, cette partie de notre étude qui est consacrée au diagnostique de la procédure de contrôle du BVG sur le quel l'espoir est fondé pour réussir cette modernisation de la gestion des finances publiques apparaît comme une nécessité. Il va nous permettre de savoir comment le BVG en tant qu'autorité de contrôle indépendante et moderne procède à ses vérifications à la lecture des normes INTOSAI.

Nous allons effectuer ce diagnostic conformément au modèle d'analyse. Il est question également dans cette partie d'apporter des solutions d'amélioration aux méthodes et techniques de contrôle du Bureau.

Il s'agit en outre de faire des propositions pour une amélioration de la mise en œuvre des procédures de contrôle du BVG qui va de la conduite des missions d'audit jusqu'à la publication du rapport. Ainsi, la valeur ajoutée de notre étude pourrait être appréciée à travers la qualité et la force de nos propositions.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre IV : Présentation et cadre institutionnel du BVG

Dans ce chapitre, nous allons présenter le Bureau du Vérificateur Général en mettant en exergue les missions, l'organisation et le fonctionnement du Bureau et son cadre institutionnel. A cet égard, les objectifs qui seront exposés sont ceux qui découlent de la stratégie.

En effet, cette présentation nous permettra de prendre connaissance de l'organigramme afin de pouvoir l'apprécier et analyser. Elle nous permettra également d'appréhender les attributions et les missions de chaque entité de l'organigramme.

4.1 Présentation du BVG

Le Vérificateur Général est une autorité de vérification de la gestion des ressources publiques. Il présente l'avantage d'être en dehors de la chaîne hiérarchique de l'administration et aussi de porter son contrôle sur la dimension efficacité de la gestion publique en plus de sa régularité. Sa mise en place est un axe majeur de la rénovation du dispositif de contrôle de la gestion publique du Mali. Il vient s'ajouter à d'autres structures de contrôle et avec lesquelles il est complémentaire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

4.1.1 Missions, vision, valeurs et objectifs stratégiques

Les missions ont été définies par l'article 2 de la loi N° 009 du 08 février 2012 abrogeant la loi N° 03- 030 du 25 août 2003 créant le Bureau du Vérificateur Général.

4.1.1.1 Les missions

La loi N° 009 du 08 février 2012 attribue les misions suivantes au Bureau :

- d'effectuer un contrôle de performance et de qualité des services et organismes publics et en particulier des programmes et projets de développement ;
- de contrôler la régularité et la sincérité des opérations de recettes et de dépenses effectuées par les institutions de la République, les administrations (civiles et militaires) d'Etat, les collectivités territoriales, les établissements publics;
- de procéder à la vérification d'opérations de gestion des entreprises dans les lesquelles, l'Etat ou une personne publique détient une participation financière ;

- de vérifier la conformité et l'effectivité des biens et services pour l'acquisition desquels une société privée a bénéficié d'une exonération, de droits douaniers et fiscaux ;
- de vérifier les concours financiers accordés par l'Etat ou toute personne publique à tout organisme par rapport à l'objet de ces concours ;
- d'évaluer à la demande du Président de la République, du Gouvernement ou du Parlement les politiques publiques en vue de leur proposer les mesures et actions propres à assurer une meilleure adéquation du coût et du rendement des services publics, à rendre plus pertinent l'emploi des ressources publiques et d'une façon générale, à garantir le fonctionnement régulier des organismes et structures publics.

4.1.1.2 Vision et valeurs

La vision et les valeurs du Bureau s'inscrivent dans l'esprit de la loi qui l'a institué. En effet, l'institution en 2003 du Vérificateur Général en tant qu'institution de contrôle indépendante a été une rupture historique avec le contrôle public classique et une évolution institutionnelle majeure, unanimement saluée par l'opinion publique nationale.

Dans un contexte marqué par la crise de confiance tant au niveau national qu'international, entre les administrés et les Etats, le Vérificateur Général est perçu comme un porteur d'avenir et de confiance aussi bien pour les citoyens que pour les autorités.

A cette attente, la vision du Vérificateur est définie ainsi qu'il suit : « une institution de contrôle indépendante, crédible, exemplaire, fortement engagée et déterminée dans la promotion de la bonne gouvernance et des droits humains ».

Pour réussir cet idéal, le Vérificateur Général a construit et a développé des valeurs ci-dessus qui fondent et soutiennent ses actions : l'intégrité, l'objectivité, professionnalisme, le respect et l'exemplarité.

4. 1. 1. 3 Enjeux et défis

L'identification des enjeux et défis permet de fonder le choix pertinent des orientations et objectifs stratégiques. Les enjeux et défis du BVG sont d'ordre institutionnel et organisationnel. Au plan institutionnel, il s'agit de réussir l'encrage institutionnel du Vérificateur Général. Au plan organisationnel, l'enjeu porte sur le renforcement des capacités humaines, matérielles et financières du Bureau.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Pour faire face à ces enjeux, le Bureau du Vérificateur Général doit relever les défis ci-dessous : le renforcement de la crédibilité du Bureau, l'amélioration de son image, la démonstration de sa valeur ajoutée, l'amélioration de son management interne, la consécration de nouveaux domaines de vérification.

4.1.1.4 Axes et objectifs stratégiques

Les axes sont au nombre de cinq et à chaque axe est associé des objectifs stratégiques. Ainsi, les objectifs que poursuit le Bureau sont : Axe1 : contribuer à la lutte contre la corruption, Axe 2 : amélioration de la performance des services publics, Axe 3 : amélioration de l'ancrage institutionnel du BVG, Axe 4 : amélioration de l'organisation et du fonctionnement du bureau, Axe 5 : amélioration de la politique de communication du Bureau.

CESAG BIBLIOTHEQUE

4.1.2 Organisation et fonctionnement du BVG

Conformément à l'article 7 de la loi instituant le Bureau, le Vérificateur Général dispose pour l'exercice de ses fonctions d'une structure dénommée « Bureau du Vérificateur Général (BVG)» dont il assume la direction. Le BVG est constitué du Vérificateur Général Adjoint, des Vérificateurs, des autres personnels de vérification (Vérificateurs Assistants) et du personnel d'appui.

4.1.2.1 Organisation

Les ressources humaines constituent l'une des plus importantes des ressources du Bureau. Le Bureau du Vérificateur dispose d'une équipe professionnelle qualifiée et expérimentée. Elle constitue la cheville ouvrière de l'institution.

Le Bureau est dirigé par un Vérificateur Général et assisté d'un Vérificateur Général Adjoint, tous deux nommés pour un mandant de sept ans non renouvelable, par un décret présidentiel suite à un appel à candidature ouvert à cet effet.

Dans la structure organisationnelle, le Bureau du Vérificateur Général comporte cinq directions : les pratiques professionnelles, les finances et comptabilité, la communication, les ressources humaines et l'informatique.

Ces directions sont appuyées par trois (3) cellules qui sont la cellule juridique, le centre de formation technique et la cellule de gestion de la qualité.

4.1.2.1.1 Direction des pratiques professionnelles (DPP)

Elle a pour mission d'élaborer les éléments relatifs aux pratiques professionnelles du Bureau. A cet effet, elle est chargée de : s'assurer que tous les membres de la direction des pratiques professionnelles effectuent les vérifications selon les méthodes de vérification et appliquent les normes et procédures adoptées par le Bureau; coordonner tous les changements relatif aux manuels et procédures de vérification ;communiquer à tout le personnel de vérification par des directives et avis de pratiques et mises en jour des méthodes de vérification etc.

Elle est dirigée par un directeur nommé sur décision du BVG et ne comporte qu'un seul échelon. Elle comprend tous les vérificateurs et les autres membres du personnel de vérification.

CESAG BIBLIOTHEQUE

4.1.2.1.2 Direction des ressources humaines (DRH)

Elle a pour mission d'élaborer la politique de la gestion et du développement des ressources humaines du Bureau. A ce titre, elle a pour mission de: concevoir et mettre en œuvre les plans et programmes de développement des ressources humaines; appliquer la législation régissant les ressources humaines; assurer la gestion du cadre organique du Bureau; assurer le suivi du système d'information et de communication sur les ressources humaines; apporter un appui conseil aux directions et aux cellules du Bureau; assurer le suivi et le renforcement du dialogue social.

Elle comprend en staff un secrétariat et trois services.

- **Le service gestion des carrières**

Il a pour mission de : préparer les projets d'actes d'administration et de gestion du personnel ,veiller à l'évaluation du personnel, développer et gérer le dialogue social et mettre en place une politique de cohésion sociale.

- **Le service rémunération et système d'information**

Ce service a pour mission de : établir les états de paie, tenir à jour le logiciel de paie, harmoniser les fichiers informatiques du personnel et le fichier de paie, et produire des statistiques sur les ressources humaines.

- **Le service formation, emploi et compétences**

Il a pour mission de : élaborer et mettre en place le plan sectoriel de formation et de perfectionnement en collaboration avec le centre de formation technique, et identifier le besoin en personnel en rapport avec les autres directions du Bureau.

4.1.2.1.3 Direction des finances et de la comptabilité

Elle est dirigée par un directeur nommé par le Vérificateur Général et placé sous son autorité. Il programme, coordonne et contrôle les activités du service. Il est assisté dans ses tâches par un directeur adjoint. Elle a pour missions de : élaborer le budget du Bureau et en assurer son exécution; assurer l'exécution des fonds public mis à la disposition du BVG; procéder à l'établissement des différents comptes administratifs y relatifs; assurer l'approvisionnement du Bureau; procéder à la passation des marchés publics conformément à la réglementation en vigueur; assurer la tenue de la comptabilité matière.

Elle comprend en staff un secrétariat et quatre services ci-dessous.

- **Le service comptabilité publique**

Il a pour mission de : préparer et exécuter le budget du Bureau, conduire des études sur la stratégie budgétaires du Bureau, élaborer le cadre de dépenses à moyen terme du Bureau, faire des états de rapprochement avec le trésor et les banques, établir les états financiers du Bureau, diffuser le budget adopté, et assurer le suivi et le contrôle de l'exécution du budget spécial d'investissement.

- **Le service approvisionnement et marchés publics**

Ce service a pour mission de :établir le projet de marché public, baux et conventions et participer au contrôle de leur exécution, faire respecter les règles et procédures d'appel d'offres à la concurrence relative à la passation des marchés administratifs et aux contrats de fournitures, travaux ou services concernant les budgets ou fonds placés sous le contrôle du Bureau, tenir et mettre à jour les registres fournisseurs et /ou prestataires de services, et élaborer les plans de passation des marchés et veiller à leur exécution.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- **Le service comptabilité – matière**

Il a pour mission de : mettre à jour les documents comptables et fichiers nécessaires à la bonne gestion du matériel et de l'équipement selon les règles de la comptabilité matière, certifier toutes les factures et signer tous les procès verbaux de réception, préparer les documents comptables périodiques et proposer la mise à la réforme du matériel appartenant au Bureau.

- **Le service comptabilité SYSCOA** :

Il est chargé de : élaborer les états financiers de la comptabilité privée à travers la conception du bilan, du compte de résultat du tableau des emplois et des ressources et du tableau des immobilisations, assurer la bonne tenue de la comptabilité privée à travers la mise en jour continue des écritures sur le logiciel correspondant, procéder à des analyses de comptes trimestriellement et apporter les correctifs et régularisation nécessaires aux comptes concernés.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

4.1.2.1.4 Direction informatique

Elle a pour mission de: fournir des politiques, systèmes, banques de données et outils informatiques au personnel de vérification favorisant l'exécution efficace et efficiente des missions de vérification; fournir à tous les utilisateurs de matériels et outils informatiques du Bureau, les politiques, systèmes et outils fonctionnels qui répondent aux obligations du Bureau et qui optimise la performance.

Elle comprend un secrétariat et cinq services.

- **Le service développement d'application et Progiciels**

Ce service a pour mission de : piloter les projets informatiques, et assurer les responsabilités d'administrateur suppléant des bases de données.

- **Le service administration du système**

Il est chargé de : veiller au bon fonctionnement des installations matérielles et logiciels de base, et assurer la fiabilité et suivre l'évolution des installations et logiciels de base.

- **Le service assistance informatique et gestion du matériel (SAI)**

Il est chargé d'assurer l'assistance aux utilisateurs et de gérer le parc de micros ordinateurs.

- **Le service administration du réseau et de la sécurité**

Il a pour mission de veiller au bon fonctionnement du réseau, et d'assurer le maintien et l'évolution de l'infrastructure réseau du Bureau.

- **Le service base de données et assistance à la vérification**

Il est chargé d'assurer le maintien et l'évolution des bases de données constituant le système d'information du Bureau, et d'appuyer les missions de vérification dans le traitement des données des entités vérifiées.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

4.1.2.1.5 Centre de formation technique (CFT)

Il est dirigé par un chef de centre nommé à cet effet par le Vérificateur Général.

Il comprend : une direction et un conseil pédagogique et scientifique.

Le centre a pour mission de: assurer par la formation continue, le perfectionnement du Vérificateur Général, du Vérificateur Général Adjoint et du personnel de vérification, contribuer à l'innovation et l'adaptation des outils en matière de vérification, contribuer à la collecte des documents et informations sur les référentiels et les outils en matière de formation et de capitalisation des expériences et pratiques de vérification.

4.1.2.1.5 Cellule gestion de la qualité (CGQ)

Elle est chargée de mettre en place et piloter le système de gestion de la qualité. Elle est dirigée par un chef de cellule.

4.1.1.2.6 Cellule chargée de l'analyse des saisines (CCAS)

Elle assiste le Vérificateur Général dans l'analyse juridique des faits qu'il soumet au Procureur de la République ou au juge de paix à compétence étendue en application de la loi instituant le Vérificateur Général.

4.1.2.2 Fonctionnement du BVG

Le Vérificateur Général et le Vérificateur Général Adjoint sont nommés pour un mandat de sept (7) ans non renouvelable par décret du Président de la République sur la base d'une procédure d'appel à candidature. Un décret du Président de la République détermine les modalités de la procédure de sélection, les compétences professionnelles et les qualités morales requises pour être Vérificateur Général et Vérificateur Général Adjoint. C'est ainsi que, le Décret N°03-553 / P-RM du 30 décembre 2003 déterminants les conditions et les modalités de recrutement du Vérificateur(VG) et le Vérificateur Général Adjoint(VGA). Il a prévu une commission de dépouillement et d'évaluation des dossiers de candidature.

Ainsi, le principe de fonctionnement du Bureau est le suivant.

- Le Vérificateur Général : il est la plus haute autorité et la plus haute personnalité du Bureau investi de pouvoir de vérification par la loi. Il a la lourde responsabilité de conduire les destinés du Bureau pendant son mandat.
- Le Vérificateur Général Adjoint : il est la deuxième autorité et la deuxième personnalité du Bureau investi également de pouvoir de vérification par la loi. Il assiste le Vérificateur Général dans ses tâches.
- Les collaborateurs appelés Vérificateurs : ceux sont les premiers responsables des missions de vérification. Ils sont également investis par la force de la loi. Ils sont organisés en collège de vérification qui se prononce sur toutes les missions de vérification du Bureau.

Avant leur entrée en fonction, le Vérificateur Général, le Vérificateur Général Adjoint et les Vérificateurs prêtent serment devant la Conr Suprême.

CESAG BIBLIOTHEQUE

Conclusion

Ce chapitre a été consacré à la présentation du BVG, son organisation ainsi que son fonctionnement. C'est ainsi que nous avons décrit les missions, les objectifs, les valeurs et les défis que le Bureau doit relever pour réaliser sa vision. Aussi, les différentes directions et services, leurs niveaux de responsabilité, leurs relations hiérarchiques et les délégations de pouvoir ont été mis en exergue.

Chapitre V : description et mise en œuvre de la procédure de contrôle

Il s'agit dans ce chapitre de présenter la conception et la mise œuvre de la procédure de vérification du Bureau. A cet égard, nous allons décrire la procédure telle que présentée dans le manuel de vérification financière. Et la mise en œuvre de la procédure sera effectuée sur la base des interviews à réaliser au moyen du questionnaire du guide d'entretien.

5.1 Description de la procédure de contrôle du BVG

La procédure de contrôle du BVG comporte les techniques de vérification financière, de vérification de performance et d'efficacité de la gestion des services publics et les techniques de suivi des recommandations. Pour son fonctionnement et son organisation interne, le bureau dispose également de procédure de gestion administrative et financière.

Ainsi, les procédures de vérification du BVG s'appuient sur le code de déontologie inspiré des normes INTOSAI et le guide d'audit du secteur public du Mali. Ce code qui s'applique au personnel de vérification, et le personnel d'appui, soutient et fait la promotion des comportements suivants : l'indépendance, l'intégrité, la discrétion, la quête de l'excellence, l'impartialité, la loyauté et la courtoisie.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

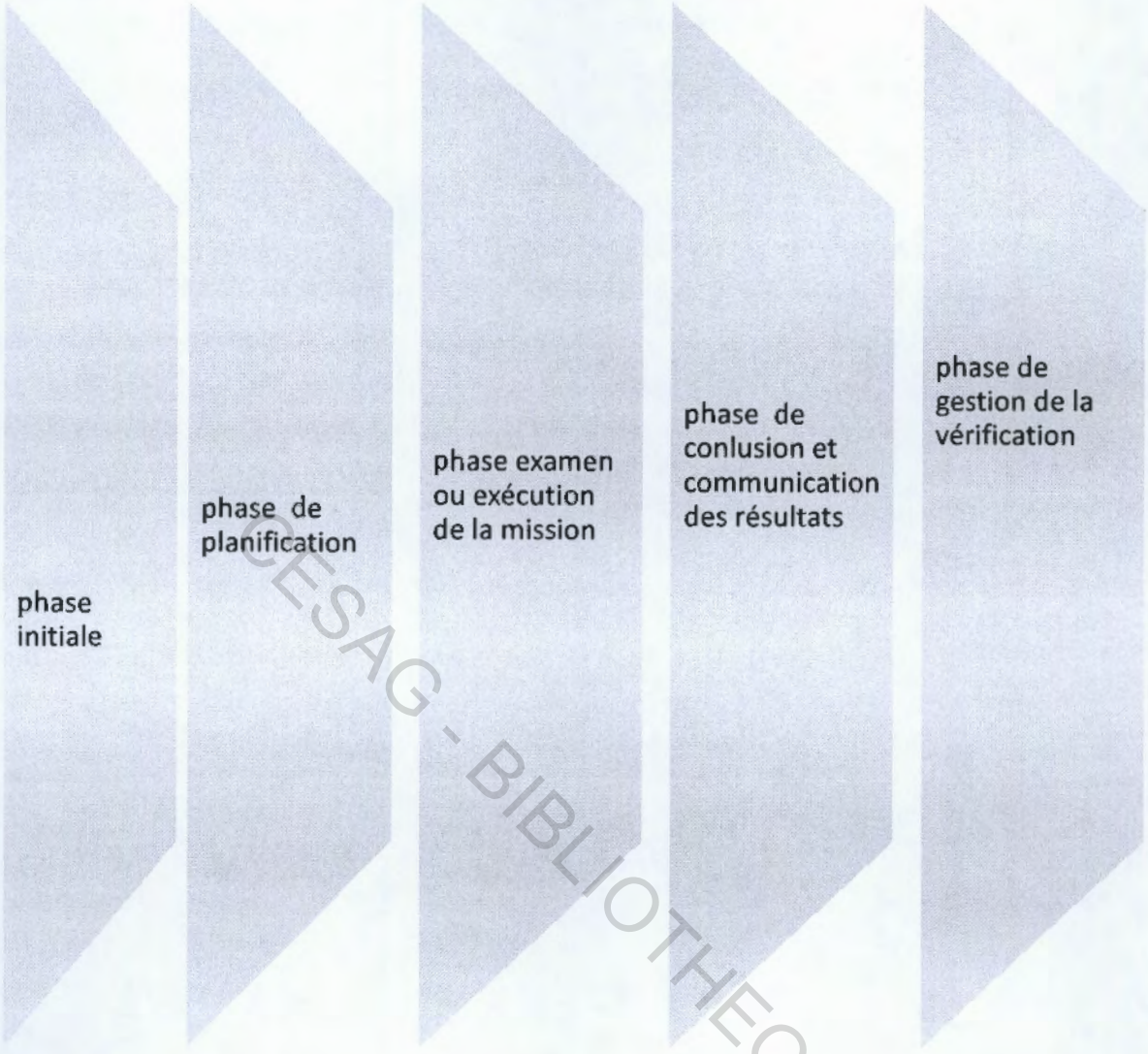
5.1.1 Les phases de la procédure de contrôle du BVG

La procédure de contrôle du BVG comporte les étapes ci-dessous :

- la phase initiale ;
- la planification (identification des risques, contrôle et échantillonnage) ;
- la phase examen ou exécution ;
- la phase conclusion et communication des résultats ;
- la phase gestion de la vérification.

Ainsi, nous pouvons schématiser ces différentes étapes par la figure ci-après.

Figure n°3: différentes phases de la procédure de contrôle du BVG



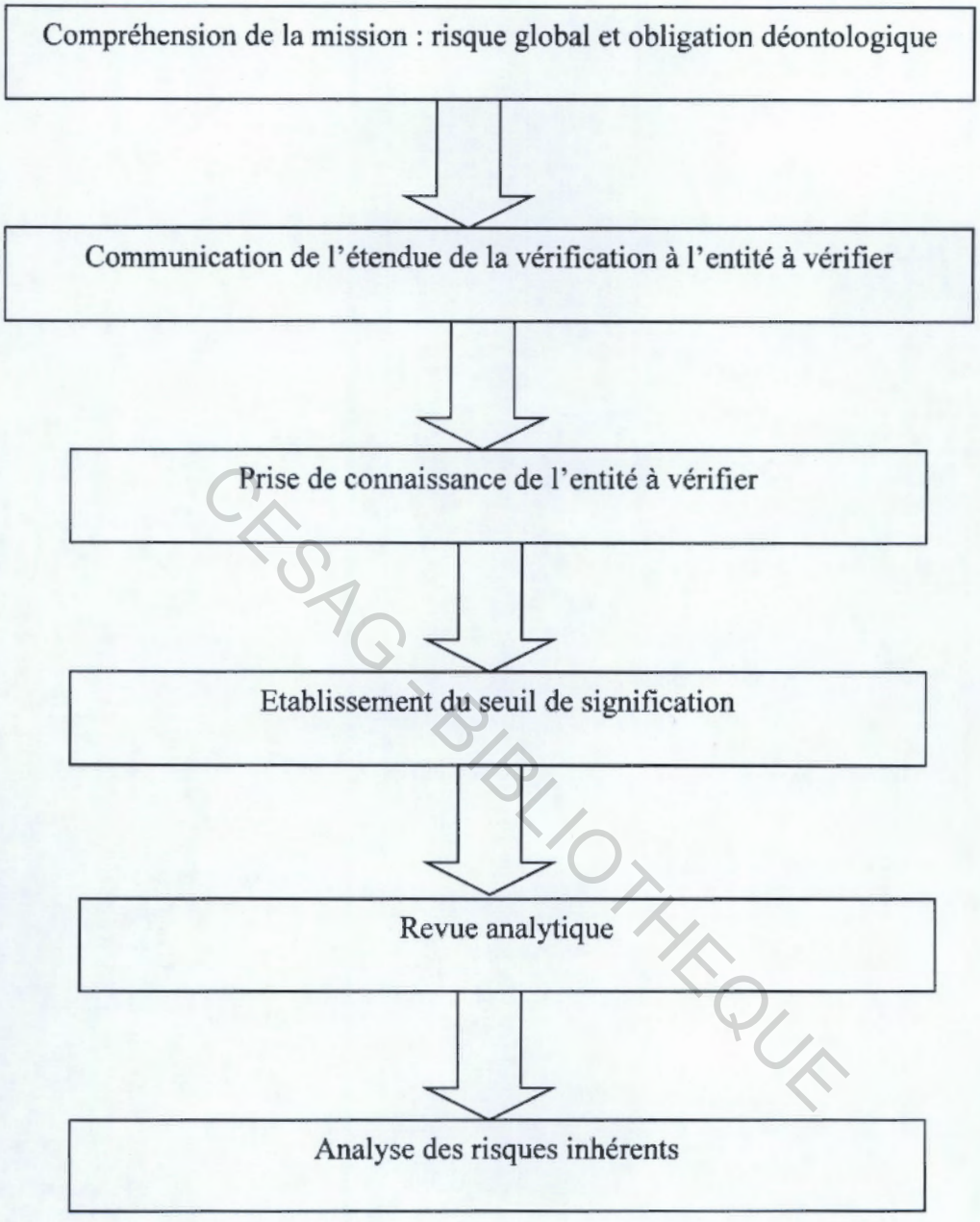
CESAG - BIBLIOTHEQUE

Source : à partir des interviews, du QCI et du manuel de vérification financière (2009) du BVG

5.1.1.1 La phase initiale

C'est à cette étape que le personnel de vérification s'assure d'abord de la compréhension de la mission. Après avoir compris le pourquoi du choix d'une mission par le collège des vérificateurs qu'est engagée une communication sur l'étendue de la vérification à l'entité à vérifier. Cette communication détermine le cadre de collaboration entre le personnel de vérification et l'entité à vérifier et les exigences de la mission. C'est au cours de cette phase que le personnel de vérification s'imprègne du contexte et de la situation générale de l'entité à vérifier, sa structure organisationnelle, ses activités et les textes législatifs qui la régissent. Ainsi, nous pouvons résumer cette étape par la figure ci-dessous.

Figure n°4 : phase initiale



CESAG - BIBLIOTHEQUE

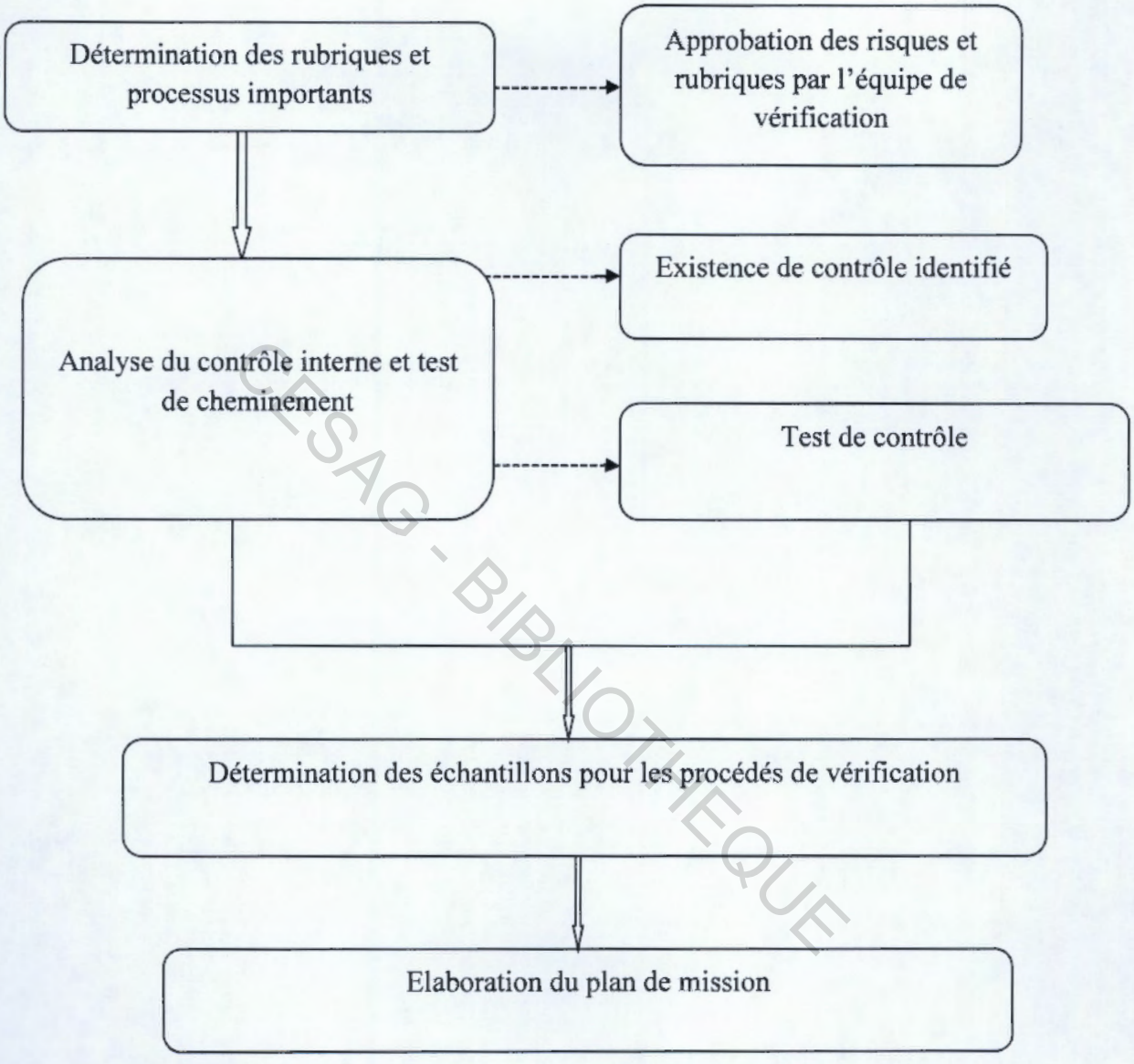
Source : à partir des interviews, du QCI et du manuel de vérification financière (2009) du BVG

5.1.1.2 La planification de la mission

Cette deuxième étape de la procédure de vérification du BVG consiste à analyser les risques inhérents, évaluer leur degré et à déterminer les rubriques et les processus importants. C'est également au cours de cette phase qu'est apprécié le contrôle interne de l'entité à vérifier suite

à l'approbation des risques et des processus importants par l'équipe de vérification. Ainsi, nous présentons cette phase par la figure ci-après

Figure n°5: planification de la mission



CESAG - BIBLIOTHEQUE

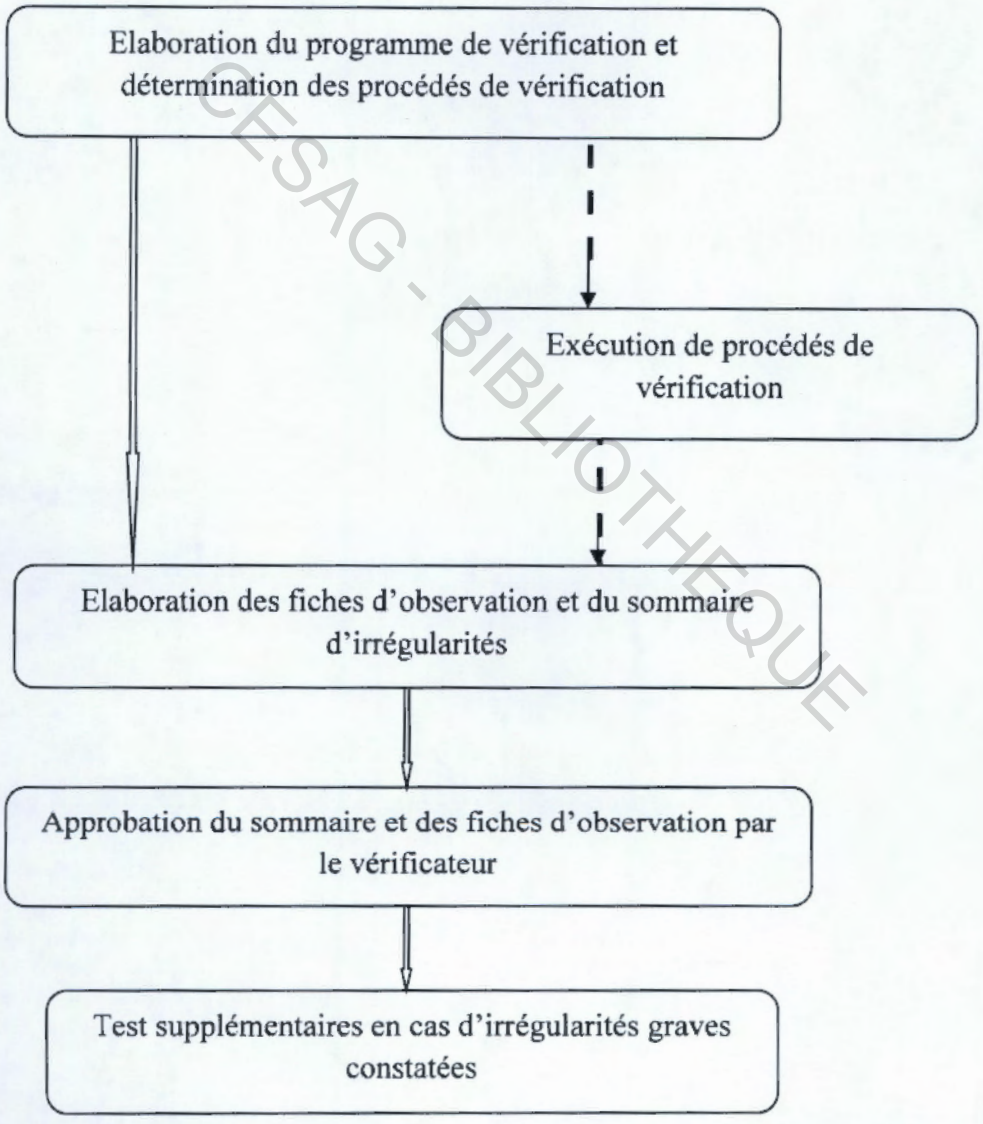
Source : à partir des interviews, du QCI et du manuel de vérification financière (2009) du BVG.

5.1.1.3 Phase examen ou exécution de la mission

C'est la phase de réalisation de la mission. Elle s'effectue sur la base d'un programme de vérification établi à cet effet. Il s'agit de procéder à la vérification par des procédés de vérification ci- dessous :

- examen des enregistrements et documents comptables, budgétaires et financiers,
- inventaires physiques des actifs corporels ;
- demandes d'information ;
- demandes de confirmation ;
- vérification des assertions ;
- vérification du respect des textes règlementaires etc. Nous pouvons ainsi résumer cette phase par le schéma ci-après

Figure n°6 : phase examen



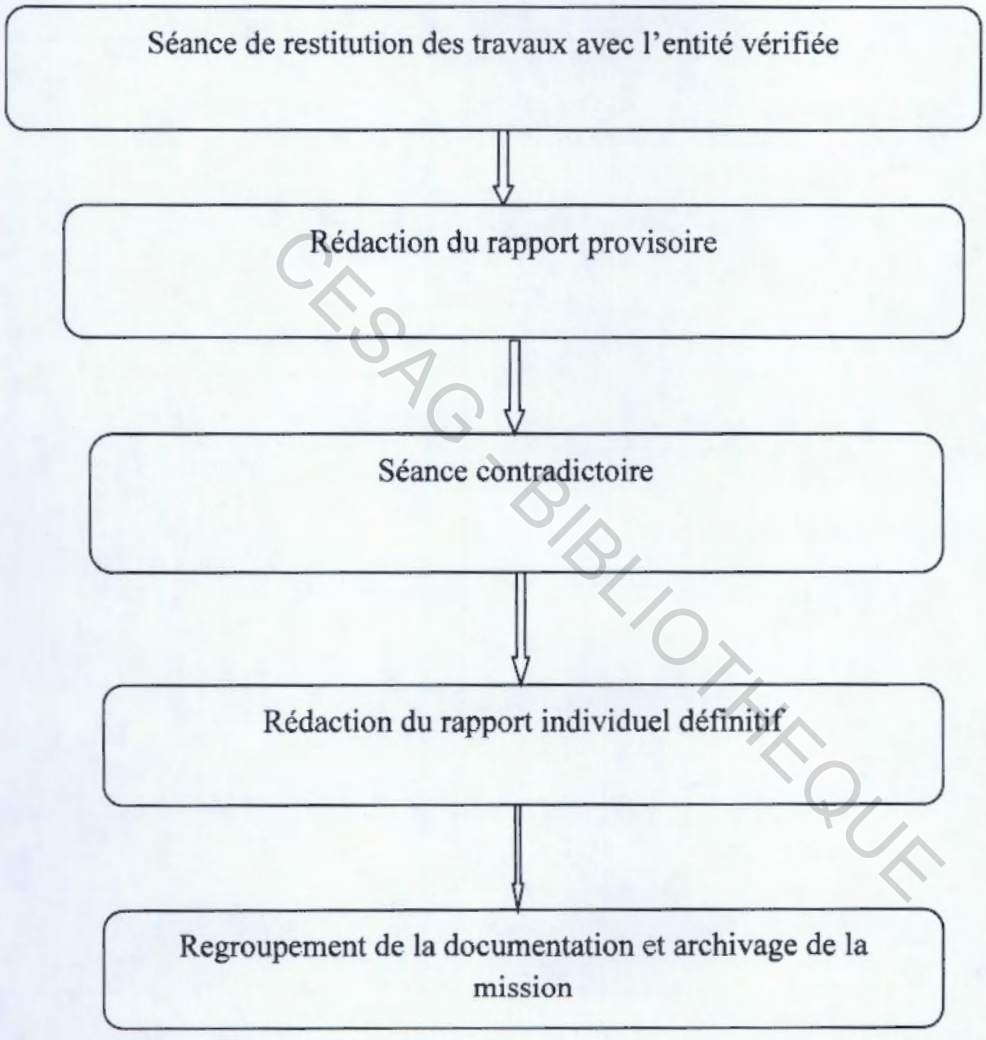
CESAG - BIBLIOTHEQUE

Source : à partir des interviews, du QCI et du manuel de vérification financière (2009) du BVG

5.1.1.4 Phase conclusion et communication des résultats

C'est l'avant dernière phase de la procédure de vérification du BVG. Elle consiste à la restitution des travaux à l'entité vérifiée et à la rédaction d'un rapport final. Elle présente des sous étapes que nous présentons par le schéma ci-dessous.

Figure n°7 : phase de conclusion et communication des résultats



CESAG - BIBLIOTHEQUE

Source : à partir des interviews, du QCI et du manuel de vérification financière (2009) du BVG

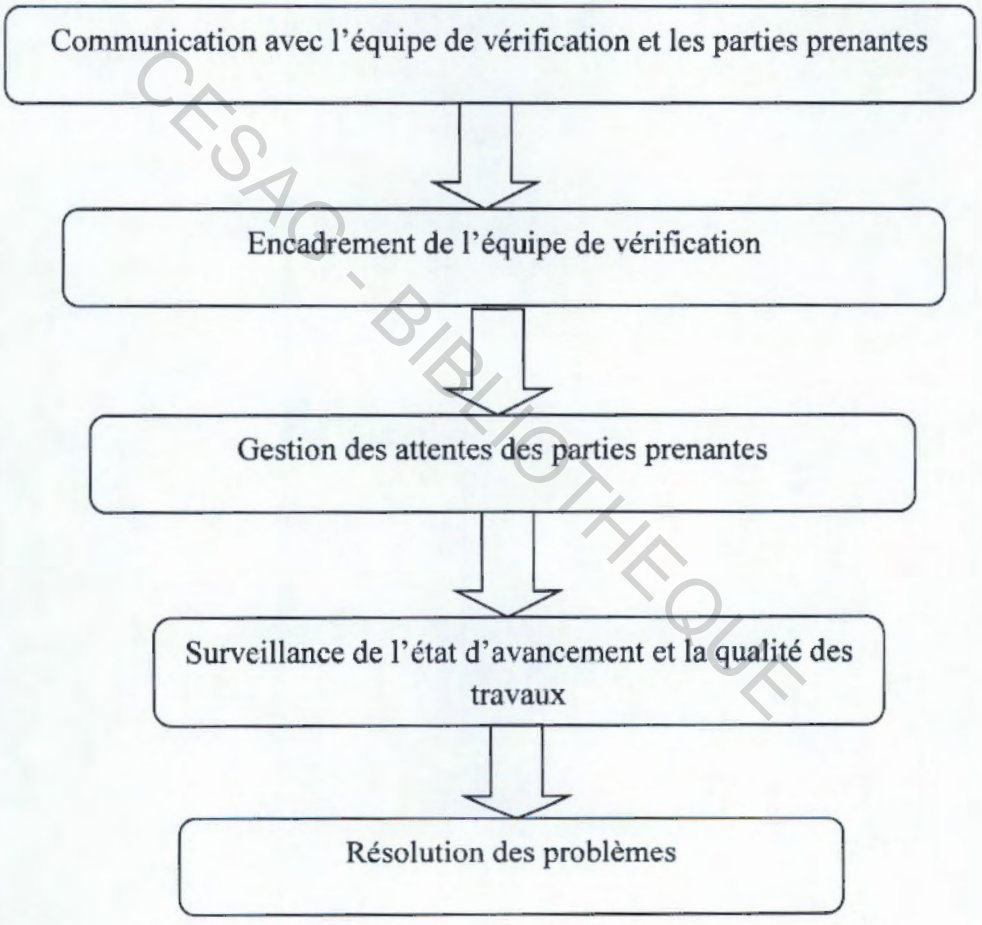
5.1.1.5 Phase gestion de la vérification

Cette phase de la procédure de vérification est aussi importante que les autres. Si elle n'est pas bien gérée, elle peut conduire à des divergences de point de vue et d'interprétation différente, toute chose qui peut porter préjudice à la qualité d'une mission de vérification.

Il s'agit au cours de cette phase de :

- communiquer efficacement avec l'équipe de vérification et les parties prenantes ;
- superviser, motiver et encadre l'équipe de vérification en faisant preuve de leadership ;
- gérer les attentes des parties prenantes ;
- surveiller en permanence l'état d'avancement et la qualité des travaux relatifs à la mission ;
- résolution de problèmes. Ainsi, cette phase peut être représentée par la figure suivante.

Figure n°8 : phase gestion de la vérification



CESAG - BIBLIOTHEQUE

Source : à partir des interviews.

5.1.2 Mise en œuvre de la procédure de contrôle du BVG

La mise en œuvre de la procédure de vérification du Bureau du Vérificateur Général se manifeste par les actions de chaque acteur dans la procédure pour l'étape qui lui concerne. Le déroulement de la procédure fait ressortir les interactions, le niveau de responsabilité et les tâches effectuées par chacun. Ainsi, nous faisons constater et analyser le déroulement de la procédure à chaque phase par des diagrammes de circulation.

5.1.2.1 L'étape initiale

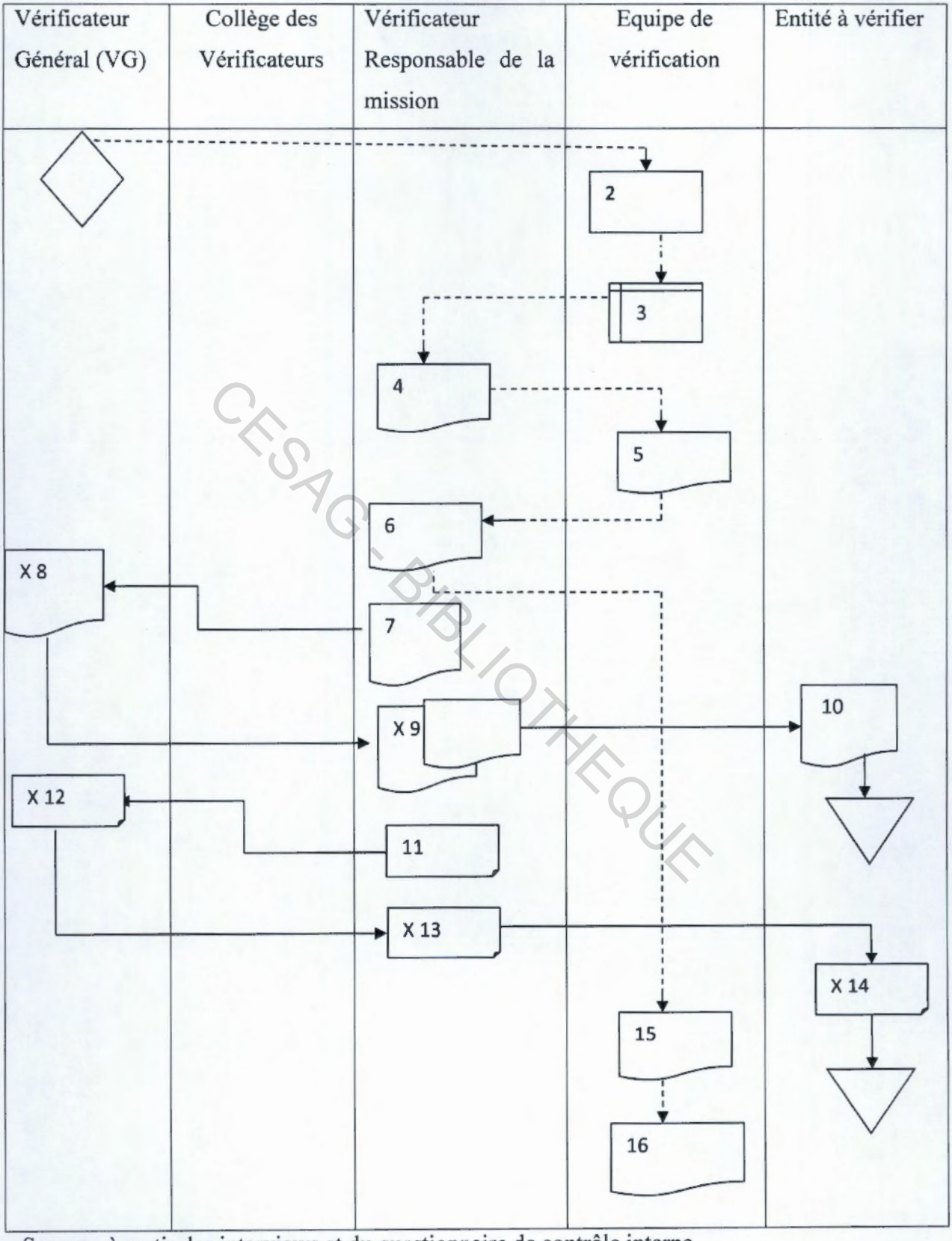
Le déroulement de la procédure commence par le choix des missions de vérification par le Vérificateur Général après consultation du collège des Vérificateurs. Le collège des vérificateurs est composé par le Vérificateur Général(VG), le Vérificateur Général Adjoint(VGA), les Vérificateurs et le Directeur de la communication.

A cette étape, le Vérificateur en charge de la mission cherche à comprendre les raisons qui ont motivé ce choix pour mieux s'imprégner de la mission et les risques probables y afférents.

Le diagramme de circulation ci-dessous retrace et analyse le déroulement de cette phase.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau n°06 : diagramme de mise œuvre de la phase initiale



Source : à partir des interviews et du questionnaire de contrôle interne.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Légende :

1 choix de la mission (décision) par le Vérificateur Général,

2 compréhension de la mission par l'équipe de vérification,

3 affectation des ressources à la mission par le Vérificateur Général Adjoint (VGA),

4 respects des obligations déontologiques par l'équipe de vérification,

5 confirmation d'indépendance de chaque membre de l'équipe de mission,

6 évaluation des menaces liées à la confirmation d'indépendance par le Vérificateur ou le chef de mission,

7 établissement de la lettre de pouvoir par le Vérificateur responsable de la mission,

8 signature de la lettre de pouvoir par le Vérificateur Général(VG),

9 envoi de la lettre de pouvoir à l'entité à vérifier,

10 réception de la lettre de pouvoir par l'entité à vérifier,

11 établissement de la lettre de mission par le vérificateur responsable de la mission,

12 signature de la lettre de mission par le VG,

13 envoi de la lettre de mission à l'entité à vérifier,

14 réception de la lettre de mission par l'entité à vérifier,

15 établissement du seuil de signification,

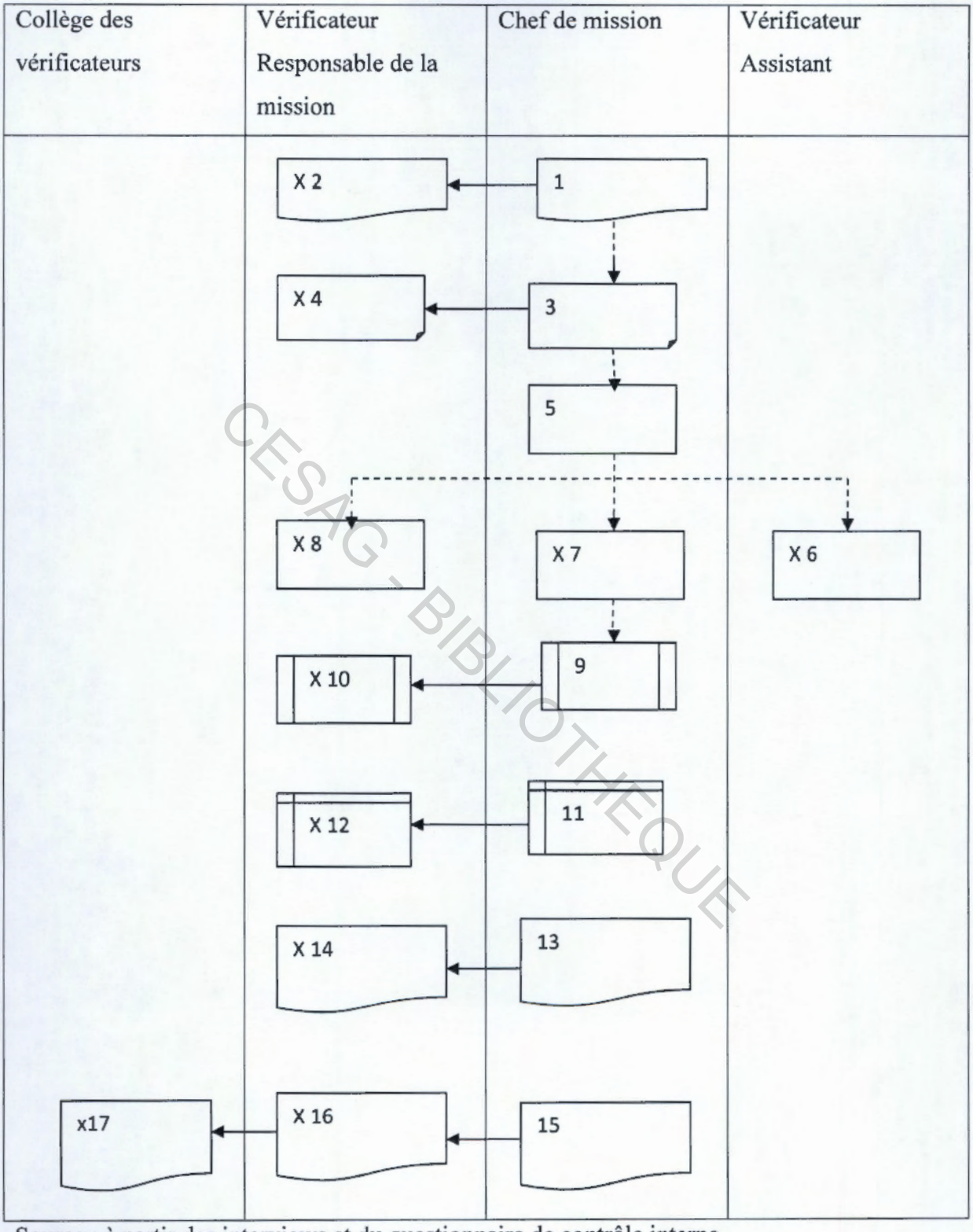
16 établissement de la revue analytique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

5.1.2.2 Planification de la mission : risque, contrôle et échantillonnage

Les acteurs de cette phase sont constitués essentiellement des membres de l'équipe de vérification. Ainsi, nous retraçons le déroulement de cette étape par le flowchart ci-après.

Tableau n°07: diagramme de mise en œuvre de la planification



Source : à partir des interviews et du questionnaire de contrôle interne.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Légende :

1analyse des risques inhérents,

2 approbation des risques inhérents par le Vérificateur, responsable de la mission,

3 détermination des rubriques et des processus importants par l'équipe de vérification,

4 approbation des rubriques et processus importants par le Vérificateur responsable de la mission,

5 compte rendu de planification de la mission,

6 acte de participation au compte rendu de planification de la mission,

7 acte de participation au compte rendu de planification de la mission,

8 approbation du compte rendu de planification par le Vérificateur responsable de la mission,

9 établissement du test de cheminement par le chef de mission,

10 approbation du test de cheminement par le Vérificateur responsable de la mission,

11 établissement de la matrice des activités de contrôle par le chef de mission,

12 approbation de la matrice des activités de contrôle par le Vérificateur responsable de la mission,

13 test de contrôle,

14 approbation du test de contrôle par le Vérificateur responsable de la mission,

15 plan de mission,

16 validation du plan de mission par le Vérificateur responsable de la mission,

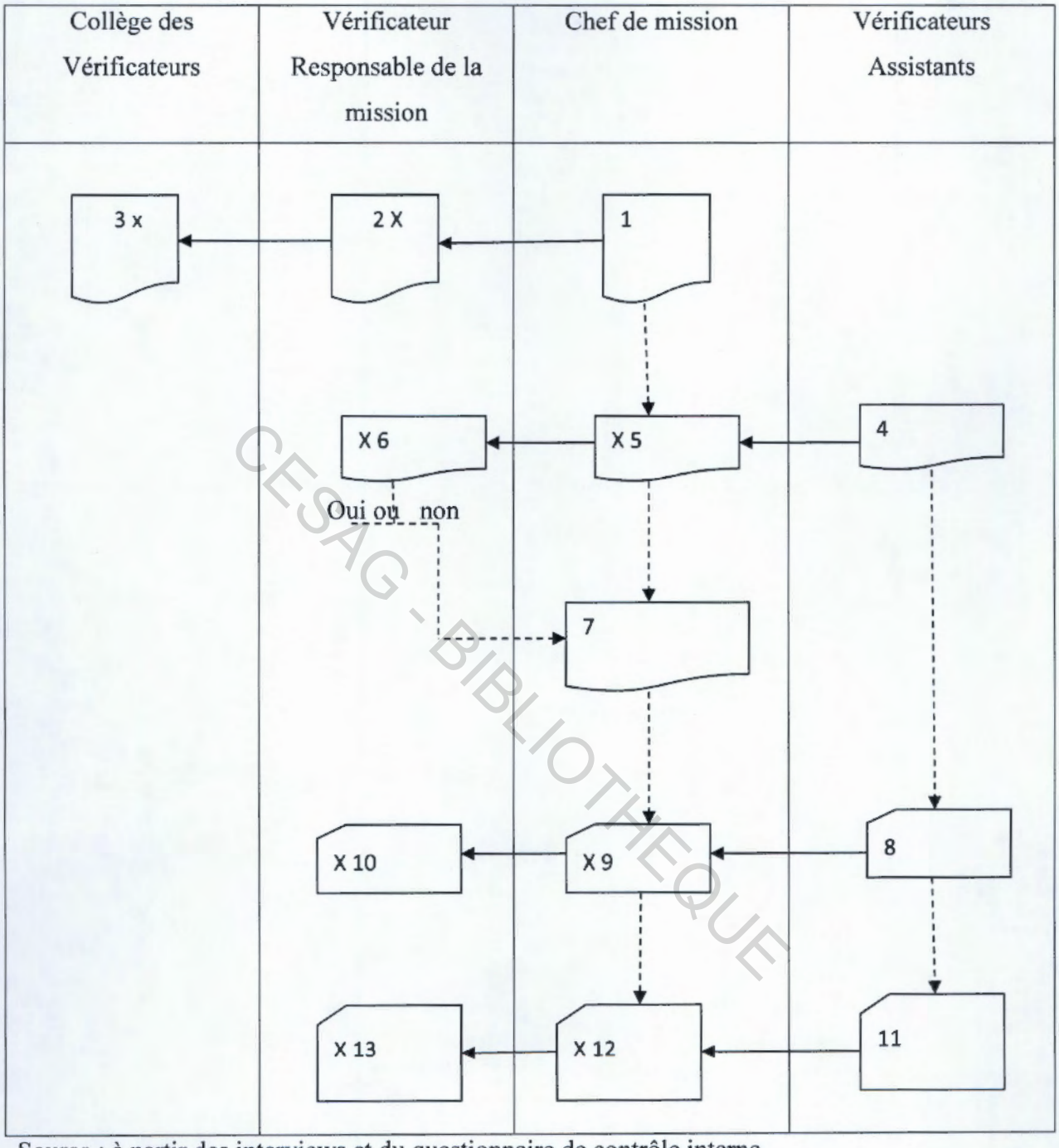
17 approbation du plan de mission par le collège des vérificateurs.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

5.1.2.3 Phase de réalisation des travaux

C'est l'étape au cours de laquelle, l'équipe de vérification effectue les procédés de vérification après avoir établi et revu le programme de vérification. A cet effet, tous les tests de vérification jugés nécessaires par le vérificateur responsable de la mission sont à implémenter. Ainsi, l'analyse de cette étape se traduit par le flow charte ci-dessous.

Tableau n°08: diagramme de la phase de réalisation des travaux



CESAG - BIBLIOTHEQUE

Source : à partir des interviews et du questionnaire de contrôle interne.

Légende:

1 élaboration du programme de vérification à l'initiative du chef de mission ;

2 validation du programme de vérification par le Vérificateur responsable de la mission ;

3 approbation du programme de vérification par le Collège des Vérificateurs ;

4 élaboration des procédés de vérification à l'initiative des Vérificateurs Assistants ;

5 validation des procédés de vérification par le Chef de mission ;

6 approbation des procédés de vérification par le Vérificateur responsable de la mission ;

7 test supplémentaire ou non sur décision du Vérificateur responsable de la mission ;

8 élaboration des fiches d'observation d'irrégularités par des Vérificateurs Assistants ;

9 validation des fiches d'observation d'irrégularités par le Chef de mission ;

10 approbation des fiches d'observation d'irrégularités par le Vérificateur responsable de la mission ;

11 élaboration des sommaires des irrégularités par les Vérificateurs Assistants ;

12 validation du sommaire des irrégularités par le Chef de mission ;

13 approbation du sommaire des irrégularités par le Vérificateur responsable de la mission.

5.1.2.4 Phase conclusion des travaux

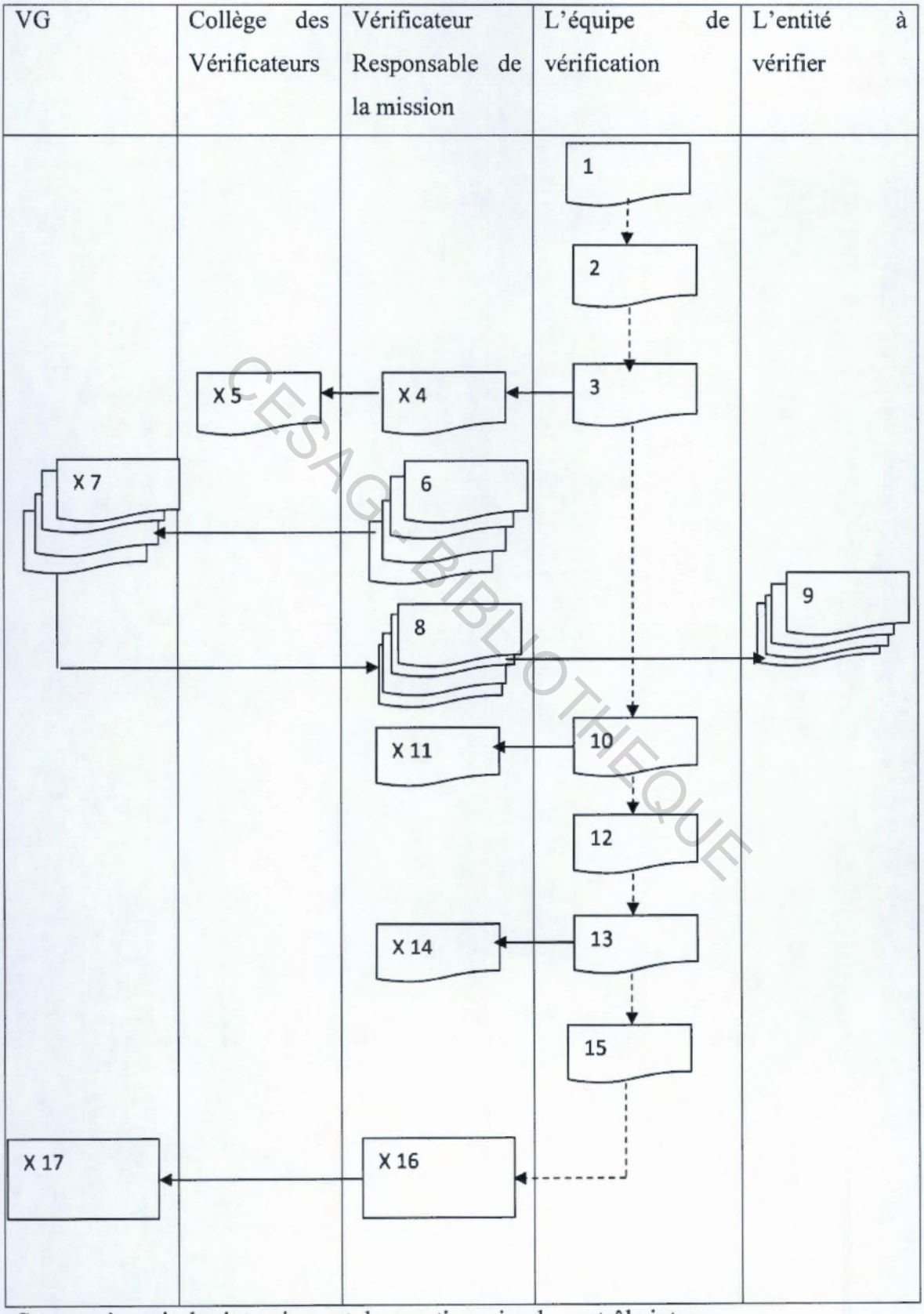
C'est à cette étape que tous les acteurs de la procédure de vérification interviennent y compris l'entité à vérifier. Ces différentes interventions sont retracées par le flow charte dans le tableau ci-dessous.

Nous tenons à préciser que l'établissement des documents ci-dessous peut être effectué par un collaborateur choisi à cet effet par le Chef de mission :

- la liste de présence de la séance des travaux de restitution ;
- le compte rendu des travaux de restitution ;
- un projet de rapport provisoire ;
- tableau de validation du respect de la procédure contradictoire ;
- liste de présence de la séance pour le respect de la procédure contradictoire ;
- compte rendu de la séance de la procédure contradictoire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau n°09: diagramme de mise en œuvre de la phase de conclusion et communication des résultats.



CESAG - BIBLIOTHEQUE

Source : à partir des interviews et du questionnaire de contrôle interne.

Légende :

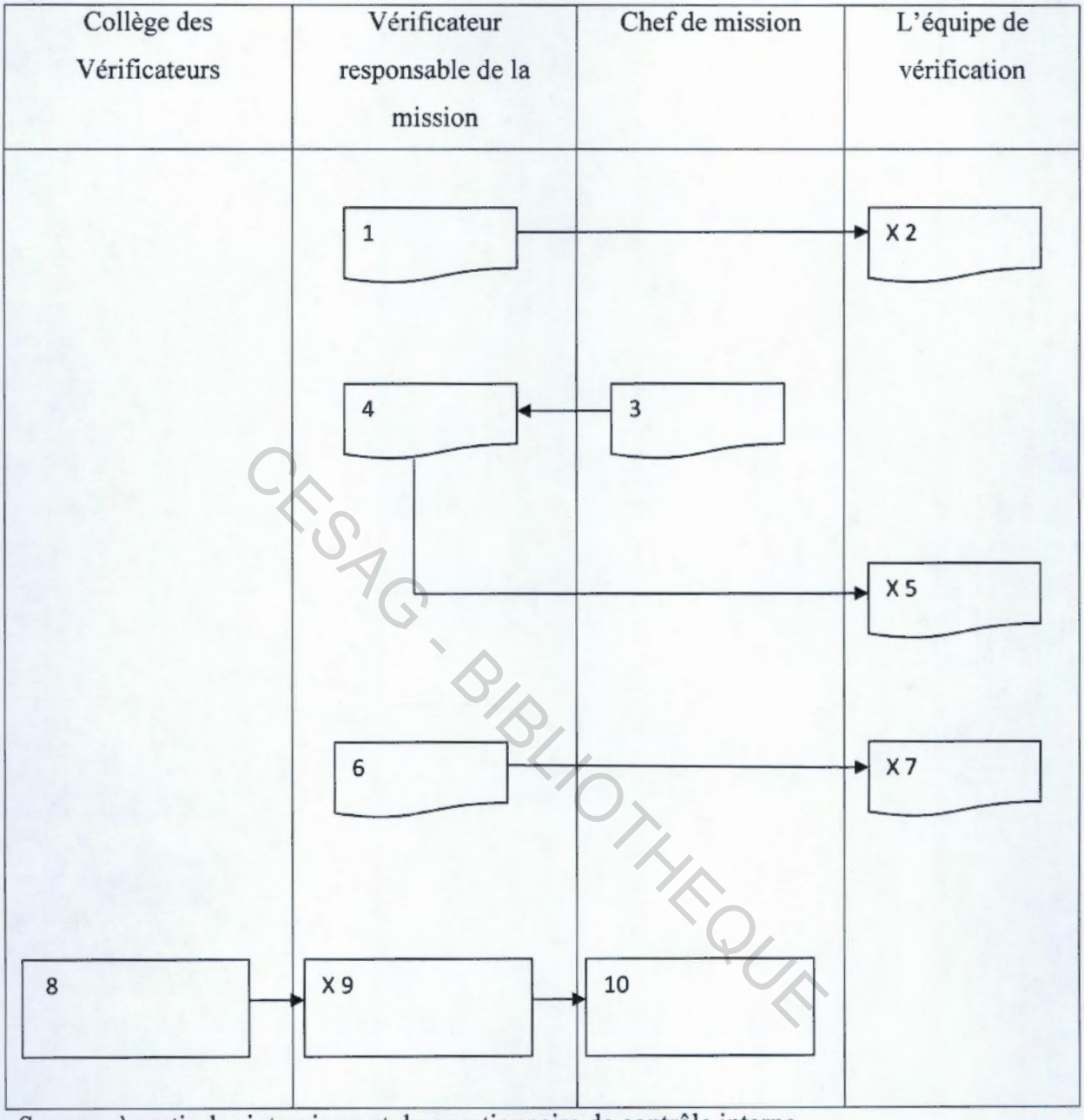
1 liste de présence de la séance de restitution de validation des travaux ;
2 compte rendu de validation des travaux ;
3 rédaction du rapport provisoire par l'équipe de vérification ;
4 validation du rapport provisoire par le Vérificateur responsable de la mission ;
5 approbation du rapport provisoire par le Collège des Vérificateurs ;
6 établissement de la lettre de transmission du rapport provisoire et envoie de celle-ci (pj :rapport provisoire, formulaire sur les constatations et formulaire sur les recommandations) au VG pour signature ;
7 signature par le Vérificateur Général de la lettre de transmission ;
8 envoi du rapport provisoire à l'entité vérifiée,
9 réception du rapport provisoire par l'entité vérifiée ;
10 tableau de validation du respect de la procédure contradictoire ;
11 validation du tableau de validation du respect de la procédure contradictoire,
12 liste de présence de la séance pour le respect de la procédure contradictoire ;
13 compte rendu de la séance de la procédure contradictoire ;
14 validation du compte rendu de la procédure contradictoire ;
15 rapport individuel du respect de la procédure contradictoire ;
16 élaboration du rapport définitif par le Vérificateur responsable de la mission suite à la séance e la procédure contradictoire ;
17 approbation et signature du rapport définitif par le Vérificateur Général.

CESAG BIBLIOTHEQUE

5.1.2.5 Phase supervision de la vérification

Cette phase de la procédure de vérification du BVG est une étape transversale dans le but d'assurer la qualité des missions de vérification. Elle commence dès la fin des travaux de planification initiale. La supervision de la vérification est constituée par des travaux de révision à chaque phase par le supérieur hiérarchique. Ainsi, nous pouvons retracer cette phase par le flow chart ci-après.

Tableau n°10 : diagramme de la mise en œuvre de la phase de supervision



Source : à partir des interviews et du questionnaire de contrôle interne.

Le travail effectué par les Vérificateurs Assistants est supervisé par le Chef de mission et celui du Chef de mission est supervisé par le Vérificateur chargé de la mission. L'échelon supérieur et suprême de contrôle et de révision des travaux de vérification est le Collège des Vérificateurs.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Légende :

1 révision des travaux de planification par le Vérificateur responsable de la mission ;
2 corrections nécessaires apportées aux travaux de planification par le Chef de mission suite à la révision du vérificateur avant la phase d'exécution des travaux de vérification ;
3 révision des feuilles de travail des Vérificateurs Assistants par le Chef de mission ;
4 révision des travaux du Chef de mission par le Vérificateur responsable de la mission avant la rédaction du rapport provisoire ;
5 révision générale apportée des travaux par l'équipe de vérification suite à la révision du Vérificateur responsable de la mission ;
6 révision du projet de rapport provisoire par le Vérificateur responsable de la mission ;
7 intégration des corrections demandées par le Vérificateur responsable de la mission au projet de rapport provisoire par le Chef de mission ;
8 révision par le Collège des Vérificateurs de toutes les fiches d'observations des irrégularités ainsi les sommaires des irrégularités préalablement révisées par le Vérificateur chargé de la mission ;
9 intégration des corrections demandées par le Collège des Vérificateurs à tous les dossiers de missions ainsi qu'au rapport par le Vérificateur responsable de la mission ;
10 corrections nécessaires apportées à tous les dossiers de missions ainsi qu'au rapport par le Chef de mission avant l'archivage des dossiers.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons décrit la procédure de vérification de manière détaillée et simplifiée. D'après 75% des personnes interviewées, la mise en œuvre de la procédure du BVG se traduit par la participation de chaque membre de l'équipe à toutes les étapes. Pour marquer cette participation, il est toujours fait référence à « l'équipe de vérification ».

Cependant, la description et la mise en œuvre effectuées sont celles de la procédure de vérification financière. La vérification de performance s'inscrit dans la même démarche à la différence qu'elle n'obéit pas strictement à des attentes prédéterminées comme la vérification financière. Elle comporte quatre phases tandis que la vérification financière en comporte cinq.

Chapitre VI Diagnostic de la procédure de contrôle du BVG et propositions

Dans ce chapitre nous allons faire le diagnostic de la procédure de contrôle au tant sur le plan de la conception que sur le plan pratique sur la base des outils (guide d'entretien, analyse documentaire, observation, questionnaire de contrôlé interne etc.) du chapitre 3 de la première partie de notre étude. Puis, nous nous tâcheront de faire des propositions d'amélioration de la dite procédure.

6.1 Diagnostic de la procédure de contrôle du BVG

Nous avons réalisé ce diagnostic au moyen des outils suivants : les interviews à travers le questionnaire de guide d'entretien (annexe n°1), le questionnaire de contrôle interne (annexe n°2), les tests de conformité et de permanence (annexe n°3 et annexe n°4) et l'analyse documentaire. Il fait ressortir des forces et des faiblesses pour lesquelles nous allons faire des recommandations afin de pouvoir proposer des solutions d'amélioration.

CESAG BIBLIOTHEQUE

Le cadre institutionnel, juridique et réglementaire de la procédure de contrôle du BVG présente des atouts qui respectent dans une proportion assez élevée les conditions préalables au fonctionnement d'une ISC selon l'INTOSSAI notamment de l'ISSAI 1 à ISSAI 40.

Sur le plan organique, organisationnel et du fonctionnement, elle regorge également des atouts compatibles avec les principes fondamentaux du contrôle des finances publiques des normes ISSAI 100 à ISSAI 300 de l'INTOSAI.

Cependant, la conception et la mise en œuvre actuelle de la procédure de contrôle du BVG font remarquer quelques faiblesses.

6.1.1 Forces actuelles de la procédure de contrôle du BVG

Les tests de conformité et de permanence (annexe n°3 et annexe n°4) et les outils de contrôle précédents effectués sur la procédure de contrôle du BVG fait ressortir des atouts importants qui sont observées dans la loi instituant le BVG et dans les guides de vérifications et aussi sur le plan organisationnel. Ces forces d'ordre de conception souvent confrontées à des difficultés dans la pratique sont :

- l'existence d'une loi instituant le BVG ;
- l'existence d'un code de déontologie,

- l'existence d'un manuel de vérification financière;
- l'existence d'un manuel de vérification de performance,
- la référence des manuels de vérification à des normes internationales d'audit et de vérification notamment l'INTOSSAI et ISA ;
- l'existence de dossiers de mission ouverts, indexés et référenciés à chaque mission et à chaque phase de la conduite d'une mission de vérification.

Le cadre organique et organisationnel et le fonctionnement de la procédure de contrôle du BVG font ressortir les atouts ci-dessous où d'autres sont souvent limités dans la pratique :

- l'existence d'un organigramme en cours de validation;
- la création d'une direction des pratiques professionnelles,
- la création d'une cellule de la gestion de la qualité ;
- la création d'un centre de formation ;
- la création d'une cellule d'analyse des saisines;
- la séparation du personnel de vérification et le personnel d'appui.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.1.1.1 L'existence d'une loi instituant le BVG

La loi N°03 du 25 août 2003 créant le BVG conformément à la définition d'une ISC par l'INTOSAI fixe et détermine, le pourvoir, les attributions, les missions et le champ d'intervention du bureau. Cette loi en elle-même comporte beaucoup d'atouts qui donnent au bureau toute son autorité qui sont :

- le Bureau est une autorité indépendante ;
- le Vérificateur Général ne reçoit d'instruction d'aucune autorité dans l'exercice de ses missions ;
- le secret professionnel ne peut être opposé aux vérificateurs dans l'exercice de leur fonction ;
- le Vérificateur Général jouit de l'autonomie de gestion financière ;
- le vérificateur Général est protégé par la loi contre les injures pour les opinions et les faits qu'il émet dans son rapport annuel,
- le Vérificateur Général peut se faire assister par la force publique si nécessaire ;
- le Vérificateur Général peut procéder à des mesures conservatoires dans l'exercice de ses fonction si nécessaire;

- le principe du contradictoire s'impose au Bureau c'est-à-dire que les observations des entités vérifiées sont recueillies par le Bureau avant la rédaction du rapport final. Ces observations peuvent être prises en compte ou pas en fonction du fondement de l'argumentation;
- tout citoyen peut saisir le Bureau s'il a connaissance des actes de mauvaise gestion ou de fraudes dans une administration publique ou un programme ou projet où l'Etat à engager des fonds publics. Cependant, il appartient au Vérificateur Général d'en juger le caractère sérieux de cette information ;
- le Vérificateur Général peut s'autosaisir de toute mission relevant de son champ d'innervation ;
- le Bureau du Vérificateur Général est soumis à un contrôle externe.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.1.1.2 l'existence d'un code de déontologie

Selon ISSAI 40, toute ISC doit avoir un code éthique et de déontologie qui édicte les comportements professionnels à tenir que le professionnel doit adopter dans l'exercice quotidien de ses missions.

Le Bureau du Vérificateur Général(BVG) du Mali respecte cette norme car, il existe un code éthique et de déontologie au Bureau qui s'inspire d'ailleurs de celui de l'INTOSAI et du guide d'audit du secteur public et privé du Mali. Il est soutenu par une lettre d'engagement que le personnel de vérification et le personnel d'appui signent à leur entrée en fonction.

Mieux encore que cette norme INTOSAI, dans les nouvelles dispositions de la loi instituant le Bureau, le Vérificateur Général, le Vérificateur Général Adjoint et les Vérificateurs prêtent serment à la Cours Suprême en ces termes : « je jure et promets de remplir mes fonctions avec honnêteté, impartialité, intégrité et objectivité dans le respect de la constitution, des lois et règlements de la République et me comporter en digne et loyal Vérificateur ». Les Vérificateurs Assistants prêtent également serment au Tribunal de première instance de la Commune IV du district de Bamako dans les mêmes termes.

6.1.1.3 Le manuel de vérification financière

Dans le chapitre 1, section 1 de cette étude, nous avons défini une procédure de manière générale et de façon particulière. A titre de rappel le document dans lequel est consigné

l'ensemble des étapes successives d'exécution des tâches d'une organisation s'appelle dans la plupart des cas "le manuel de procédures".

Le manuel de vérification financière du BVG décrit les étapes et les techniques de vérification financière que l'équipe de vérification doit suivre pour aboutir à des conclusions sur lesquelles se fonde son jugement professionnel. Ce manuel met en exergue les cinq différentes phases d'une mission de vérification financière présentées dans le chapitre 5, section 5.1, paragraphe 5.1.2.

Il décline les modèles types de papiers de travail constituant des techniques de vérification à remplir à chacune des phases d'une mission de vérification financière. Il répond aux cinq questions fondamentales d'un manuel de procédure à savoir : pourquoi, qui, quoi, quand et comment.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.1.1.4 Le manuel de vérification de performance

La vérification de performance est un examen professionnel des systèmes et pratiques de gestion d'une organisation, un programme, un projet, un processus ou une activité par référence à des critères de qualité. Le document dans lequel sont décrites les méthodes et techniques de conduite d'une mission de vérification de performance est le manuel de vérification de performance au BVG du Mali.

Ce manuel présente de façon logique et successive les étapes d'une mission de vérification de performance au Bureau. Il en distingue quatre étapes qui sont :

- le choix de l'entité ou du domaine à vérifier ;
- planification de la mission : étude préliminaire sur l'entité ou le domaine à vérifier, la prise de connaissance, délimitation de l'étendue de la vérification, formulation des objectifs, choix des critères de vérification, détermination de l'approche de vérification etc.;
- examen : élaboration d'un programme de vérification, collecte des éléments de preuve, les constatations et les recommandations;
- rapport : rapport provisoire, procédure contradictoire, rapport définitif.

6.1.1.5 La référence des manuels de vérification aux normes INTOSAI et ISA

Dans la description des méthodes et techniques de vérification du manuel de vérification financière du Bureau, il fait toujours référence aux normes ISA correspondant en dessous de la technique décrite. A titre d'illustration dans le cadre de la planification d'une mission de vérification, une lettre de pouvoir est produite sur ordre du vérificateur responsable de la mission et signée par le Vérificateur Général pour habiliter l'équipe de vérification à conduire la mission. Le vérificateur responsable de la mission doit faire parvenir cette lettre de pouvoir au près de l'entité à vérifiée[1].

A la différence du manuel de vérification financière, le manuel de vérification de performance ne fait pas ce descriptif corroborant la référence à une norme à l'occasion de chaque technique décrite. Mais dans sa globalité, il fait référence aux normes INTOSAI.

CESAG BIBLIOTHEQUE

6.1.1.6 L'existence de dossiers de mission ouverts indexés et référenciés

L'ouverture de chaque mission au Bureau est corroborée par la constitution de dossiers de mission. Un dossier est constitué à chaque phase de la conduite d'une mission de vérification et qui est indexé.

C'est ainsi que nous distinguons plusieurs dossiers qui sont :

- les dossiers permanents,
- les dossiers de correspondance ;
- les dossiers courants de planification ;
- les dossiers courants d'examen ;
- les dossiers courants de rapport.

Les dossiers sont constitués par des papiers de travail qui sont référenciés pour permettre une meilleure consultation.

6.1.1.7 l'existence d'un organigramme en cours de validation

L'organigramme qui est élément fondamental du contrôle interne d'une organisation, son existence peut témoigner de l'existence de rapports hiérarchiques de supervision et de

[1] ISA 210.2 et 300.6

subordination entre les agents. Il détermine également le niveau de rattachement hiérarchique de chaque direction ou service.

Celui du Bureau du Vérificateur Général du Mali est en cours de restructuration et de validation pour être en adéquation avec la vision stratégique du nouveau Vérificateur Général.

6.1.1.8 La création de différentes directions : DPF, CFT, CGQ, AI et CAS

La création de ces différentes directions notamment une direction des pratiques professionnelles (DPF), un centre de formation technique (CFT), une cellule de gestion de la qualité (CGQ), un service d'audit interne (AI) et une cellule d'analyse des saisines (CAS) va contribuer à améliorer davantage le contrôle interne du Bureau.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.1.2 Faiblesses de la procédure de contrôle du BVG

La procédure de vérification du BVG qui doit permettre une meilleure conduite efficace et efficiente des missions de vérification pour aboutir à un rapport de qualité présente quelques failles tant dans sa conception que dans sa pratique. Dans une perspective de quête de l'excellence et d'amélioration, l'analyse documentaires, les entretiens, le questionnaire de contrôle interne (annexe n°2), le test de conformité (annexe n°3) et les observations nous permis de relever des insuffisances dans la procédure de vérification du Bureau.

6.1.2.1 Au niveau du texte législatif créant le BVG

La loi instituant le Vérificateur Général présente des insuffisances ci-dessous :

- une absence de pouvoir de certification du BVG de la responsabilité financière des unités tenues de rendre compte comme prévu dans le postulat de base du contrôle des finances publiques de l'INTOSSAI qui indique l'ISC doit avoir la compétence de certifier les comptes annuels des administrations publiques ;
- une absence de cadre de concertation et de collaboration formalisé avec l'Assemblée Nationale, ce qui constitue un handicap pour la mise en œuvre effective et le suivi des recommandations ;
- une absence de cadre de concertation et de collaboration formalisée avec la justice .Les juristes n'étant pas des financiers auraient certainement besoin pour utiliser les rapports de vérification ;

- une absence de suivi formalisé des dossiers de dénonciation auprès de la justice ;
- une insuffisance de la protection juridique du VG, VGA et l'ensemble du personnel de vérification dans l'exercice de leur mission ;
- l'ambigüité de la loi de conserver oui ou non des vérificateurs après une mandature.

6.1.2.2 Au niveau des manuels de vérification

L'analyse du manuel de vérification financière et du manuel de vérification de performance nous a permis de relever les insuffisances ci-après :

- l'absence de procédure formalisée dans les manuels sur l'audit des systèmes informatiques et de la sécurité informatique ;
- l'absence de procédure formalisée sur l'audit organisationnel et l'audit social ;
- l'absence de procédure formalisée dans les manuels sur l'audit juridique des contrats ;
- l'insuffisance d'information sur l'appréciation et l'évaluation du contrôle interne dans la procédure décrite;
- l'insuffisance d'identification des risques débouchant sur l'établissement d'une cartographie des risques ;
- l'insuffisance d'identification des niveaux de responsabilités et la preuve de leur exercice de chaque membre de l'équipe de vérification à chaque niveau du descriptif de l'enchainement de la procédure de vérification ;
- le manque de précision sur certains points. A titre d'exemple dans le manuel de vérification financière stipule que le Vérificateur, de concert avec le chef de mission doit s'assurer que tous les membres de l'équipe respectent le code de déontologie sans noter qu'eux aussi doivent s'assurer qu'ils respectent le code de déontologie.

6.1.2.3 L'insuffisance du contrôle interne de supervision et de gestion de la qualité

Au-delà des supervisions hiérarchiques dans la conduite d'une mission de vérification, il n'existe pas un examinateur interne de qualité au BVG. Quant même bien que le collège effectue un contrôle de qualité certes, mais couteux en temps. Nous avons relevé les constats ci-après à ce niveau :

- la non fonctionnalité de la cellule de gestion de la qualité. Cette cellule qui doit veiller à la qualité des missions de vérification n'est pas opérationnelle jusqu'à ce jour. De

CESAG - BIBLIOTHEQUE

plus, à notre avis, elle doit être détachée de la conduite des travaux de vérification afin de pouvoir effectuer son examen de la qualité des missions avec objectivité.

- la non fonctionnalité du service de l'audit interne. Un auditeur interne a été nommé par le VG, mais au moment de réaliser cette étude, il n'avait pas encore pris fonction ce qui signifie que le BVG n'a pas de programme d'audit interne permettant de gérer efficacement ses propres opérations et d'assurer la qualité de ses résultats.
- le non renouvellement chaque année de la lettre d'engagement au code d'étique et de déontologie aussi bien par le personnel de vérification que le personnel d'appui.
- la non formalisation du projet de numérisation des dossiers de missions de vérification clos.
- l'absence de délai imparti pour le versement des dossiers de vérification clos aux archives.
- l'insuffisance dans l'utilisation de la puissance de l'outil informatique et les TIC.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.1.2.5 Au niveau de la structure organisationnelle du bureau

L'organisation actuelle du BVG fait constater des failles ci-après :

- l'absence d'un service de contrôle de gestion ;
- la non validation de l'organigramme en cours de projet ;
- l'insuffisance d'information sur le fonctionnement du Collège des Vérificateurs dans la décision de création du Collège ;
- l'insuffisance de formalisation et de systématisation des délégations de pouvoir dans un document officiel initial hormis le VG et le VGA ;
- l'insuffisance d'opérationnalisation des services crées notamment le CFT, CGQ et l'AI;
- l'insuffisance de dotation de ses services en ressources humaines, matériels et financiers.

6.1.2.6 Au niveau de la formation

La dynamique d'excellence que le Bureau s'est inscrit exige la compétence, la formation et le perfectionnement continu aussi bien du personnel de vérification que le personnel d'appui. Cette quête d'excellence est confrontée à des difficultés dans la pratique.

➢ **le personnel de vérification**

La formation et le perfectionnement continu du personnel de vérification se heurtent à des problèmes ci-dessous :

- les 70% des interviewés nous ont fait remarquer une absence de plan de formation annuel formalisé, validé, exécuté, suivi et évalué à l'exception du programme d'appui canadien;
- une centralisation des séminaires et ateliers de formation aux techniques de vérification financière au détriment de la vérification de performance;
- une insuffisance de l'adéquation des formations et perfectionnements au profil des différents niveaux du personnel de vérification. Force est de constater que le personnel de vérification n'a pas le même niveau de qualification, ni la même formation, ni la même compétence donc, il ne peut y avoir nécessairement le même besoin de formation ;
- une couverture insuffisante des besoins de formation.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

➢ **le personnel d'appui**

Pour uniformiser la qualité et l'excellence au Bureau, le personnel d'appui doit se perfectionner continuellement. En effet pour 80% des personnes interviewées, les difficultés suivantes ont été relevées.

- une insuffisance de prise en compte des besoins de formation initialement exprimés par le personnel d'appui ;
- une absence de plan de formation annuelle formalisé, validé, exécuté, suivi et évalué;
- le manque de perfectionnement continu dans leur domaine spécifique;
- une insuffisance de l'adéquation des séminaires et ateliers de formation aux besoins initialement exprimés.

6.1.3 Bilan de synthèse des forces et des faiblesses

La procédure de vérification du BVG comporte des forces et des faiblesses par rapport au référentiel de notre étude à savoir les normes INTOSAI et ISA. Le tableau ci-dessous permet de mettre en évidence les principaux atouts et failles de la procédure de vérification du Bureau.

Tableau n°11: bilan des atouts et failles de la procédure de vérification du BVG

Forces	Faiblesses
• l'existence d'une loi instituant le BVG : l'indépendance du Vérificateur Général; champ d'intervention clairement défini, accès illimité à l'information dans le cadre de ses missions sauf le secret de défense, protection du VG, VGA et les Vérificateurs contre les injures; prestation de serment du VB, VGA et les Vérificateurs devant la cours suprême et le reste du personnel de vérification devant un tribunal. • l'existence des manuels de vérification; • la référence des manuels de vérification à des normes internationales d'audit et de vérification notamment l'INTOSSAI et ISA ; • l'existence de dossiers de mission ouverts, indexés et référenciés à chaque mission et à chaque phase de la conduite d'une mission de vérification ; • l'existence d'un organigramme en cours de validation ; • la séparation du personnel de vérification et le personnel d'appui.	• Le non renouvellement chaque année de la lettre d'engagement par le personnel de vérification et le personnel d'appui au code de déontologie ; • une insuffisance du contrôle interne de gestion de la qualité : absence d'examinateurs qualité indépendant de l'équipe de vérification, le non démarrage des activités des services créés ; une insuffisance de formalisation du fonctionnement du Collège des Vérificateurs; l'insuffisance de critères ou de mécanisme formalisés au collège des Vérificateurs pour apprécier et évaluer la qualité des missions de vérification. • formation trop centrée sur les techniques de vérification financière. • Insuffisance d'équation entre les besoins de formations et les formations réalisées. • le non de diversification des formations du personnel de vérification ; • une couverture insuffisante des besoins de formation du personnel d'appui.

Source : nous-mêmes

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.1.4 Les risques liés aux faiblesses identifiées

Les failles que nous avons identifiées dans la procédure de vérification du BVG constituent des freins à l'atteinte des objectifs d'assurance qualité des missions de vérification. Elles sont de nature à influencer négativement le jugement professionnel et nuisent du coup à la qualité des rapports de vérifications avec une possible atteinte de l'image de marque du BVG.

Cette situation fait courir au BVG divers risques au niveau de la motivation du personnel de vérification et du personnel d'appui, du code d'éthique et de déontologie et au niveau de la performance et de la qualité avec lesquelles les misions doivent être effectuées. Le tableau ci-après présente les risques liés aux insuffisances ci-dessus.

Tableau n° 12 : les risques identifiés

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Variables présentant des risques	Les failles	Les risques liés aux failles
Contrôle interne de la gestion de la qualité	• le non renouvellement de la lettre d'engagement au code d'étique et de déontologie chaque année ; • insuffisance de définition et de détermination de mécanisme de prise de décision du fonctionnement du CV de manière formalisée ; • insuffisance de critères prédéfinis par le Collège des Vérificateurs pour apprécier et évaluer la qualité des missions de vérification; • absence d'examinateur qualité interne indépendant de l'équipe de vérification	R1 tendance à oublier le caractère obligatoire du code de déontologie, R2 non respect du code de déontologie, R3 pilotage à vue R4 perte de temps de la prise de décision, R5 contradiction d'une décision à une autre, R6 subjectivité dans la prise de décision. R7 subjectivité dans la supervision des missions

Structure organisationnelle	• la non opérationnalisation du service d'audit interne; • insuffisance du fonctionnement des différents services créés • le rattachement hiérarchique du service de la documentation et des archives à la DFC	R8 absence de surveillance du contrôle interne, R9 non respect des procédures, R10 porte ouverte à la tentation. R11 non atteinte des objectifs, R12 accès illimité aux archives,
Volet formation	• la non diversification des formations du personnel de vérification ; • formation trop centrée sur les techniques de vérification financière ; • insuffisance d'adéquation entre les besoins de formations et les formations réalisées ; • une couverture insuffisante des besoins de formation du personnel d'appui.	R13 limite les compétences R14 routine, R15 limite les compétences R16 insatisfaction des bénéficiaires R17 inefficience des ressources utilisées. R18 démotivation du personnel d'appui, R19 diminution de la performance et de la rentabilité

Source : nous-mêmes

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.2 Propositions pour l'amélioration de la procédure de contrôle du BVG

Cette section consiste à proposer des solutions pouvant renforcer et améliorer la procédure de vérification du BVG. Elle dégage les actions à entreprendre dans une perspective de mise en œuvre de nos propositions.

En effet, à l'issue de notre diagnostic, nous avons inventorié quelques failles dans la procédure de contrôle du BVG que nous formulons des recommandations en vue de les corriger. Elles doivent conduire à une prise de conscience permanente par le BVG que la procédure de vérification ne se limite pas aux seules méthodes et technique de vérification mais tout le contrôle interne du Bureau. De même, elles doivent inciter le BVG à une révision des deux manuels de vérification pour permettre de rendre meilleure la qualité des missions de vérification et orienter de façon précise la prise de décision au niveau du Collège des Vérificateurs.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.2.1 Propositions

Diriger une institution de contrôle comme le BVG, dans un environnement de contrôle marqué par des habitudes sociales défavorables au métier d'audit, de contrôle et de vérification, revient d'abord à transcender ces habitudes sociales afin d'assurer l'atteinte de ses objectifs. Dès lors, il s'agit de définir et de déterminer les différents mécanismes que le BVG doit emprunter pour assurer de manière permanente la bonne qualité des missions de vérification.

6.2.1.1 Pour le Collège des Vérificateurs (CV)

Le Collège des Vérificateurs qui doit être à notre avis l'instance supérieure de supervision, de contrôle de qualité et de la conduite des missions de vérification, son organisation et son mode de fonctionnement doivent être suffisamment et clairement définis. Cela, pour lui permettre d'exercer sa mission de manière performante, efficace et efficiente.

Pour atteindre cet objectif, nous proposons les améliorations suivantes :

- élargir le Collège des vérificateurs au responsable de l'audit interne récemment nommé et à trois chefs de mission en fonction de leur expérience et de leur qualification ;

- définir et formaliser les standards ou les critères d'appréciation et d'évaluation de la qualité des missions de vérification ;
- mettre en place un mécanisme standard de prise de décision au Collège des Vérificateurs ;
- mettre en place un comité d'éthique et de déontologie.

6.2.1.2 Sur le plan organisationnel

Depuis sa création en 2003, le Bureau du Vérificateur Général est en pleine restructuration pour répondre à des impératifs de qualité et la vision stratégique du nouveau Vérificateur Général. A cet égard, il a été crées différents services notamment le service audit interne, la cellule de la gestion de la qualité, le centre de formation technique etc.

Cependant, la création de ses services est une bonne initiative qui va contribuer à améliorer la performance et la qualité de la gestion quotidienne du Bureau mais ne suffit pas dans leur état actuel de fonctionnement.

Pour permettre à ces services de jouer pleinement leur rôle, nous proposons les recommandations suivantes :

- élever le responsable du service audit interne à l'échelon des Vérificateurs ;
- rattacher le service de la documentation et des archives à la direction des pratiques professionnelles ;
- opérationnaliser la mise en œuvre effective de tous les services créés ;
- doter ses services de ressources humaines, matérielles et financières nécessaires à leur fonctionnement;
- définir des objectifs à atteindre pour tous les services créés ;
- élaborer des contrats de performance entre le VG et les différentes directions ;
- mettre en place un comité de direction élargi au personnel d'appui indépendant du Collège des Vérificateurs. Ce comité aura pour mission de conseiller le Vérificateur Général sur les questions d'ordre administratif, financier et logistique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.2.1.3 Au niveau du contrôle interne de gestion de la qualité

La cellule de gestion de la qualité qui a pour mission de mettre en place la stratégie et les outils de gestion de la qualité n'est pas encore totalement opérationnelle. Dès lors, nous proposons des solutions ci-dessous :

- mettre en place les conditions d'indépendance de cette cellule à l'égard des équipes de vérification pour lui permettre d'assurer le contrôle qualité de façon objective ;
- élaborer immédiatement la stratégie de gestion de la qualité du BVG ;
- définir et identifier les standards et outils de gestion de la qualité ;
- mettre en place un mécanisme d'identification des menaces qui pourraient nuire à la qualité des missions de vérification et à l'image de marque du BVG ;
- faire du benchmaking des structures sous régionales et internationales (BVG du Canada, INTOSAI, ISA, IIA, IFACI, etc.) pour fixer des critères de qualité au Bureau ;
- mettre en place un tableau de bord de gestion et de suivi de la qualité ;
- mettre en place et développer les systèmes flow work et / ou des espace de travail d'équipe à travers l'outil informatique ;
- mettre en place un système de communication interne permettant de recueillir les avis des uns et des autres (petit déjeuner de communication).

CESAG BIBLIOTHEQUE

6.2.1.4 Au niveau de la formation

La quête de l'excellence prônée par le Bureau du Vérificateur Général du Mali ne saurait être harmonieuse et uniforme dans une dynamique perpétuelle de perfectionnement continu que si les propositions suivantes sont mises en œuvre.

- **Le personnel de vérification**

Nous proposons les recommandations ci-dessous en vue d'atteindre les objectifs de performance et de qualité exigées par l'INTOSAI comme les conditions préalables au fonctionnement et à l'exercice d'une ISC. Ces recommandations sont de : diversifier et étendre les formations du personnel de vérification à d'autres domaines pour renforcer et développer l'esprit d'analyse critique et le jugement professionnel des professionnels, ouvrir des programmes d'accès du personnel de vérification à des certifications internationales en audit, identifier et formaliser les besoins de formation du personnel de

vérification suivant un plan annuel, veiller à une meilleure adéquation entre les besoins de formation exprimés et les formations à réaliser en tenant compte des niveaux de qualification et de compétence de chacun, mettre l'accent sur la promotion interne pour devenir un Chef de mission et par la suite un Vérificateur.

- **Le personnel d'appui**

Le personnel d'appui du Bureau du Vérificateur Général doit aussi acquérir des compétences d'excellence pour pouvoir offrir des services de qualité à la hauteur des normes exigées par l'INTOSAI et ISA à la matière. Cette exigence ne saurait être respectée par le personnel d'appui que lorsque ces besoins de formation sont couverts.

Cela nous amène à faire les propositions suivantes pour permettre au personnel d'appui de suivre des formations de perfectionnement continu : couvrir à 65% les besoins de formation du personnel d'appui, faire suivre au personnel d'appui des séminaires et ateliers de formation dans leur domaine respectif, élaborer chaque année un plan de formation formalisé du personnel d'appui et approuvé par qui de droit.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.2.2 Perspectives de mise en œuvre des propositions

Cette section traduit les orientations stratégiques des perspectives de mise en œuvre de nos propositions sous forme de plan d'action. Elle comprend, les objectifs opérationnels, la stratégie, les activités, les tâches à effectuer, les responsables et les délais de mise en œuvre.

En effet, nous avons identifié trois objectifs principaux qui doivent être réalisés afin de parvenir aux améliorations proposées. Il s'agit :

- d'améliorer le fonctionnement du Collège des Vérificateurs ;
- d'améliorer et de renforcer le contrôle interne de gestion de la qualité ;
- de renforcer la structure organisationnelle du Bureau par l'opérationnalisation des services créés ;
- de renforcer la compétence du personnel de vérification et du personnel d'appui.

Le plan d'actions spécifie les actions à mener, les échéanciers et identifie les responsables pour la réalisation de chacun des objectifs. Ainsi, il est présenté par le tableau ci-après.

Tableau n° 13 : plan d'actions de mise en œuvre des propositions

Objectifs	Stratégie	Activités	Tâches à effectuer	Responsables	délai
Assurer l'amélioration du fonctionnement du CV suivant des standards établis.	Benchmarking	Pilotage du CV	Arrêter les critères d'appréciation et d'évaluation des missions de vérification par décision du VG, sur proposition du responsable de l'AI et le Chef de la CGQ.	VG, VGA, Responsable de l'AI et le Chef de la CGQ	1 semestre
Assurer l'amélioration et le renforcement du contrôle interne de gestion de la qualité.	Benchmarking	Organisation du contrôle interne de gestion de la qualité.	Conception de la stratégie de gestion de la qualité. Détermination des outils et des critères de performance et de qualité.	VG VG	1 trimestre 1 semestre

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Assurer une supervision efficace des missions de vérification.	Benchmarking	Supervision des missions	Arrêter les critères d'appréciation et d'évaluation des missions de vérification par décision du VG, sur proposition du responsable de l'AI et le Chef de la CGQ.	Chef de la CGQ Chef de la CGQ	1 trimestre
Assurer le respect du code de déontologie, notamment le renouvellement de la lettre d'engagement.	Benchmarking	Supervision hiérarchique et organisation du service de gestion de la qualité	Renouvellement de la lettre d'engagement au code de déontologie par chaque à son supérieur hiérarchique. Conception de la stratégie de gestion de la qualité. Déterminations des outils et des critères de performance et de qualité.	Tout responsable de service (supérieur hiérarchique direct) VG VG sur proposition du Chef de la CGQ	Chaque année 1 trimestre 1 trimestre
Assurer le respect des délais de versement des dossiers de misions clos aux archives	Plan de suivi du versement des dossiers clos	Fiche de versement des dossiers aux archives	Etablissement des fiches de suivi de versement des dossiers dans les archives	Responsable CGQ et le responsable du service des archives	Suivant la fin de chaque mission

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Assurer le renforcement de la structure organisationnelle du BVG	Benchmarking	Organiser et opérationnaliser tous les services crées	Décision du VG pour opérationnaliser tous les services créés. Décision du VG pour doter les services créés en ressource humaine, matérielle et financière.	VG VG	2 mois 3 mois
Assurer le rattachement du service des archives à un niveau de responsabilité élevé.	Benchmarking	Décision	Note de service	VG	1 mois
Assurer immédiatement la validation de l'organigramme	Benchmarking	Décision	Note de service	VG	1 mois
Assurer le renforcement de la compétence du personnel de vérification	Plan de formation validé	Prévision des voyages d'étude et de formations. Organisation et coordination des	Etat de prévision des voyages d'étude et de formation. Planning annuel d'exécution des formations validées.	Le DGRH et le Chef du CFT Le Chef du CFT Le Chef du CFT	1 mois 1 mois

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Assurer le renforcement de la compétence du personnel d'appui	Plan de formation validé	formations suivant le plan de formation validé. Prévision des voyages d'étude et de formations. Organisation et coordination des formations suivant le plan de formation validé.	Rapport de suivi de l'état d'exécution des formations. Etat de prévision des voyages d'étude et de formation. Planning annuel d'exécution des formations validées. Rapport de suivi de l'état d'exécution des formations.	Le DGRH et le Chef du CFT Le DGRH	3 mois 1 mois 1 mois

Source : nous mêmes

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons mis en exergue les forces et les faiblesses de la procédure de contrôle du BVG suivant les outils de notre modèle d'analyse. Eu égard aux faiblesses constatées, nous avons formulé des propositions d'amélioration sous forme de recommandations. Pour faciliter la mise en œuvre de nos propositions, nous avons également fait un plan d'action.

Les insuffisances relevées sont principalement au niveau de trois éléments importants à savoir : le contrôle interne, la structure organisationnelle, la formation et le perfectionnement continu du personnel de vérification et le personnel d'appui.

Pour pallier ces failles, le VG doit prendre certaines décisions pour lui permettre de réaliser sa vision stratégique « une institution de contrôle indépendante, crédible, exemplaire, fortement engagée et déterminée dans la promotion de la bonne gouvernance et des droits humains ». Ces décisions doivent prendre en compte les recommandations que nous avons formulées en vue d'améliorer le contrôle interne du Bureau et pour aboutir au renforcement de sa crédibilité et à son image de marque de structure de contrôle de référence.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion de la deuxième partie

La deuxième partie de cette étude a été consacrée à la présentation du BVG, la description et le diagnostic de sa procédure de contrôle. En effet, la procédure de contrôle du BVG comporte assez d'atouts en vertu des normes INTOSAI et ISA qui ne doivent pas faire occulter les failles de celles-ci. C'est pourquoi, nous nous sommes entretenus plusieurs fois avec certains acteurs clés pour comprendre le déroulement de cette procédure au-delà de l'analyse documentaire et de la technique de l'observation.

C'est ainsi que nous sommes parvenus à des constats tant au niveau de la conception qu'au niveau de la mise en œuvre de la procédure. Ces constats ont été l'objet de propositions de solution dans le chapitre 6, section 2 paragraphe1. La prise en compte de ces propositions de solution et leur mise en œuvre devraient permettre au BVG de s'engager dans une dynamique d'amélioration continue basée sur une meilleure identification des outils et éléments de qualité et une meilleure élaboration de la stratégie de gestion de la qualité. Elles devraient permettre également l'atteinte des objectifs de réorganisation en cours à travers la mise en œuvre effective des services créés.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion générale

Au terme de cette étude qui nous a amené à des revues documentaires, à l'utilisation des techniques de collecte de données et à l'analyse des résultats dans le cadre d'un diagnostic, nous avons pu constater que la procédure de contrôle du BVG fait référence à deux normes principales. Il s'agit des normes INTOSAI et ISA qui ne sont pas appliquées dans leur intégralité par le Bureau.

En effet, la description de la procédure que nous avons présentée a été centrée sur la vérification financière qui a fait l'objet de plus de mission en raison des circonstances particulières de cette année. Cette vérification s'effectue sur la base d'un manuel de procédure calquée sur les normes ISA, notamment la série [2]ISA 200 à 5oo. Par ailleurs, au regard de la définition d'une ISC selon l'INTOSAI, le BVG du Mali est une ISC. Son organisation et son fonctionnement s'inscrivent dans l'esprit des conditions préalables de l'exercice d'une ISC, au postulat de base et aux principes fondamentaux de contrôle des finances publiques.

Cependant, la dynamique de recherche de qualité et de performance exemplaire dans laquelle le BVG s'est engagé revient nécessairement à améliorer davantage son contrôle interne, à opérationnaliser les services créés et au perfectionnement continu du personnel de vérification et le personnel d'appui. Cette nécessité peut s'observer par la pertinence et la réalité de nos constats.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

[2] ISA 200, 210, 220 240, 250, 260,300, 315,320, 330,500, 501, 505, 530, 540

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

Annexe 1 : Questionnaire de guide d'entretien

Veuillez cocher dans la colonne appropriée

Questionnaire relatif à la structure organisationnelle	Oui	Non	Autres à préciser
Le BVG a-t-il un organigramme ?			Au moment de réaliser cette étude, l'organigramme n'était pas encore validé.
Si oui, est-il diffusé au niveau de toutes les structures du Bureau ?		x	
L'organigramme est-il actualisé et adapté ?		x	
L'organigramme est – il connu de tous les agents du BVG ?		x	
Existe –il un document officiel fixant l'organisation, les attributions, missions et effectif de chaque entité de l'organigramme ?	x		
Existe –il un manuel de procédures administratives et financières ?	x		
Si oui, fait –il ressortir clairement les pouvoirs, les relations hiérarchiques de chaque entité du BVG ?	x		
Existe-t-il un document officiel déterminant les responsabilités et les pouvoirs de chaque agent en fonction du poste qu'il occupe ?	x		
Les relations hiérarchiques et les délégations de pouvoirs sont-elles formalisées dans un document officiel ?			Hormis le VG et le VGA, les délégations de pouvoir ne sont formalisées dans un document officiel.
Les tâches de chaque agent sont – elles définies et déterminées par un document officiel ?	x		

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chaque agent connaît –il ses responsabilités et ses limites et les tâches qui lui sont confiées ?	x		
L'organisation actuelle du BVG reflète-elle la vision stratégique du Vérificateur Général et son style de management ?			Au moment de réaliser cette étude, l'organigramme n'était pas encore validé.
Questionnaire relatif au management des Ressources Humaines			
Existe-t-il un plan de carrière pour le personnel de vérification et le personnel d'appui du BVG ?	x		
Si oui, a-t-il rencontré l'adhésion de tout le personnel ?		x	
Existe-t-il un système de motivation du personnel du BVG?	x		
Existe- t-il un système d'évaluation du personnel ?	x		
Si oui, pouvez citer quelques critères d'évaluation ?			C'est une évaluation hiérarchique.
Existe-t-il un plan de formation ?			Le plan de formation n'est pas formalisé dans un document officiel.
Si oui, quel le type de formation privilégié au niveau du BVG (formation interne et/ou externe) ?			C'est les séminaires et ateliers de formation.
Les besoins en formations sont- ils clairement identifiés et analysés ?	x		
Questionnaire relatif au management du système d'information			
Existe-t-il un plan de communication interne et externe détaillant l'ensemble des actions de communication à entreprendre avec un échéancier bien défini ?	x		
Les besoins en communication sont ils bien définis ?	x		
Les voies, formes et moyens de communication sont-	x		

CESAG BIBLIOTHEQUE

ils bien identifiés ?			
Ces voies, formes et moyen de communication sont-ils autorisés par la personne habilitée ?	x		
Toute communication du BVG respecte – elle ces formes et moyens de communication ?	x		
Les agents réagissent- ils favorablement aux différentes formes et moyens de communication ?			Difficulté de communication sur les délais de versement des dossiers de vérifications clos aux archives.
Existe-t-elle une procédure d'autorisation et d'accès au système informatique ?	x		
Existe-t-elle une procédure de modification et de suppression des droits d'accès au système informatique ?	x		
Le système informatique du BVG est il protégé contre des instruisons ?	x		

Source ; nous –mêmes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 2 : questionnaire de contrôle interne (QCI)

Veuillez cocher dans la colonne appropriée!

Procédures d'audit, de contrôle et de vérification	**Oui**	**Non**	**Commentaires**
Le BVG a t- il un manuel d'audit, de contrôle et de vérification ?	x		
Ce manuel est- il mis à la disposition de tous les agents, chacun pour la partie qui le concerne ?	x		
Les acteurs de la procédure de contrôle sont-ils bien identifiés ?	x		
La procédure de contrôle et les techniques d'audit du BVG font-elles référence à une norme internationale ?	x		
Parmi les normes suivantes, quelle (s) est celle (s) qui est ou sont utilisée (s) par le BVG : Normes INTOSAI---------- Normes ISA---------- Normes IIA----------	 X x		
Le référentiel de référence est-il appliqué dans son intégralité ?		x	
Est-il adapté au contexte et spécificité des 'Administrations du Mali ?			
L'approche d'audit du BVG est- elle l'approche : Basée sur les risques ----------; Ou basée sur le contrôle ?----------.			Les deux approches sont utilisées.
Le BVG a-t-il un plan d'audit, de contrôle et de vérification ?			
Ce plan est –il annuel ou pluriannuel ?			
Le BVG a-t-il des missions commandées ?	x		
Si oui, quelle est la fréquence de ces missions : Faible---------- Moyenne---------- Elevée---------- ?			
Avez-vous connaissance de l'existence d'un code de	x		

CESAG - BIBLIOTHEQUE

déontologie au BVG ?			
Existe-il un acte d'engagement au code déontologie ?	x		
Si oui, avez-vous fait cet acte d'engagement ?	x		
L'acte d'engagement au code de déontologie est-il fait une bonne fois pour toute ? Ou est-il renouvelé chaque année ?			L'acte d'engagement au code n'est pas renouvelé chaque année.
Existe-t-il un document officiel constatant non seulement l'indépendance du BVG mais aussi l'équipe de mission pour effectuer chaque mission ?	x		
Le BVG se rassure –t-il de l'absence d'incompatibilité à l'occasion de chaque mission d'audit ?	x		
Existe-t-il un document officiel qui déclenche chaque mission d'audit, de contrôle et de vérification du BVG ?	x		
Si oui, est-il autorisé, approuvé et signé par la personne habilité ?	x		
Les compétences nécessaires et appropriées sont- elles réunies pour effectuer chaque mission ?	x		
Les tâches de chaque membre de mission sont- elles bien définies ?	x		
Chaque membre de l'équipe de mission est-il responsabilité pour les tâches qui lui sont confiées ?	x		
Chaque équipe de mission est- elle hiérarchisée à son sein ?	x		
Existe-t-il un planning de mission pour chaque mission du BVG ?	x		
L e BVG effectue- t-il une prise de connaissance de l'entité à auditer à l'occasion de chaque mission ?	x		
Si oui, cette prise de connaissance se fait-elle sur la base d'un document, fiche ou questionnaire établit à cet effet ?	x		
Ce document est-il approuvé par la personne habilité ?	x		
Cette prise de connaissance débouche- t- elle sur l'identification des risques et des processus importants de	x		

CESAG. BIBLIOTHEQUE

l'entité à auditer ?	x		
Si oui, le programme de travail et d'audit, de contrôle et de vérification sont-ils établis en conséquence et approuvés par la personne habilité ?	x		
L'équipe de mission débute – t- elle ses travaux par une réunion d'ouverture ?	x		
Le programme d'audit, de contrôle et de vérification est-il mis en jour après la réunion d'ouverture par l'équipe de mission ?	x		
Les modifications apportées au programme d'audit sont-elles approuvées par la personne habilitée ?	x		
Les travaux d'audit sont –il formalisés dans les papiers appropriés ?			
Parmi les outils suivants, quels sont utilisés par le BVG. Le questionnaire de prise de connaissance(QPC) ------- ? Le rapport d'orientation ---------- ? Le questionnaire de contrôle interne(QCI) ---------- ? La grille d'analyse des tâches ---------- ? Le guide de contrôle ---------- ? Le tableau des risques ---------- ? Le tableau des forces et faiblesses apparentes ---------- ? Le formulaire de papier de travail ---------- ? La feuille d'analyse des risques (FAR) ---------- ? La feuille de révélation et d'analyse des problèmes(FRAP) ---------- ? Le programme de vérification ---------- ? La feuille de couverture de test ---------- ? La feuille de couverture d'entretien ---------- ?			La prise de connaissance, l'évaluation du contrôle interne, l'identification des risques, des processus et rubriques importants s'effectuent au Bureau.
Les outils utilisés sont – ils approuvés par la personne habilité ?	x		
Existe – t- elle une réunion de restitution des travaux aux audités à la fin de chaque mission ?	x		
Si oui, à cette occasion, y a t- il un procès verbal de	x		

CESAG - BIBLIOTHEQUE

réunion signé par les parties prenantes ?			
Un rapport provisoire est –il fait à la fin de chaque mission ?	x		
Est-il approuvé par la personne habilitée ?	x		
Si oui, est-il diffusé aux audités ?			
Le rapport provisoire est il sanctionné par un rapport définitif ?	x		
Le rapport définitif est il approuvé par la personne habilité ?	x		
Les observations argumentées des audités sont elles prises en comptes dans le rapport ?			Il revient au Bureau de d'accepter ou refuser les observations des audités.
Les dossiers de missions sont-ils archivés de façon physique et numérique ?	x		Le projet de numérisation des dossiers de vérification est en cours.
Existe-il un plan de secours de sauvegarde des archives ?		x	
Existe-t-il un suivi de la mise en œuvre des recommandations ?	x		
Existent-elles des statistiques de réalisation des recommandations ?	x		
Existent-ils des indicateurs d'amélioration de la performance des Administrations auditées ?		x	
Si oui, pouvez-vous citer ces indicateurs ?			
Comment définissez-vous la valeur ajoutée du BVG ?			Changement de mentalité des gestionnaires et le caractère dissuasif de l'existence du BV.

Source ; nous – mêmes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 3 : test de conformité sur la procédure de contrôle du BVG eu égard les normes INTOSAI

Mise en œuvre de la procédure de contrôle du BVG		Oui	Non	NA	commentaires
ISSAI 10 :	L'existence d'un cadre constitutionnel ou législatif ou juridique.	oui			La loi N° 009 du 08 février 2012 abrogeant la loi N° 03- 030 du 25 août 2003.
	L'indépendance des présidents des ISC et des membres des institutions collégiales, y compris l'inamovibilité et l'immunité dans l'exercice normal de leur fonction.			na	Il n'ya pas d'immunité pour le VG et le VGA.
	L'existence d'un mandat large et une entière discrétion dans l'exercice des fonctions des ISC.	oui			Le VG et le VGA sont nommés pour un mandat de sept (7) ans non renouvelable.
	L'accès sans restriction à l'information	oui			
	Le droit et l'obligation de faire un rapport sur leurs travaux.	oui			
	L'existence de mécanisme efficace de suivi des recommandations.		non		Insuffisance de suivi des recommandations
	L'autonomie financière, de gestion et l'accès aux ressources humaines, matérielles et financières appropriées.	oui			
	Exécution des missions dans le cadre d'un dispositif juridique garantissant la responsabilité et la transparence.	oui			
	Adoption des normes d'audit, des procédures et des	oui			Depuis 2009, le BVG a des manuels de

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ISSAI 20	méthodes à la fois objectives et transparentes.				vérification.
	Application des normes d'intégrité et d'éthique rigoureuses à tous les niveaux hiérarchiques.	oui			Il existe au BVG un code d'éthique et de déontologie mais la lettre d'engagement au code n'est pas renouvelée chaque année.
	Les ISC gèrent leurs activités dans un souci d'économie, d'efficience et d'efficacité dans le respect des lois réglementations, et rendent compte publiquement de cette gestion.			na	
ISSAI 40	L'existence de politiques et procédures destinées à promouvoir une culture interne qui reconnaît la qualité en tant qu'élément essentiel de la réalisation de tous les travaux.		non		Il existe une cellule d'analyse et de gestion de la qualité mais elle n'est pas encore opérationnelle.
	L''existence de politique et procédures destinées à fournir à l'ISC l'assurance raisonnable que les audits et autres travaux sont réalisés conformément aux normes pertinentes et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.				Il existe au BVG des manuels de vérification.
	L'existence de politiques et procédures destinées à fournir à l'ISC l'assurance raisonnable qu'elle-même, y compris tout membre de son personnel et toute partie effectuant		non		Il existe une cellule d'analyse et de gestion de la qualité mais elle n'est pas encore opérationnelle.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

	des travaux en sous-traitance, se conforme aux règles de déontologie.				
ISSAI 100	Disposition législatives et réglementaires incitant les organisations contrôlées à tenir constamment à la disposition de l'ISC toues les données nécessaires pour évaluer de façon complète les activités contrôlées.		non		Il n'existe pas de disposition législative exigeant le suivi des recommandations.
	Collaboration avec les organisations établissant les normes comptables.			na	
ISSAI 200	L'existence de dispositions prévoyant des contrôles internes pour s'assurer de la qualité des résultats.	oui			L'existence du collège des vérificateurs, et la création du service de gestion de la qualité et la nomination d'un auditeur interne.
	L'existence de programme d'audit interne permettant à l'ISC de gérer efficacement ses propres opérations.		non		Un auditeur interne a été nommé par le VG, il n'avait pas encore commencé ses activités.
	Programmation de la vérification de façon à obtenir un contrôle de qualité (définitions des objectifs d'audit et les domaines à contrôler, prise de connaissance de l'entité à contrôler..).	oui			
	Supervision des travaux de vérification de l'équipe de mission.	oui			hormis les supervisions hiérarchiques, il n'existe pas d'examinateur qualité

CESAG - BIBLIOTHEQUE

					détaché des travaux de vérification.
	L'évaluation du contrôle interne de l'entité à vérifier	oui			Cette évaluation est insuffisante.
ISSAI 300	Examen de la conformité aux lois et règlements en vigueur lorsqu'il s'avère nécessaire à la réalisation des objectifs de l'audit.	oui			
	Conclusions et les recommandations des audits fondées sur des informations probantes.	oui			
	Analyse de la régularité et de la conformité des états financiers.	oui			
ISSAI 400	Production de rapport exposant les constatations de l'ISC.	oui			Le BVG produit des rapports sectoriels et un rapport annuel publié.
ISSAI 3000 à 3100	Vérification de résultat par l'ISC.	oui			Le BVG effectue des audits de performance.
	Programmation de la vérification de résultat par l'ISC.	oui			

Source ; nous-mêmes

Légende :

NA : non appliqué.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe n° 4 : test de permanence sur la mise en œuvre de la procédure de contrôle du BVG eu égard les normes INTOSAI

Etapes de la procédure de contrôle du BVG	Oui	Non	Non appliqué	commentaires
Phase initiale				
Compréhension de la mission : risque global et obligation déontologique.	x			
Communication de l'étendue de la vérification à l'entité à vérifier.	x			
Prise de connaissance de l'entité à vérifier.	x			
Etablissement du seuil de signification.				
Revue analytique.	X			
Analyse des risques inhérents.				Insuffisant
Phase de planification				
Détermination des rubriques et processus importants.	x			
Approbation des risques et les rubriques par l'équipe de mission.	x			
Analyse du contrôle interne et test de cheminement.				L'appréciation du contrôle interne est insuffisante.
Détermination des échantillons pour les procédés de vérification.	x			
Elaboration du plan de mission.	x			
Phase examen ou exécution e la mission				
Elaboration du programme de vérification et détermination des procédés de vérification.	x			
Elaboration des fiches d'observation et du sommaire des irrégularités.	x			

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Approbation du sommaire et des fiches d'observation par le Vérificateur.	x			
Tes supplémentaire en cas d'irrégularités graves constatées.	x			
Phase conclusion et communication des résultats.				
Séance de restitution des travaux avec l'entité vérifiée.	x			
Rédaction du rapport provisoire.	x			
Séance contradictoire.	x			
Rédaction du rapport individuel définitif.	x			
Regroupement de la documentation et archivage de la mission.	x			
Phase gestion de la vérification				
Communication avec l'équipe de vérification et les parties prenantes.	x			
Encadrement de l'équipe de vérification.	x			
Gestion des attentes des parties prenantes	x			
Surveillance de l'état d'avancement et la qualité des travaux.				Hormis les supervisions hiérarchiques, il n'existe pas de revue qualité détachée (indépendante) des travaux de vérification.
Résolution des problèmes.			x	

Source : à partir des interviews

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Bibliographie

I Ouvrages

1. AHOUANGNSI Evariste (2010), *Audit et Révision des Comptes : aspects internationaux et espace OHADA, 2ème édition, Edition MondExperts, Abidjan – Cotonou, 922p.*
2. ALAIN Henry & IGNACE Monkam (1998), *rédiger les procédures de l'entreprise, 2ème édition, Edition d'organisation, Paris, 185p.*
3. ALLEN Richard &TOMMASI Daniel (2010), *Managing Public Expenditure, A Reference Book for Transition Countries, Edition OECD, Paris, 309p.*
4. ANNE Le Manh, MAILLET Catherine (2010), *le meilleur des normes comptables internationales (IAS / IFRS, 4ème édition, Edition Sup' FOUCHER, Paris.*
5. BARRY Mamadou (2009), *Audit, contrôle interne : audit financier et comptable des entreprises, Edition Presse de la Sénégalaise de l'Imprimerie, Dakar, 370p.*
6. BARRY Mamadou (2004), *Audit et contrôle interne, Edition Presse de la Sénégalaise de l'Imprimerie, Dakar, 267p.*
7. BERTIN Elisabeth (2007), *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international, Edition d'Organisation, Paris, 318p.*
8. BOUVIER Michelle, COLLINS Lionel & VALIN Gérard (1992), *audit et contrôle interne : aspects financiers et opérationnels, Edition DALLOZ, Paris, 372p.*
9. COHEN Alain – Gérard (2008), *Contrôle Interne et Audit public : pour une nouvelle gestion publique, 2ème édition, Edition LGDJ, Paris, 218p.*
10. le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables, ECM (1999), *le contrôle interne des collectivités locales, édition, le Courrier des Maires et des «Elus locaux, groupe monteur et experts comptables média, Paris, 162p.*
11. COPPERS & LYBRAND (2000), *la nouvelle pratique du contrôle interne, Edition d'Organisation, Paris, 378p.*
12. COPPERS & LYBRAND (1998), *la nouvelle pratique du contrôle interne, Edition d'Organisation, Paris, 380p.*
13. DAYAN Armand, BURLAUT Alain, LEMELIN Maurice, COURTOIS Alain, MACE Sandrine, PIGEYRE Frédérique, YACQUES Jean, RUSCH Philippe, FOURNEYRON Sophie, SIMON Claude, FRERY Fréderic et THIBIERGE Christophe (2004), *le Manuel de Gestion, Volume 1, Edition ELLIPSES / FAUF, Paris, 1072p.*

CESAG - BIBLIOTHEQUE

14. DEMEESTERE René (2005), *le contrôle de gestion dans le secteur public, 2ème édition, Edition LGDJ, Paris, 224p.*
15. DUBUISSON Thiery- Stéphanie (2009), *Découvrez l'Audit, 2ème édition, Edition la Découverte, Paris, 126p.*
16. IIA (1996), *Internal Auditing: principles and techniques, 2 sd Edition, 1105p.*
17. LEMANT Olivier (1995), *la conduite d'une mission d'audit interne, 2ème édition, Edition DUNOD, Paris, 279p.*
18. MYKITA Patrick & TUSZYAKI Jack (2002), *Contrôle de Gestion : Prévision et gestion budgétaire, Mesure et analyse de la performance, Edition Foucher, Paris, 287p.*
19. LECLERE Didier (1994), *Gestion Budgétaire, Edition Eyrolles, Paris, 161p.*
20. LEJEUNE Gérard & EMMERICH Jean – Pierre (2007), *Audit et Commissariat aux Comptes, Edition Gualino, Paris, 328p.*
21. *PERCEBOIS Jacques et EUZEBU Alain (1995), Dictionnaire Finances publiques, Edition Armand Cohin*
22. RENARD Jacques (2010), *Théorie et Pratique de l'Audit Interne, 7ème édition, Edition d'Organisation, Paris, 469p.*
23. SAMBA Oumar & DIALLO Mamadou Ibra (2008), *Le Praticien, Système Comptable OHADA, 3ème édition, Edition Comptables et Juridiques, Dakar, 1055p.*
24. SCHICK Pierre (2007), *Mémento d'audit interne, Edition DUNOD, Paris, 217p.*
25. SISSOKO Sékou (2004), *les Finances Publiques : de la théorie générale, des expériences du Mali, Edition M'Ballou, Bamako, 346p.*

II articles

26. BOULEY D, FOURNEL J & LERUTH L(2002), *comment fonctionne le système de Trésor des pays de l'Afrique francophone, Revue de gestion budgétaire de l'OCDE, vol 2 n°04, Paris, 97p.*
27. FAUTRAT Michel (2002), *pour une assistance à la maîtrise des risques, Revue Française de l'Audit Interne, n° 158.*
28. KINNOCK Neil (2002), *Maîtrise des risques dans le secteur public : à la Commission européenne, une reforme administrative d'ensemble incluant la mise en place du contrôle interne et la création de structure d'Audit Interne, Revue Française de l'Audit Interne n°162.*

CESAG - BIBLIOTHEQUE

29. LIENERT I (2002), *une comparaison entre deux systèmes de gestion des dépenses publiques en Afrique, Revue de gestion budgétaire de l'OCDE, vol 3, n°3, Paris.*
30. MORRISSEY Patrick (2002), *la Maîtrise des risques dans le secteur public, Revue Française de l'Audit Interne, n°162.*
31. ROUF Jean Loup (2002), *Points de repère sur les contrôles dans le secteur public, Revue Française de l'Audit Interne, n°162.*
32. UEMOA (2009), *Guide didactique de la directive n°01/2009/CM/UEMOA du 27 mars portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA.*
33. UEMOA (2009), *Guide didactique de la directive N°06 / 2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois des finances au sein de l'UEMOA.*
34. UEMOA (2009), *Guide didactique de la directive N°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA.*
35. UEMOA (2009), *Guide didactique de la directive N°08/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant nomenclature budgétaire de l'Etat au sein de l'UEMOA.*
36. UEMOA (2009), *Guide didactique de la directive N°09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant plan comptable de l'Etat(PCE) au sein de l'UEMOA.*
37. UEMOA (2009), *Guide didactique de la directive N°10/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant tableau des opérations financières de l'Etat(TOFE) au sein de l'UEMOA.*

CESAG - BIBLIOTHEQUE

III Sources internes

Bureau du Vérificateur Général du Mali (2011), *Rapports*, www.bvg-mali.org.

INTOSAI (1977), *déclaration de Lima sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques*, http://www.intosai.org.

INTOSAI (2006), *déclaration de Mexico sur l'indépendance des ISC*, http://www.intosai.org.

INTOSAI GOV (2007), *Guide sur la bonne gouvernance*, http://www.intosai.org.

OCDE (2005), *La modernisation du secteur public: moderniser la responsabilité et le contrôle*, OCDE, Synthèses Paris, www.oecd.org/dataoecd/63/59/35169602.pdf.

UEMOA (2009), *Guide didactiques des directives de l'UEMOA*, www.uemoa.int, www.uemoa.fi.