



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG EXECUTIVE EDUCATION  
(CEE)**

**MBA-Audit et Contrôle de Gestion  
(MBA-ACG)**

**Promotion 25  
(2013-2014)**

**Mémoire de fin d'étude**

**THEME**

**« Analyse des enjeux de la justification des opérations comptables des programmes de développement (PDE), dans le cadre de l'audit comptable et financier : cas de ENDA PRONAT Sénégal »**

**Présenté par :**

**Even-Midis TSOUARI**

**Dirigé par :**

**M. Abou WELE  
Expert-Comptable Diplômé  
Enseignant associé au CESAG**

**Octobre 2014**

## DEDICACE

Ce travail est essentiellement dédié à :

- mon père Paul TSOUARI ;
- ma mère Marie TSONO ;
- mon épouse Carine Suzie NZOUADA NSONA ;
- ma fille aînée bien aimée Miss Narcie TSOUARI NSONA ;
- et mon fils second bien aimé Mignon Christ Junior TSOUARI, né pendant la formation, pour tout l'estime et la considération qu'ils n'ont cessées de témoigner à mon égard ; leurs conseils, leurs critiques, leur soutien indéfectible permanemment manifesté, ainsi que leur patience, malgré les innombrables difficultés de la vie quotidienne et la distance nous ayant séparé pendant toute la durée de la formation.

Tout mon honneur leur est dévoué à jamais !

## REMERCIEMENTS

Nous tenons à exprimer nos remerciements à l'endroit de toute personne qui, de près ou de loin a contribué à l'aboutissement de ce travail. C'est pour nous le résultat des efforts combien inestimables des uns et des autres, depuis le milieu familial jusqu'au CESAG. Particulièrement, nous remercions :

- notre employeur, le Commissariat National aux Comptes (CNC) du Congo Brazzaville, représenté par le Commissaire Général aux Comptes Monsieur Aimé Michel EWOLO, pour la prise en charge de cette haute formation, ainsi que l'ensemble du personnel qui a constitué une source de motivation pour notre engagement à la formation ;
- tout le personnel enseignant et non enseignant du CESAG, pour leur implication directe ou indirecte à notre formation, en l'occurrence le Directeur Général Pr Boubacar BAIDARI, le Directeur de la Formation M. Yazi MOUSSA, le Chef de Département CESAG Executive Education Dr Bertin CHABI, l'Assistante de Programmes du même département Sockna Mously SEYE, l'Expert-Comptable Abou WELE notre directeur de mémoire, l'Expert-Comptable El Adji Amadou BA notre encadreur pendant le stage ;
- tout le personnel du Cabinet FICADEX Afrique Sénégal, représenté par l'Expert-Comptable Falilou DIALLO, la Coordinatrice de ENDA PRONAT Mme Mariam SOW, le Chef Comptable de ENDA PRONAT M. Diadié BA, pour le soutien apporté dans la collecte d'informations relatives à notre recherche ;
- tous mes condisciples de la 25<sup>ème</sup> promotion MBA Audit et Contrôle de Gestion (ex DESS), ainsi que l'ensemble des étudiants et managers du CESAG, pour toute la complicité fraternelle et amicale partagée pendant la formation, en l'occurrence William WAMITH DEMBA, Rolly Arnaud LOKOKA, Geraud Randolphe KICHIEDOU, Massandjé Sarah COULIBALY, Migi MPIKA, Dorian NANGHO ;
- tous mes parents, amis et connaissances, en l'occurrence : Michel GOMY, Michel ZOUCI, Blaise MBAYA, Dominique KOUBA, Jean NGOUEDE, Claudine MUNARI, Chrios MOUKALA, François MBAMA, Moïse LOUBASSOU, Judicaëlle TSOUARI, Alida TSOUARI, Micklaure NGOMA, Alain YOYO, Aïlakith MPASSI, Gallia NDOULOU, Michelle NGOUALA, Aimé NDENGO, Constant NDILA, Emery NDILOU.

## ACRONYMES ET ABREVIATIONS

- BAD**: Banque Africaine de Développement
- BID** : Banque Islamique de Développement
- BOAD** : Banque Ouest-Africaine de Développement
- CAP** : Centre d'Appui à la mise en œuvre des Projets et Programmes
- CESAG** : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
- CIMA** : Conférence Interafricaine des Marchés d'Assurance
- CIPRES** : Conférence Interafricaine de la Prévoyance Sociale
- CNCC** : Compagnie National des Commissaires aux Comptes
- CSOEC** : Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables
- DGID** : Direction Générale des Impôts et des Domaines
- EFP**: Etats financiers du projet
- FAO**: Food and Agriculture Organization of the united nations
- FICADEX** : Fiduciaire de Coordination d'Audit et d'Expertise comptable
- FIDA**: Fonds International de Développement Agricole
- FMI**: Fond Monétaire International
- FRAP** : Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes
- GAR** : Gestion Axée sur les Résultats
- GTZ** : Deutsche Gesellschaft für Zusammenarbeit
- IDA** : Association internationale de développement
- IDH** : Indice de développement humain
- IFEC** : Institut Français des Experts-Comptables et des Commissaires aux comptes
- IFRS**: International Financial Reporting Standards
- IIA**: Institute of Internal Auditors
- IRE** : Institut des réviseurs d'entreprises
- ISA** : International Standards Organisation
- J.C.** : Jésus Christ
- NA**: Norme d'Audit
- OACI**: Organisation de l'Aviation Civile Internationale
- OHADA** : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
- OMS**: Organisation Mondiale de la Santé
- ONECCA** : Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés

**ONG** : Organisation non gouvernementale

**ONU**DI: Organisation des Nations Unies pour le Développement Industrielle

**PCE** : Plan Comptable de l'Etat

**PDE** : Projet ou programme de développement

**PNUD**: Programme des Nations Unies pour le Développement

**PSI** : Public Services International

**PTF** : Partenaires techniques et financiers

**RDD** : Relevés de dépenses

**TVA** : Taxe sur la valeur ajoutée

**UE**: Union Européenne

**UEMOA** : Union Economique Monétaire Ouest Africaine

**UNEA**: United Nations Economic commission for Africa

**UNESCO**: United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization

**UNICEF**: United Nations International Children's Emergency Fund

## LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Démarche générale de l'audit comptable et financier .....	18
Figure 2 : Le Cycle de projet : Documents majeurs et décisions clés.....	26
Figure 3 : processus de gestion par objectifs.....	36
Figure 4 : Schéma du modèle d'analyse.....	46
Figure 5 : Cartographie des zones d'intervention de ENDA PRONAT .....	56
Figure 6 : Evolution de la démarche managériale de ENDA PRONAT .....	58
Figure 7 : Organigramme générale de ENDA PRONAT.....	59

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## LISTE DES TABLEAUX

Tableau 2 : Description de la méthode de justification des opérations liées aux « entrées de fonds » .....	38
Tableau 3 : Description de la méthode de justification des opérations liées à l' « Acquisition des biens » .....	39
Tableau 4 : Description de la méthode de justification des opérations liées aux « Prestations de services » .....	40
Tableau 5 : Description de la méthode de justification des opérations liées aux « Charges salariales » .....	41
Tableau 6 : Description de la méthode de justification des opérations liées aux « Frais de mission et de formation » .....	42
Tableau 7 : Description de la méthode de justification des opérations liées aux « Ateliers et séminaires de formation » .....	43
Tableau 8 : Identité de ENDA PRONAT .....	53
Tableau 9 : Liste des projets actifs mis en œuvre par ENDA PRONAT .....	54
Tableau 10 : codification budgétaire de ENDA PRONAT .....	62
Tableau 11 : Méthode ENDA PRONAT de justification des opérations liées aux « entrées de fonds » .....	65
Tableau 12 : Méthode ENDA PRONAT de justification des opérations liées à l' « Acquisition des biens » .....	66
Tableau 13 : Méthode ENDA PRONAT de justification des opérations liées aux « Prestations de services » .....	67
Tableau 14 : Méthode ENDA PRONAT de justification des opérations liées aux « Charges salariales » .....	68
Tableau 15 : Méthode ENDA PRONAT de justification des opérations liées aux « Frais de mission et de formation » .....	69
Tableau 16 : Méthode ENDA PRONAT de justification des opérations liées aux « Ateliers et séminaires de formation » .....	70
Tableau 17 : Procédure de justification de l'engagement du budget et des dépenses y relatives .....	72
Tableau 18 : Résultat d'analyse de l'approche de justification des opérations comptables au sein de ENDA PRONAT .....	73

Tableau 19 : Proposition d'amélioration de l'approche de justification des opérations comptables de ENDA PRONAT .....	75
Tableau 20 : Recommandations relatives à l'amélioration de l'approche de justification des opérations comptables proposée à ENDA PRONAT.....	77

CESAG - BIBLIOTHEQUE



## LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Guide de prise de connaissance générale de ENDA PRONAT.....	85
Annexe 2 : Guide d'entretien sur les caractéristiques de l'organisation de la « comptabilité générale » de ENDA PRONAT .....	86
Annexe 3 : Guide d'entretien sur les caractéristiques de l'organisation de la « comptabilité budgétaire » de ENDA PRONAT .....	87
Annexe 4 : Guide d'entretien sur les caractéristiques de l'organisation de la « comptabilité analytique » de ENDA PRONAT .....	88
Annexe 5 : Guide d'entretien sur les caractéristiques de l'organisation de la « comptabilité des matières » de ENDA PRONAT .....	89
Annexe 6 : Guide d'entretien sur les méthodes et techniques justification des opérations liées aux « entrées de fonds » de ENDA PRONAT .....	90
Annexe 7 : Guide d'entretien sur les méthodes et techniques justification des opérations liées à l' « Acquisition des biens » de ENDA PRONAT .....	91
Annexe 8 : Guide d'entretien sur les méthodes et techniques justification des opérations liées aux « prestations de services » de ENDA PRONAT .....	92
Annexe 9 : Guide d'entretien sur les méthodes et techniques justification des opérations liées aux « charges salariales » de ENDA PRONAT .....	93
Annexe 10 : Guide d'entretien sur les méthodes et techniques justification des opérations liées aux « frais de mission et de formation » de ENDA PRONAT .....	94
Annexe 11 : Guide d'entretien sur les méthodes et techniques justification des opérations liées aux « Ateliers et séminaires de formation » de ENDA PRONAT.....	95
Annexe 12 : Guide d'entretien sur les <i>difficultés souvent rencontrées</i> dans la justification des opérations, à l'occasion de d'audit comptable et financier des états de synthèses au niveau de ENDA PRONAT.....	96
Annexe 13 : Guide d'entretien sur les <i>améliorations souhaitées</i> dans la justification des opérations, à l'occasion de d'audit comptable et financier des états de synthèses au niveau de ENDA PRONAT.....	97
Annexe 14 : Feuille de révélation et d'analyse de problème (FRAP).....	98

## TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	II
REMERCIEMENTS .....	III
ACRONYMES ET ABREVIATIONS .....	IV
LISTE DES FIGURES.....	VI
LISTE DES TABLEAUX.....	VII
LISTE DES ANNEXES .....	IX
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : <i>Revue de la littérature</i> .....	9
CHAPITRE I : REVUE SUR L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DES PDE .....	11
1.1. Définition et rôle de l'audit comptable et financier des PDE .....	11
1.1.1. Définition de l'audit comptable et financier des PDE.....	11
1.1.2. Rôle de l'audit comptable et financier des PDE .....	13
1.2. Objectifs et démarche de l'audit comptable et financier des PDE.....	14
1.2.1. Objectifs de l'audit comptable et financier des PDE .....	14
1.2.1.1. Dans le cadre général de l'audit comptable et financier.....	14
1.2.1.2. Dans le cadre spécifique de l'audit comptable et financier des PDE .....	15
1.2.2. Démarche de l'audit comptable et financier des PDE.....	17
1.2.2.1. Concept d'acceptation et de poursuite de la mission de certification.....	18
1.2.2.2. Prise de connaissance de l'entité et évaluation du risque d'anomalies .....	19
1.2.2.3. Conception des procédures d'audit en réponse aux risques identifiés .....	19
1.2.2.4. Procédures d'audit complémentaires et évaluation des éléments collectés..	20
1.2.2.5. Synthèse de la mission et émission du rapport.....	20
1.2.2.6. Particularités de la mise en œuvre de la démarche d'audit dans les PDE ....	20
CHAPITRE II : ANALYSE DES ELEMENTS PROBANTS DE JUSTIFICATION DES OPERATIONS COMPTABLES DES PDE.....	25
2.1. Description du cadre réglementaire des PDE .....	25

2.1.1. Organisation et structuration des PDE .....	26
2.1.1.1. Les projets directement gérés par les partenaires techniques et financiers (PTF).....	27
2.1.1.2. Les projets gérés par l'Etat .....	27
2.1.2. Aspects juridiques liés à la création des PDE .....	28
2.1.3. Aspects juridiques liés à l'organisation comptable des PDE .....	29
2.1.4. Aspects fiscaux liés aux PDE.....	32
2.2. Pratiques comptables et justification des opérations dans les PDE .....	33
2.2.1. Pratiques comptables utilisées dans les PDE .....	33
2.2.1.1. Pratiques comptables du point de vue des bailleurs de fonds.....	33
2.2.1.2. Pratiques comptables du point de vue des Etats.....	34
2.2.2. Méthodes de justification des opérations comptables dans les PDE.....	37
2.2.2.1. Les opérations liées à la mobilisation de ressources .....	38
2.2.2.2. Les opérations de gestion courante.....	39
CHAPITRE III : METHODOLOGIE DE L'ETUDE .....	44
3.1. Présentation du modèle d'analyse.....	44
3.1.1. Définition des méthodes et de l'approche retenues.....	44
3.1.2. Présentation du model d'analyse.....	45
3.2. Outils de collecte et d'analyse des données .....	47
3.2.1. Guide de prise de connaissance (annexe 1).....	47
3.2.2. Guide d'entretien (annexes 2-13).....	47
3.2.3. Narratif .....	48
3.2.4. Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes (FRAP) (annexe 14).....	48
3.2.5. Grille d'analyse .....	48
DEUXIEME PARTIE : <i>Réalités pratiques de justification des opérations comptables dans un PDE (cas de ENDA PRONAT)</i> .....	50
CHAPITRE IV : PRESENTATION DE ENDA PRONAT .....	52
4.1. Aperçu sur la connaissance générale de ENDA PRONAT.....	52

4.1.1. Identification générale de ENDA PRONAT .....	52
4.1.1.1. Identité de ENDA PRONAT .....	52
4.1.1.2. Projets mis en œuvre par ENDA PRONAT .....	53
4.1.1.3. Zones d'intervention de ENDA PRONAT .....	55
4.1.2. Genèse de ENDA PRONAT .....	56
4.2. Organisation et fonctionnement de ENDA PRONAT .....	58
4.2.1. Organisation de ENDA PRONAT .....	58
4.2.2. Fonctionnement de ENDA PRONAT .....	59
CHAPITRE V : DESCRIPTION DE L'ORGANISATION COMPTABLE DE ENDA PRONAT .....	62
5.1. Procédures d'organisation comptable de ENDA PRONAT .....	62
5.1.1. Organisation de la comptabilité budgétaire.....	62
5.1.2. Organisation de la comptabilité analytique .....	63
5.1.3. Organisation de la comptabilité générale .....	63
5.1.4. Organisation de la comptabilité des matières.....	63
5.2. Méthodes et techniques de production des justificatifs des opérations comptables au sein de ENDA PRONAT .....	64
5.2.1. Justificatifs des opérations liées à la mobilisation des ressources.....	64
5.2.2. Justificatifs des opérations liées aux opérations de gestion courante.....	66
CHAPITRE VI : PROPOSITION D'APPROCHE DE JUSTIFICATION DES OPERATIONS COMPTABLES POUR ENDA PRONAT .....	71
6.1. Présentation de l'approche de justification des opérations comptables proposée à ENDA PRONAT .....	71
6.1.1. Analyse de l'approche de justification des opérations comptables de ENDA PRONAT .....	71
6.1.2. Proposition d'amélioration de l'approche de justification des opérations comptables pour ENDA PRONAT .....	75
6.2. Recommandations relatives à la mise en œuvre de l'approche proposée à ENDA PRONAT.....	76

CONCLUSION GENERALE .....	81
ANNEXES .....	84
BIBLIOGRAPHIE .....	99

CESAG - BIBLIOTHEQUE

# INTRODUCTION GENERALE

Le développement, qui désigne de façon générale, l'action d'une avancée ou le résultat de cette action, est un concept communément utilisé pour faire la lecture du degré d'avancement des pays, en termes d'amélioration des conditions et du niveau de vie de la population. On parle ainsi de pays développés, pays en voie de développement et pays sous-développés aussi appelés pays pauvres. Le développement apparaît ainsi comme un processus, que les pays censés être en marge sont tenus de soutenir, pour garantir l'épanouissement de leurs populations.

La volonté de soutenir ce processus a ainsi donné naissance à la création, dans les pays sous-développés, des structures autonomes visant à répondre de façon ponctuelle aux besoins spécifiques des populations et, ceci dans plusieurs secteurs : agriculture, énergie, éducation, infrastructures, santé/alimentation-nutrition, protection sociale et autres. Ces structures sont regroupées sous l'appellation de « projet ou programme de développement (PDE) ».

Le terme de « projet » a été employé pour la première fois au 16<sup>ème</sup> siècle et vient du latin *projicere*, qui veut dire « jeter en avant ». Il désigne un ensemble finalisé d'activités et d'actions entreprises dans le but de répondre à un besoin défini dans des délais fixés et dans la limite d'une enveloppe budgétaire allouée. Un programme, en gestion de projet, est finalement un ensemble de projets concourant à un même objectif, organisé transversalement dans une entreprise ou un organisme en général. <sup>(1)</sup>

Ainsi, un projet de développement peut être défini comme un ensemble cohérent et organisé d'activités menées collectivement, limitées dans le temps et l'espace qui nécessitent des moyens humains, financiers, matériels, pour améliorer la situation d'un groupe de personnes données. Il s'agit d'une démarche collective visant à améliorer les conditions de vie d'un ensemble de personnes. Il peut s'agir d'un projet à caractère purement social, à caractère social et économique ou d'un projet générateur de revenus.

En Afrique, les projets ou programmes de développement (PDE) sont essentiellement financés par l'Etat, les bailleurs de fonds internationaux, notamment les institutions du Bretton Woods et les pays développés. Malgré la mobilisation importante des ressources dans les différents projets, les résultats escomptés sont difficilement perceptibles.

---

<sup>(1)</sup> Site Internet : <http://fr.wikipedia.org/wiki/Projet>

Le classement mondial des pays par rapport à l'indice de développement humain (IDH), faisait ressortir à peine deux(2) pays africains, Algérie et Tunisie, parmi les 100 premiers pays dans le monde à IDH élevé en 2012. <sup>(2)</sup>

La Commission économique des Nations Unis pour l'Afrique, dans son rapport 2014, dévoile clairement le paradoxe de l'évolution socio-économique des pays africains au cours de ces dernières années : « L'un des paradoxes les plus déconcertants de la dernière décennie, c'est que l'Afrique a enregistré une croissance sans précédent mais qu'une bonne partie de sa population végète dans la pauvreté économique, et pâtit d'un chômage rampant et de l'inégalité. Le continent a enregistré une croissance moyenne de 5 % durant la dernière décennie, certains pays réalisant même plus de 7 %. Les facteurs responsables de cette croissance sont les prix relativement élevés des produits de base, l'augmentation de la demande intérieure (en raison essentiellement de l'accroissement de l'investissement privé dans l'infrastructure et l'énergie) et l'amélioration de la gouvernance et de la gestion économique ». (UNEA, 2014 : xii) <sup>(3)</sup>

Le mode de gestion des projets de développement, leurs performances sociales ainsi que l'efficacité des différents contrôles requis, demeurent des questions d'actualité qui ne cessent de préoccuper les chercheurs dans ce domaine. Sous le terme « mode de gestion », nous voulons entendre l'ensemble des mécanismes ou méthodes mis en place pour la collecte, le traitement, la conservation et la publication de toutes les informations concernant la vie du projet.

Les directives des bailleurs de fonds et les accords ne suffisent pas à formaliser le cadre comptable qui doit leur être réservé. Le droit comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA), bien que fixant le cadre général de la tenue de la comptabilité dans l'espace, ne traite pas de la spécificité de ces organisations, encore qu'une partie d'entre elles puisse échapper aux dispositions communes des associations, fondations et organisations à but non lucratif.

---

<sup>(2)</sup> Site Internet : [http://fr.wikipedia.org/wiki/Classement\\_IDH](http://fr.wikipedia.org/wiki/Classement_IDH)

<sup>(3)</sup> Commission Economique des Nations Unis pour l'Afrique (2014), Rapport Economique sur l'Afrique (REA), [http://repository.uneca.org/era2014\\_french\\_fin-web\\_25.03.14\\_0.pdf](http://repository.uneca.org/era2014_french_fin-web_25.03.14_0.pdf)



Concernant l'efficacité des contrôlés opérés dans les projets ou programmes de développement (PDE), la fracture observée entre la mobilisation importante des fonds par les bailleurs de fonds et les résultats de développement qui demeurent mitigés, malgré les efforts de financement, laisse planer un véritable doute sur la *valeur probante* de la justification des opérations comptables au sein des PDE.

Au Sénégal, 122 projets avaient été approuvés en août 2009 par la Banque mondiale <sup>(4)</sup>, pour un montant total de 3,0 millions de dollars E.U. Soit une valeur de 700 millions de dollars des engagements sur 20 opérations financées par l'Association internationale de développement (IDA). Ces 20 opérations sont consacrées aux domaines de l'agriculture, du développement rural, de l'infrastructure, de l'environnement, du transport, de la nutrition/santé/population, de la protection sociale, de l'énergie/eau, du développement des secteurs privés et publics, et de la gestion des catastrophes naturelles. La performance du portefeuille étant analysée tous les trimestres avec le gouvernement. Mais, les résultats de développement sont à peine perceptibles.

La justification des opérations comptables consiste à fournir les éléments probants, constitués des preuves authentiques, sur lesquels l'auditeur qui vérifie les comptes doit assoir son opinion. Selon la norme ISA 500 (CNCC-IRE-CSOEC, 2012 : 307), les éléments probants sont des informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables sous-tendant les états financiers, ainsi que d'autres informations.

L'aboutissement de cette procédure conduit l'auditeur à se prononcer sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes de la structure contrôlée, afin d'une part de rassurer les différentes parties prenantes (actionnaires, associés, personnel, Etat, bailleurs de fonds, partenaires techniques et financiers, tiers, ...) sur la fiabilité des opérations effectuées par les dirigeants et, d'autres parts, de favoriser la prise de décision raisonnable concernant l'organisation et les perspectives de ladite structure.

---

<sup>(4)</sup> Site Internet : <http://www.banquemonddiale.org/fr/country/senegal/projects>

Cependant, comment rassurer l'auditeur afin qu'il soit en mesure d'émettre une opinion favorable et raisonnable sur les états financiers, sachant que le traitement des opérations comptables dans les projets ou programmes de développement (PDE), qui aboutissent à l'élaboration des états financiers, n'est pas sujet à une réglementation comptable particulière, rendant ainsi complexe l'appréhension par l'auditeur des justificatifs relatifs à ces opérations ? Ajouté à cela la limitation de la durée de vie des PDE, qui ne permet pas d'apprécier au même titre le traitement de certaines opérations (cas des immobilisations) d'un projet à l'autre, il est bien évident que les interrogations demeurent d'actualité à ce sujet. Cette situation contribue à réduire l'image fidèle des états financiers des PDE et aussi à l'expression par l'auditeur des opinions avec réserves ou dans certains cas aux refus de certification des états financiers.

Pour remédier aux différentes préoccupations sus énumérées, nous estimons qu'il sied entre autres :

- de définir un cadre comptable réservé aux projets de développement, à l'instar du cadre comptable OHADA. En effet, l'accord de financement et l'arrêté de création donnant aux projets un cadre juridique, ne paraissent pas suffisants pour la gestion administrative, comptable et financière des projets de développement. Il s'avère nécessaire de mettre en place un cadre comptable adapté permettant de :
  - définir l'environnement général des associations, fondations et fonds de dotation ;
  - présenter l'information financière et des contrôles auxquels elles doivent être soumises ;
  - préciser le cadre comptable et la réglementation comptable applicable ;
  - définir des règles comptables devant concourir à la présentation de la situation patrimoniale intégrant fidèlement toutes les ressources possibles ;
  - proposer la liste des comptes avec si possible des instructions pour leur utilisation.
- de créer un plan national de suivi des projets de développement, qui renforcerait les contrôles et améliorerait la mise en œuvre des recommandations en période post évaluation et audit. La plupart du temps, l'absence de contrôle renforcée au sein des projets par la tutelle fait observer des insuffisances en matière d'organisation.

En dehors de la pression du bailleur pour avoir des états certifiés dans un délai requis, faute de quoi le projet se voit suspendre les financements, aucune autre charge ne semble contraindre les projets à plus de rigueur.

Dans notre recherche, nous allons nous focaliser sur la solution orientée vers la création d'un plan national de suivi des projets de développement, selon laquelle nous nous proposons de présenter une approche de justification des opérations comptables et financières, permettant d'améliorer la fiabilité des états financiers des PDE.

Sur ce, la préoccupation principale est de savoir quels sont les enjeux de la justification des opérations comptables dans le cadre de l'audit comptable et financier des projets ou programmes de développement (PDE), compte tenu de l'inexistence d'une réglementation comptable spécifique à ce domaine et aussi de la limitation de leur durée de vie ?

De façon spécifique, les interrogations sont les suivantes :

- quel est le rôle de l'audit comptable et financier dans la gestion des PDE ? ;
- quelle est la démarche d'audit comptable et financier correspondant aux PDE ? ;
- quelles sont les caractéristiques des éléments probants (justificatifs) permettant de donner une opinion raisonnable (assurance élevée) sur les comptes d'un PDE ? ;
- comment améliorer la fiabilité des états financiers des PDE ?

L'ensemble de ces questionnements, compte tenu du contexte particulier des PDE, constituent entre autres les raisons d'être de notre thème intitulé : « Analyse des enjeux de la justification des opérations comptables des programmes de développement (PDE), dans le cadre de l'audit comptable et financier : cas du programme de développement ENDA PRONAT Sénégal ».

De façon générale, notre recherche vise à élucider les enjeux de la justification des opérations comptables au sein des projets ou programmes de développement (PDE), dans le cadre de l'audit comptable et financier.

Autrement dit, il s'agit de :

- montrer la place de l'audit comptable et financier dans la gestion des PDE.
- décrire la démarche d'audit comptable et financier correspondant aux PDE.

- analyser les caractéristiques des éléments probants (justificatifs) permettant de donner une opinion raisonnable (assurance élevée) sur les comptes d'un PDE.
- présenter une approche de justification des opérations comptables et financières, permettant d'améliorer la fiabilité des états financiers des PDE.

Pour mieux cerner les informations relatives à notre thème, nous avons délimité l'étendue de notre recherche de la manière suivante :

- Champ d'investigation
  - Projets ou programmes de développement (PDE) économique et social installés au Sénégal et financés par l'Etat ou d'autres bailleurs de fonds.
  - Informations comptables portant sur les exercices 2013 et 2014.
- Exclusions
  - Approche d'audit comptable et financier légal (commissariat aux comptes).

L'enjeu de notre sujet présente un intérêt prépondérant, aussi bien pour ENDA PRONAT que pour nous même. Ainsi, il s'agit entre autres :

- pour ENDA PRONAT
  - De montrer l'urgence et l'acuité pour les PDE de disposer d'un cadre comptable spécifique, devant permettre l'harmonisation et la réglementation - au plan national comme international - aussi bien du traitement des informations comptables, de leur présentation, que de leur valeur juridique.
  - De permettre à la structure de s'inspirer de notre proposition d'approche de justification des opérations comptables, qui permettrait d'améliorer la perception de l'auditeur lors de la certification des états financiers. Ce qui constitue un gage pour le renouvellement des crédits de la part des bailleurs de fonds, afin d'atteindre les objectifs des projets.

➤ Pour nous-même

- D'obtenir un éclairage conséquent sur les enjeux de la justification des opérations comptables au sein des projets ou programmes de développement (PDE), en notre qualité d'auditeur, compte tenu de l'image souvent biaisée des résultats de développement et des états financiers, résultant de l'absence d'un cadre comptable spécifique aux PDE, et aussi du fait de la limitation de leur durée de vie.
- D'appréhender l'approche favorable pour la justification des opérations comptables au sein des projets ou programmes de développement (PDE), afin de mieux cerner l'expression de l'opinion sur les états financiers élaborés dans un tel contexte.

Ainsi, notre travail est essentiellement structuré en deux(2) parties. La première porte sur la revue de la littérature développée sur trois(3) chapitres, concernant successivement la revue sur l'audit comptable et financier des PDE, l'analyse des éléments probants de justification des opérations comptables des PDE et la méthodologie de notre étude. La deuxième partie traite des réalités pratiques de justification des opérations comptables dans un PDE, en considérant le cas de ENDA PRONAT Sénégal. Elle se décompose également en trois(3) chapitres à savoir : la présentation de ENDA PRONAT Sénégal, la description de l'organisation comptable de ENDA PRONAT Sénégal et la présentation de l'approche de justification des opérations comptables proposée à ENDA PRONAT Sénégal.

**PREMIERE PARTIE :**  
*Revue de la littérature*

## Introduction de la première partie

Les projets ou programmes de développement, tel qu'indiqué dans l'introduction de notre travail, sont des structures autonomes créées pour une durée déterminée, dans le but de contribuer à l'amélioration des conditions sociales et économiques des populations des pays en voie de développement. Leur fonctionnement nécessite comme les entreprises une mobilisation importante des ressources financières, pour leur permettre entre autres :

- de fournir un appui institutionnel et organisationnel aux structures de l'Etat et à la population, par le renforcement des capacités techniques des administrations publiques et des populations rurales.
- de financer le développement des secteurs primaires de l'économie, des infrastructures de base et de la santé.

De ce fait, il est clair que la réalisation des objectifs et la performance des projets ou programmes de développement ne peut être atteinte sans l'inclusion d'un processus de contrôle à quelque niveau ou sous quelques formes que ce soit. C'est ce qui conduit à la réalisation des audits dans ces structures.

Ainsi, dans cette partie, nous allons présentés dans un premier chapitre une revue sur l'audit comptable et financier ; dans le second nous ferons une analyse des éléments probants de justification des opérations comptables des PDE et dans le troisième nous décrirons la méthodologie de notre étude.

## **CHAPITRE I : REVUE SUR L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DES PDE**

Dans ce chapitre, nous allons donner un aperçu sur les éléments de compréhension de l'audit comptable et financier, notamment sa définition, son rôle, ses objectifs et sa démarche, tout en notifiant les spécificités liés aux projets ou programmes de développement.

### **1.1. Définition et rôle de l'audit comptable et financier des PDE**

Nous allons ici donner d'emblée donner un aperçu de la définition de l'audit, puis signifier son rôle dans le cadre des PDE.

#### **1.1.1. Définition de l'audit comptable et financier des PDE**

Avant d'entrer dans le vif de la définition, il sied de rappeler brièvement les sources du concept « audit ». En effet, historiquement, les premières démarches de normalisation et de contrôle des comptes remontent à l'Antiquité. Les Sumériens du deuxième millénaire avant J.C. avaient déjà compris l'utilité d'établir une information objective entre partenaires économiques.

Le fameux code d'Hammourabi ne se contentait pas de définir des lois commerciales et sociales générales, mais mentionnait explicitement l'obligation d'utiliser un plan comptable et de respecter des normes de présentation afin d'établir un support fiable de communication financière. Plus tard, dès le III<sup>e</sup> siècle avant J.C., les gouverneurs romains ont nommé des questeurs chargés de contrôler les comptabilités de toutes les provinces. C'est de cette époque que provient l'origine du terme « audit », dérivé du latin *audire* qui veut dire « écouter ». Les questeurs rendaient en effet compte de leur mission devant une assemblée constituée d'« auditeurs » (Raffègeau *et al.*, 1994).

D'une manière générale, l'audit peut être défini comme une procédure de vérification dans un domaine comptable, fiscal, juridique, ou social confiée à un professionnel indépendant, en vue de donner une opinion motivée sur la concordance globale des opérations vérifiées par rapport à un référentiel.



Cette définition illustre bien l'influence de la diversité de l'activité économique et sociale sur l'utilisation de la démarche d'audit. MIKOL Alain (2010 : 11) distingue ainsi une classification des audits suivant plusieurs aspects : « les audits peuvent être classés en fonction de leurs objectifs : – audit dans le but de certifier l'image fidèle des comptes, – ou audit opérationnel pour améliorer les performances (missions de conseils). Ils peuvent être classés en fonction de leur caractère obligatoire ou non : – l'audit légal est, de par la loi, obligatoirement exercé dans les sociétés anonymes et dans diverses autres entités, – l'audit contractuel est exercé à la demande de l'entité. Les audits peuvent également être qualifiés à partir de leur domaine d'investigation : audit de la production, audit marketing..., soit pour certifier l'image fidèle, soit pour améliorer les performances. D'autres classifications et d'autres noms existent, par exemple l'audit de la gestion qui a pour objectif soit d'apporter les preuves d'une fraude, d'une malversation ou d'un gâchis, soit de porter un jugement critique sur une opération de gestion ou les performances d'une personne ou d'un groupe de personnes. C'est l'audit probablement le plus connu du grand public compte tenu des révélations qui le concluent ».

Selon le guide ATH (1991 : 28) <sup>(5)</sup> « L'audit financier est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la fiabilité avec laquelle les comptes annuels d'une entité traduisent sa situation à la date de clôture et ses résultats pour l'exercice considérée, en tenant compte du droit et des usages du pays où l'entreprise a son siège ».

Dans le cadre de la gestion des projets, la Banque Mondiale (1995 : 31) définit l'audit financier des projets en ces termes : « Un audit est un examen a posteriori des états financiers de l'organisme d'exécution, des systèmes financiers, des écritures comptables, des transactions et des opérations effectués par des comptables professionnels. Il a pour objet de vérifier le respect des obligations redditionnelles, de crédibiliser les états financiers et autres rapports de la direction, de mettre au jour les faiblesses des contrôles internes et des systèmes financiers, et de faire des recommandations quant aux améliorations à apporter ».

De toutes ces définitions, notre analyse nous permet de retenir que :

---

<sup>(5)</sup> *ATH Guides (1991), Audit financier - Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations, 3<sup>ème</sup> édition Clet, Paris, 341 pages.*

« l'audit comptable et financier des projets ou programmes de développements (PDE) est un examen a posteriori des états financiers présentés pour une période donnée, effectué par un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité de ces états, par rapport à un référentiel identifié et d'en faire rapport. Il a pour objet de vérifier le respect des obligations redditionnelles, de crédibiliser les états financiers et autres rapports de la direction du projet, de mettre au jour les faiblesses du système de contrôle interne et des systèmes financiers, et de faire des recommandations quant aux améliorations à apporter ».

### **1.1.2. Rôle de l'audit comptable et financier des PDE**

L'audit s'insère dans la gestion financière et comptable des projets ou programmes de développements (PDE) en tant que processus de contrôle des comptes établis par ceux-ci pour lever l'asymétrie d'information entre les dirigeants et les autres intervenants (bailleurs de fonds, partenaires techniques, Etat, tiers...).

Les projets de développement n'ont pas vocation à faire des bénéfices comme c'est le cas pour les sociétés commerciales. L'importance des audits réside donc dans la possibilité pour l'Etat, le partenaire et le projet d'avoir une situation financière et comptable certifiée par un professionnel, qui permet d'effectuer un suivi des financements et du projet.

Les partenaires financiers sont attentifs à l'existence des audits pour s'assurer que, malgré l'absence de motivation purement commerciale (réalisation du profit), les fonds sont utilisés conformément aux objectifs poursuivis par le projet.

Considéré dans son cadre endogène, le projet en lui-même est naturellement concerné par les audits. En dehors du fait que c'est la structure même à auditer, les recommandations de l'auditeur peuvent être très utiles pour la bonne gestion du projet.

D'après Marc Barbezat (2007 : 47), l'audit permet au chef de projet (coordonnateur) de :

- s'assurer de la bonne couverture de la gestion des risques ;
- s'assurer de la bonne appréciation des risques du projet ;
- valider le design et l'efficacité des contrôles mis en place pour le pilotage du projet ;
- identifier les faiblesses éventuelles ;

- obtenir une nouvelle vision du projet (conseil/advisory) ;
- discuter/échanger avec un spécialiste « indépendant ».

L'audit comptable et financier des projets de développement est une intervention qui permet donc de mesurer et d'analyser la fiabilité des processus de gestion et leur conformité aux pratiques reconnues, permettant d'atteindre les objectifs poursuivis par le projet.

## **1.2. Objectifs et démarche de l'audit comptable et financier des PDE**

Dans cette section nous allons d'abord énumérer les objectifs de l'audit comptable et financier ensuite nous allons décrire sa démarche compte en tenant compte du contexte des PDE.

### **1.2.1. Objectifs de l'audit comptable et financier des PDE**

Compte tenu de la spécificité organisationnelle des PDE, nous allons présenter d'une part les objectifs de l'audit comptable et financier d'une manière générale, et d'autre part les énumérer dans le contexte des PDE.

#### **1.2.1.1. Dans le cadre général de l'audit comptable et financier**

D'une manière générale, les missions d'audit permettent notamment aux utilisateurs des états financiers, aux investisseurs, aux actionnaires, aux salariés, aux créanciers, aux autres partenaires de l'entreprise d'avoir une information fiable se rapprochant de l'information des dirigeants. Elles ont ainsi vocation de réduire l'asymétrie d'information entre agents économiques. (Robert OBERT & Marie-Pierre MAIRESSE, 2009 : 403)

La norme ISA 200 (CNCC-IRE-CSOEC, 2012 : 2), définit l'objectif de l'audit en ces termes : « Le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers. Celui-ci est atteint par l'expression par l'auditeur d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Pour la plupart des référentiels comptables à usage général, cette opinion porte sur le fait que les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle conformément à ce référentiel.

Un audit réalisé selon les Normes ISA et effectué en conformité avec les règles d'éthique applicables permet à l'auditeur de forger son opinion ».

Ces objectifs sont repris par les normes d'audit de l'Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés (ONECCA) du Sénégal. Ainsi, suivant la norme NA 200 (ONECCA Sénégal, 2010 : 8), l'objectif d'un audit d'états financiers est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion indiquant si ces états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel d'information financière applicable.

Pour que cet objectif soit atteint, l'auditeur indépendant a, quant à lui, pour objectif général d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, résultant soit de fraudes ou d'erreurs, et de produire un rapport sur les états financiers en fonction de ses constatations.

#### **1.2.1.2. Dans le cadre spécifique de l'audit comptable et financier des PDE**

S'inscrivant dans le même principe des normes internationales sur les objectifs d'une mission d'audit, la Banque Mondiale dans son Manuel de Comptabilité générale, Information financière et Audit (Banque Mondiale, 1995 : 33), indique que « le contrôle des états financiers du projet a pour objet de déterminer si ceux-ci, et en particulier le tableau de financement, sont honnêtement présentés, s'agissant de la période considérée ou des valeurs cumulées, et si les décaissements déclarés ont été effectués conformément aux accords de prêt et au rapport d'évaluation. Il portera également sur la présentation des bilans, une attention particulière étant donnée au traitement des actifs ».

De ce fait, le principal objectif de la mission d'audit, selon la Banque Mondiale <sup>(6)</sup>, est de permettre à l'auditeur de formuler une opinion professionnelle sur la situation financière du Projet pour chaque exercice. L'opinion de l'auditeur doit couvrir les questions suivantes :

- a) les Etats financiers du projet (EFP) donnent une image fidèle de la position financière du projet au (date à préciser : exemple « 31/12/200N »), ainsi que des fonds reçus et des dépenses effectués au cours de la période prenant fin à cette date ;

---

<sup>(6)</sup> Termes de référence pour l'audit externe des projets financés par le groupe de la Banque Mondiale, Annexe 3, Article 1, [http://www.ccg.ma/fr/images/stories/ccg\\_pdfs/Annexe3-TDRBM.pdf](http://www.ccg.ma/fr/images/stories/ccg_pdfs/Annexe3-TDRBM.pdf)

- b) les dépenses remboursées sur la base des relevés de dépenses (RDD) sont éligibles au financement de la « Banque » et inscrites au EFP ;
- c) le Compte Désigné a été utilisé exclusivement pour le paiement des dépenses autorisées telles qu'elles sont inscrites aux EFP. Les auditeurs tiendront compte des obligations statutaires et autres critères de divulgation et comptabilité stipulés dans l'Accord de Financement et mentionneront dans le rapport toute exception y afférente ainsi que son impact sur les EFP.

Sur le plan national au Sénégal, il existe un cadre réglementaire pour la mise en œuvre des projets et programmes, qui définit les conditions et le contexte de réalisation des missions d'audit dans ces structures.

Selon ce cadre (CAP, 2008 : 28-29) <sup>(7)</sup>, les Programmes et Projets font l'objet d'un audit annuel qui tient compte du niveau d'exécution. L'audit porte sur un examen du fonctionnement et sur les états financiers du projet par un professionnel indépendant compétent à ce titre, en vue de donner une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle desdits états financiers. Il a pour objet de vérifier :

- le respect de la réglementation et des obligations financières et comptables générales et spécifiques applicables au projet ;
- de déterminer d'éventuelles inexactitudes dans le contenu des informations financières présentées par les organes de gestion ;
- d'évaluer la qualité du contrôle interne et des systèmes et de faire des recommandations appropriée pour améliorer le contrôle administratif et comptable ; et
- confirmer l'éligibilité des dépenses encourues.

Du point de vue du bailleur, l'audit des programmes et des projets a pour objectif de donner l'assurance que les ressources confiées à la partie nationale ont été utilisées conformément :

- a) aux règles de gestion financière et aux politiques de l'Administration Sénégalaise ;
- b) au descriptif de l'appui au programme eu projet et aux plans de travail, notamment en ce qui concerne les activités, les arrangements de gestion, les résultats escomptés, le suivi-évaluation et les rapports ;

---

<sup>(7)</sup> CAP : Centre d'Appui à la mise en œuvre des Projets et Programmes (2008), Manuel cadre pour la mise en œuvre des projets et programmes sous « EXECUTION NATIONALE », 35 pages.

- c) aux principales conditions applicables à l'exécution dans les domaines de la gestion, de l'administration et des finances.

Les objectifs visés par l'audit comptable et financier de façon générale justifient bien l'intérêt de la réalisation des missions d'audit dans les projets de développement, tant sur le plan international qu'au niveau local. Mais la satisfaction de ces objectifs est assujettie à la mise en œuvre par l'auditeur, d'une démarche rigoureuse et ordonnée, qui nécessite d'être maîtrisée.

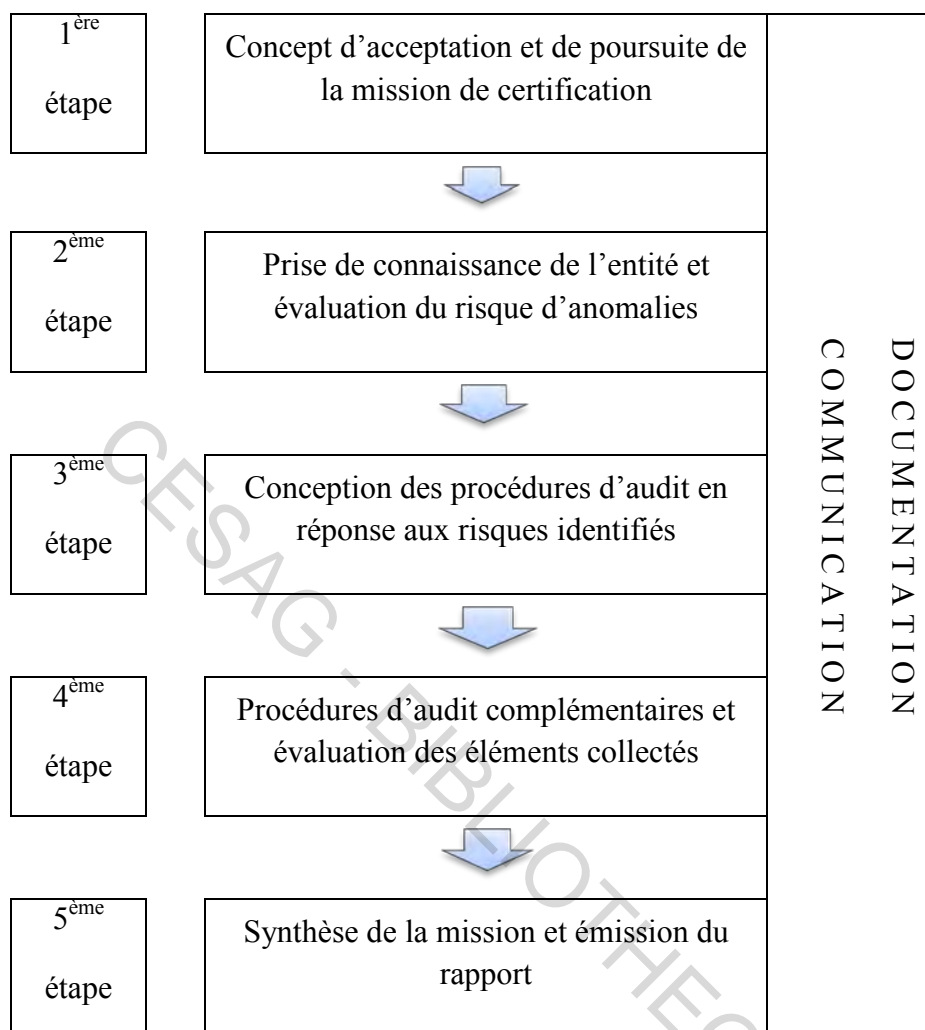
### **1.2.2. Démarche de l'audit comptable et financier des PDE**

La méthodologie de l'audit financier est née dans les années 1930 aux États-Unis, après la découverte de fraudes importantes qui, déjà, avaient mis en cause la responsabilité des auditeurs.

C'est la prise en compte de la qualité de l'organisation interne (l'appréciation du contrôle interne) qui va permettre d'orienter les vérifications que les auditeurs doivent déclencher. C'est donc dès après la grande crise de 1929 qu'est née la méthodologie de l'audit tant d'ailleurs de l'audit externe que de l'audit interne. Aux États-Unis, est créé en 1921 l'IIA (Institute of Internal Auditors). (LEJEUNE Gérard & EMMERICH Jean-Pierre, 2007 : 19)

En effet, la démarche de l'audit comptable et financier se résume essentiellement au tour de 5 étapes successives, à savoir : la planification et l'orientation de la mission, l'appréciation du contrôle interne, l'analyse et la réponse aux risques identifiés, le contrôle des comptes et les travaux de fin de mission. La chronologie de ces étapes se présente comme suit :

Figure 1 : Démarche générale de l'audit comptable et financier



Source : IFEC (2008 : 5)

### 1.2.2.1. Concept d'acceptation et de poursuite de la mission de certification

Le concept d'acceptation et de poursuite d'une mission de certification des comptes repose sur :

- les textes réglementaires ;
- le code de déontologie ;
- les normes d'exercice professionnel (auxquelles on pourra se référer).

Il s'agit pour l'auditeur de mettre en exergue les diligences relatives à son indépendance, à la connaissance générale de l'entité, aux compétences internes et à l'organisation du professionnel nécessaires pour mener à bien sa mission. C'est une phase de planification et d'orientation de la mission.

### **1.2.2.2. Prise de connaissance de l'entité et évaluation du risque d'anomalies**

Cette phase permet à l'auditeur, d'une part de comprendre le contexte général de l'entité, d'évaluer les risques dus au secteur d'activité et aux caractéristiques générales de l'entité et d'identifier les transactions significatives en les triant par nature.

D'autres parts, cette étape lui permet de comprendre, pour les données répétitives, les systèmes de production de l'information financière, d'identifier les risques liés à leur conception et à leur fonctionnement. Pour les données exceptionnelles et les jugements, cette étape lui permet d'en apprécier les risques propres, d'anticiper les problèmes éventuels et de préparer un programme de contrôle adapté. (ATH Guides, 1991 : 123-124)

### **1.2.2.3. Conception des procédures d'audit en réponse aux risques identifiés**

La mise en œuvre des procédures d'audit en réponse aux risques identifiés repose sur :

- l'équipe mise en place ;
- l'organisation de la mission selon le calendrier prévu ;
- les normes d'exercice professionnel.

Il s'agit pour l'auditeur de réduire son risque de formulation d'une opinion erronée par rapport à la situation auditée. Pour cela il doit définir :

- les modalités de la documentation de l'audit permettant à un lecteur qui n'a pas participé à la mission de comprendre les travaux réalisés par le commissaire aux comptes pour formuler son opinion ;
- les éléments pris en compte dans le cadre de la planification de son audit notamment en termes de calendrier, programmes de travail, étendue des diligences et seuil de signification ;
- les anomalies significatives et les seuils de signification y afférents pouvant avoir une incidence sur l'opinion ;



- les procédures utilisées par l'auditeur en réponse à son évaluation du risque d'audit, la motivation de leur choix, la motivation du choix des membres de l'équipe intervenant, le choix de procédures indépendantes du risque d'anomalies significatives et l'appréciation du caractère probant des éléments collectés ;
- les procédures analytiques à mettre en œuvre ;
- la sélection des éléments à contrôler et l'analyse de leur résultat ;
- l'appréciation des estimations comptables ;
- l'utilisation des travaux de l'expert-comptable intervenant dans la structure.

(IFEC, 2008 : 20).

#### **1.2.2.4. Procédures d'audit complémentaires et évaluation des éléments collectés**

Les procédures d'audit et la vérification des éléments collectés sont adaptées pour chaque type de transaction et pour chaque objectif, en fonction de la confiance obtenue des étapes précédentes et des niveaux de risques identifiés. Elles permettent de vérifier la cohérence des chiffres entre eux et avec les informations obtenues tout au long de la mission, la présentation des informations et la qualité des informations complémentaires fournies.

#### **1.2.2.5. Synthèse de la mission et émission du rapport**

Il s'agit des travaux de fin de mission permettent à l'auditeur de synthétiser ses conclusions et d'étayer définitivement son opinion en s'assurant qu'il a bien évalué l'incidence réelle des risques qu'il avait identifiés.

Dans le cadre des projets de développement (PDE), les actions à entreprendre par l'auditeur renferment une certaine particularité qu'il convient de faire remarquer, à la différence des entreprises ou autres organisations.

#### **1.2.2.6. Particularités de la mise en œuvre de la démarche d'audit dans les PDE**

Les étapes de la démarche d'audit ne diffèrent pas selon qu'il s'agit d'une entreprise ou d'un PDE. Ainsi, nous allons juste donner un aperçu sur quelques étapes, pour illustrer les particularités de mise en œuvre liées aux PDE.

### a) Planification et orientation de la mission dans les PDE

Pour la Banque Mondiale (1995 : 32) <sup>(8)</sup>, l'auditeur devrait, avant toute chose, s'employer à comprendre l'organisme qu'il contrôle. Il devrait, à cet effet, s'intéresser à la nature des activités de l'organisme, à son passé, et recourir à des méthodes d'analyse qui mettent en lumière les tendances et relations significatives. En outre, il devrait prendre connaissance du rapport d'évaluation et de tous les accords passés, y compris des procès-verbaux de négociations et des clauses de l'accord de prêt qui éclairent les opérations financières.

Dans ce cas, l'auditeur procède, d'une part, à une prise de contact avec les dirigeants du Projet : il s'agit en général d'une rencontre avec les dirigeants et le personnel à la direction du Projet, en vue d'obtenir une clarification de la demande de travail et une compréhension partagée des objectifs, mais également des résultats attendus de la mission.

Cette première rencontre visera les objectifs suivants :

- expliquer les objectifs de la mission et la méthode de travail ;
- arrêter, ensemble, un programme de travail et de rencontres éventuellement avec les différents responsables ;
- prise de connaissance générale du Projet pour permettre aux auditeurs de s'imprégner des activités de la structure, des procédures administratives et comptables appliquées, de la circulation et du traitement des informations financières, etc. ;
- recueillir les attentes des dirigeants sur la mission.

Il s'agira également de convenir avec les responsables, des modalités pratiques de déroulement de la mission (horaires de travail, salle de travail, photocopies des documents).

D'autres parts, l'auditeur est censé faire une revue documentaire : dans les projets de développement, la prise de connaissance revêt un aspect particulier dans la mesure où le contexte économique et le secteur d'activité ont une faible influence sur son existence contrairement aux entreprises commerciales qui sont soumises à un impératif de rentabilité.

---

<sup>(8)</sup> Banque Mondiale (1995), *Manuel de comptabilité générale information financière et audit*, 1<sup>ère</sup> édition, 194 pages.

Après cette phase de planification et d'orientation de la mission, l'auditeur établit un programme de travail qui s'articule autour de deux grandes catégories de contrôles à savoir l'évaluation du système de contrôle interne et la vérification des comptes après avoir évalué, éventuellement, le niveau de la mise en application des recommandations des audits précédents.

### **b) Appréciation du contrôle interne des PDE**

Le Manuel de comptabilité générale information financière et audit de la Banque Mondiale (1995 : 32) souligne que dans le cadre de son audit, l'auditeur examine ordinairement le système de contrôle comptable interne afin de déterminer les procédés de vérification qu'il devra mettre en œuvre pour se faire une opinion sur les états financiers.

S'il acquiert la conviction que l'organisme a un système adéquat qui garantit la fiabilité des données et la sauvegarde des actifs et des écritures, son travail sera allégé.

Pour ce faire, l'auditeur passera en revue les procédures suivantes :

- les procédures gouvernant les achats de biens ou de services ;
- les procédures de vérification et d'autorisation des paiements en banque ou en caisse,
- les procédures de classement/archivage des pièces justificatives des opérations comptables et financières ;
- les procédures de gestion et de sauvegarde des matériels (véhicules, matériel informatique et autres) de l'organisation ;
- les procédures de gestion des stocks (carburant, fournitures diverses) ;
- les procédures et politiques de gestion du personnel du Projet ;
- les procédures de suivi budgétaire et de gestion de la trésorerie du Projet ;
- les procédures d'élaboration des états financiers périodiques.

### **c) Contrôle des comptes des PDE**

Le contrôle des comptes dépend largement des procédures mises en place dans le cadre du projet. Si suivant les résultats de l'étape précédente (évaluation du contrôle interne) ces procédures sont viables, le système des sondages à partir d'échantillons significatifs est recommandé. Dans le cas contraire, l'auditeur fait appel aux techniques de vérification couramment utilisées.

En effet, l'auditeur peut vérifier les soldes du bilan de clôture et les montants portés dans le compte de résultat de différentes façons (Banque Mondiale, 1995 : 32) : par sa présence aux inventaires, par une vérification des immobilisations, par une communication écrite directe avec des tiers pour obtenir confirmation des comptes débiteurs, des soldes bancaires, par l'observation des stocks réels et par l'examen des relevés des vendeurs pour la vérification des comptes fournisseurs.

#### **d) Travaux de fin de mission**

Dans le cadre des projets de développement, les travaux de fin de mission concernent beaucoup plus la revue des dossiers de travail, la réunion de synthèse et la rédaction du rapport d'audit.

La revue des dossiers de travail permet à l'auditeur de s'assurer que les travaux et les points de faiblesse relevés pendant les contrôles ont été correctement documentés par les membres de l'équipe. Par cette même occasion, l'auditeur doit s'assurer que les dispositions des termes de références et des normes d'audit ont été respectées.

Pendant la réunion de synthèse, l'auditeur fait une brève restitution de l'ensemble de la mission, notamment sur les contrôles effectués, la collaboration du personnel du projet et les observations (point fort et faiblesses) relevées. Cette étape permet à l'auditeur de recueillir les commentaires des responsables du projet sur l'exactitude des faiblesses relevées, afin d'éviter les contestations éventuelles de certains points du rapport, pouvant compromettre la mise en œuvre des recommandations.

Pour la rédaction du rapport d'audit, elle obéit aux mêmes règles auxquelles sont soumis les rapports en matière d'audit des entreprises ; d'autant plus que le canevas est réglementé par les normes professionnelles internationales <sup>(9)</sup>.

Cependant, le rapport d'audit comptable et financier des PDE présente quelques spécificités dans son contenu. Elaboré en tenant compte des termes de référence de la mission et des résultats de tous les travaux réalisés, il mettra en exergue :

---

<sup>(9)</sup> *Exemple de référence : MAZARS - UEMOA (2012), Guide d'application pratique des Normes d'Exercice Professionnelle, 14 pages.*

- les diligences mises en œuvre ;
- les constatations ;
- les recommandations ainsi que les écritures de correction proposées.

Il contiendra également les parties suivantes :

- vérification et validation des dépenses effectuées ;
- recommandations sur la fiabilité du contrôle interne ;
- vérifications spécifiques.

C'est dans le rapport d'audit que l'auditeur exprime son opinion sur les états financiers soumis à son appréciation. La certification des comptes se fera selon les principes, normes et réglementations en vigueur dans la profession des experts comptables.

Il s'agira alors de donner (norme ISA 100) une assurance élevée, mais non absolue, que les informations, objet de l'audit, ne sont pas entachées d'anomalies significatives.

Conformément à la norme d'audit relative aux rapports, l'opinion exprimée consistera :

- soit à certifier les états financiers sans observations et sans réserves ;
- soit à les certifier en émettant une ou plusieurs observations ;
- soit à les certifier en émettant une ou plusieurs réserves ;
- soit à refuser de certifier que les états financiers soumis à notre examen reflètent fidèlement la situation financière, le résultat des opérations de l'exercice écoulé et le patrimoine de l'institution.

En somme, la réalisation des audits constitue à la fois une nécessité et une obligation à l'égard des projets de développement, au vue des enjeux importants qu'ils présentent dans les politiques des Etats et aussi compte tenu des financements importants dont ils bénéficient.

Les opérations comptables et financières qui font l'objet de l'audit doivent être réalisées et enregistrées suivant des procédures efficaces et conformément à des référentiels, afin de garantir la fiabilité de l'information mise à la disposition des auditeurs. De ce fait, nous allons dans la suite de notre travail analyser les mécanismes de justification de ces opérations au sein des PDE et en proposer une approche susceptible d'accroître le degré de confiance de l'auditeur sur les états financiers.

## **CHAPITRE II : ANALYSE DES ELEMENTS PROBANTS DE JUSTIFICATION DES OPERATIONS COMPTABLES DES PDE**

La norme internationale d'audit ISA 700 (2012 : 4) portant sur le fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers, souligne qu'afin de forger son opinion, l'auditeur doit conclure s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Cette conclusion doit prendre en compte la conclusion, conformément à la Norme ISA 330, sur le fait qu'il a ou non recueilli des éléments probants suffisants et appropriés et, la conclusion, conformément à la Norme ISA 450, sur le fait que les anomalies non corrigées prises individuellement ou en cumulé sont, ou non, significatives. Fort de cette obligation qui lie l'auditeur dans l'exercice de sa profession, l'intérêt de porter une attention particulière sur la qualité et la quantité des éléments probants à recueillir pendant sa mission pour étayer son opinion ne reste plus à démontrer.

Le développement de ce chapitre consiste à éclairer, à partir de l'organisation comptable des PDE, les méthodes de justification des opérations comptables utilisées, pour constituer les éléments probants sollicités par l'auditeur lors de sa mission. Il convient de rappeler que notre attention est spécifiquement focalisée sur les PDE financés par les bailleurs de fonds à travers les différents accords passés avec les Etats ou les organisations à but non lucratif. En effet, nous allons dans un premier temps décrire le cadre réglementaire qui régit cette catégorie de PDE, puis dans un deuxième temps, décrire les méthodes utilisés pour constituer les pièces justificatives des opérations comptables et financières réalisées au cours d'une période (année ou exercice).

### **2.1. Description du cadre réglementaire des PDE**

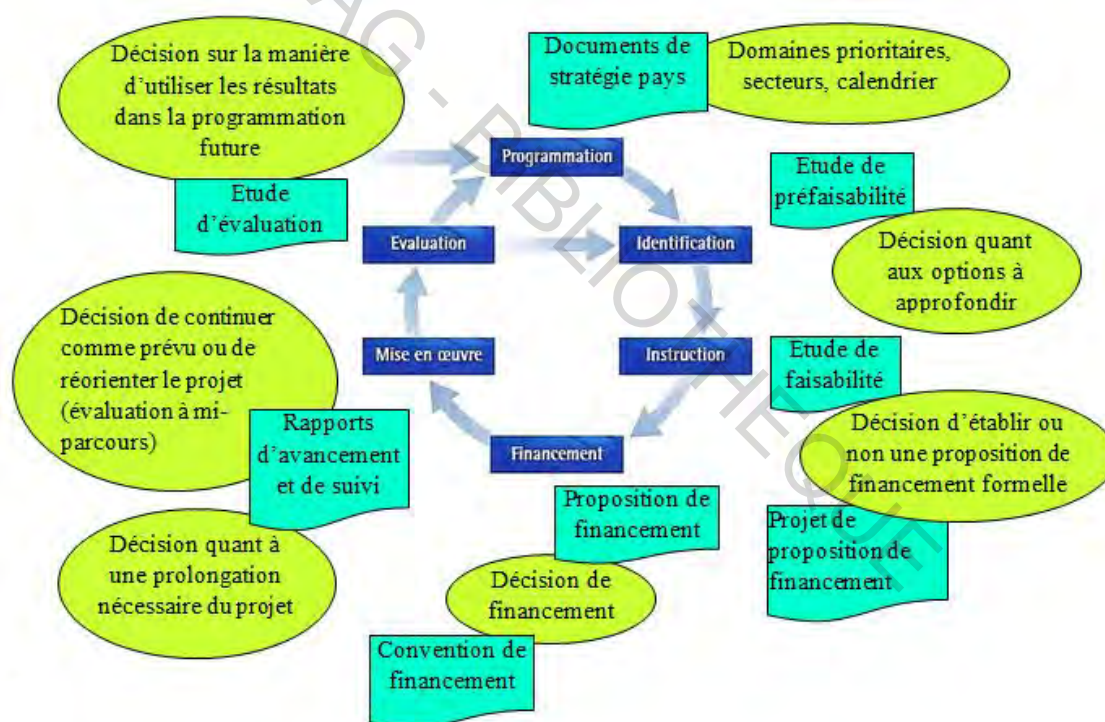
Pour mieux comprendre le cadre réglementaire des PDE, nous allons d'emblée donner un aperçu sur la structuration même des PDE, et ensuite présenter le contexte juridique qui régit aussi bien leur création, que leur organisation comptable et fiscale.

### 2.1.1. Organisation et structuration des PDE

Les projets de développement jouent un rôle important dans les activités productives pouvant contribuer à l'expansion économique d'un espace donné, compte tenu de l'étendue des domaines couverts dans leur intervention.

L'organisation des PDE est étroitement liée à la structure fondamentale du cycle de vie d'un projet, constituée essentiellement de six(6) phases à savoir : la programmation, l'identification, l'instruction, le financement, la mise en œuvre et l'évaluation (audit). La chronologie de ces étapes est schématisée de la manière suivante :

Figure 2 : Le Cycle de projet : Documents majeurs et décisions clés



Légende :



Source : COMMISSION EUROPÉENNE, EuropeAid (2001 : 4).

En effet, compte tenu de leur mode de gestion, les PDE peuvent être classés en deux grandes catégories : les projets directement gérés par les partenaires techniques et financiers (PTF) et ceux gérés par l'Etat.

#### **2.1.1.1. Les projets directement gérés par les partenaires techniques et financiers (PTF)**

Ce sont des projets financés sur subvention, et pour lesquels le partenaire technique et financier assure la gestion financière du projet dans ses rapports avec l'Etat. Il y a un représentant de l'Administration concernée qui n'intervient que dans le cadre d'expression de besoin. Le partenaire technique et financier peut aussi exercer son rôle d'ordonnateur par le biais d'un organisme privé ou d'une organisation internationale.

Par ailleurs, le Ministère de tutelle du projet peut être Administrateur de crédits délégué ; sinon il se contente de certifier les opérations faites pour le compte de l'Etat. Le PTF peut à son tour financer directement un projet soumis par les organisations locales. C'est le cas par exemple lorsqu'il finance le programme d'une association, ONG, d'une Fondation, d'une entreprise ou d'autres organismes à but non lucratif. Dans ces cas, la gestion technique et financière du projet est assurée par l'organisation bénéficiaire ou l'équipe de projet mise en place.

#### **2.1.1.2. Les projets gérés par l'Etat**

Ces projets sont caractérisés par le fait qu'ils sont financés sur emprunt sous les conditions suivantes :

- la tutelle technique du projet est assurée par une entité administrative nationale (agence ou société nationale par exemple) qui en est l'administrateur des crédits ;
- la direction de la dette et de l'investissement du Ministère des Finances joue le rôle d'ordonnateur ;
- le comptable désigné est soit le comptable du projet, soit le partenaire technique et financier, soit encore le Trésor public (contrepartie financée à titre de budget d'investissement de l'Etat) ;



- le contrôle est fait en général par les services de l'Etat ou ses démembrements (la Commune par exemple) ou encore indirectement par une agence d'exécution publique ou privée agissant sur mandat de l'Administration et qui lui rend compte.

Ainsi, les projets gérés par l'Etat peuvent bénéficier d'une certaine autonomie administrative qui leur est conférée par les statuts juridiques ou par une certaine convention signée avec le partenaire technique et financier.

### **2.1.2. Aspects juridiques liés à la création des PDE**

La situation juridique des PDE est très différente de celles des sociétés commerciales. Le cadre juridique des PDE n'est prévu par aucune branche du droit ; ce qui peut avoir des répercussions sur la gestion efficiente des ressources financières mises à leur disposition, leur gouvernance et le contrôle externe.

Ainsi, l'absence d'un organe légal de contrôle de la gestion des PDE donne une certaine marge de manœuvre à la direction du projet, contrairement aux sociétés commerciales, qui disposent d'une réglementation définissant les exigences de production, de validation et de communication des états financiers de synthèse (administration fiscale, assemblée ordinaire, direction de la statistique, dépôt au greffe etc.) ; ce qui n'est pas une obligation clairement définie pour les projets.

De ce qui précède, il en découle que la création des Projets résulte d'accord juridique liant un Etat ou un de ses démembrements, une organisation civile (ONG, Association, Fondation) à un ou plusieurs partenaires financiers. Les Projets ne sont pas inscrits au registre du commerce et du crédit mobilier comme le sont les entreprises.

Le Projet obtient tous les attributs d'une personne morale dont la capacité d'ester en justice, de contractualiser avec des tierces personnes, etc. une fois que la Convention de financement entre les parties prenantes est signée.

D'une manière générale, les projets sont tenus de respecter, en plus des dispositions de la convention, les lois et règlements en vigueur dans le pays, essentiellement dans les domaines tels que :

- droit civil : pour la signature des contrats avec des Consultants et autres prestataires de service ;
- droit du travail : pour l'établissement des contrats de travail et versement les cotisations sociales pour le personnel utilisé dans le cadre du Projet ;
- droit fiscal : pour opérer des retenues fiscales sur les rémunérations versées (salaires et prestations) ;
- droit comptable : pour produire des justificatifs et tenir des journaux conformes aux règles comptables généralement admises.

Au vu de l'importance des fonds alloués aux projets, une réflexion sur leur statut juridique s'avère primordiale. Ce vide juridique lié à leur statut doit être comblé à l'image de ce qui existe pour les associations, les fondations et les coopératives pour lesquelles il y'a une législation spécifique.

### **2.1.3. Aspects juridiques liés à l'organisation comptable des PDE**

Les projets de développement ne relèvent pas du droit commercial du fait de leur nature et de leur objet. Ils ne sont pas inscrits au registre du commerce et du crédit mobilier. Leur création résulte d'instruments juridiques liant un Etat ou un de ses démembrements à un ou plusieurs bailleurs de fonds.

Ce sont ces instruments juridiques (conventions, protocoles d'accord, accord de crédit,...) qui prescrivent la tenue d'une comptabilité et décrivent le mode d'utilisation des ressources financières ; sans toutefois donner des détails ni sur les règles de tenue de cette comptabilité ni sur la forme que doivent revêtir les états de synthèse. L'auditeur se heurte donc à un défaut de normalisation des informations financières auxquelles seraient astreints les PDE.

Il convient de signaler que sur le plan international, régional et même national (pour le Sénégal), il n'existe pas un plan de comptes spécifique aux projets de développement. Généralement, les Projets sont appelés à on se contenter d'un plan faisant appel aux comptes du plan comptable général des entreprises (IFRS, OHADA, CIMA, CIPRES,...) avec une certaine adaptation.

En l'absence de normes comptables standards appliquées, certains partenaires financiers exigent l'application des normes comptables internationales (IFRS) ou des normes du système comptable OHADA, pour les projets créés dans les pays membres ; alors que d'autres font tout simplement référence à leurs propres normes locales.

Pour les projets financés par le Groupe Banque Mondiale (1995 : 10) par exemple, il est demandé qu'en l'absence de normes nationales supérieures, les états financiers soient établis sur la base des Normes comptables internationales. Ce qui facilite la comparaison entre projets et pays, garantit une présentation cohérente des états financiers et facilite leur interprétation. Toutefois, la Banque est consciente que les pratiques, normes ou exigences juridiques locales peuvent ne pas correspondre entièrement auxdites normes. Les organismes publics responsables de l'exécution peuvent être tenus par leurs propres législations et réglementations d'appliquer une méthode comptable qui ne satisfait pas aux Normes comptables internationales. Là où des normes nationales sont employées, la Banque exige que les états financiers indiquent quelles sont les différences substantielles avec les Normes comptables internationales, ainsi que l'impact de ces différences sur les états financiers présentés.

Dans le même contexte, le FIDA (2011 : 15-16) préconise que « ... les états financiers qui doivent être présentés, habituellement pour un exercice, doivent faire apparaître la situation financière du projet et doivent être préparés conformément à des normes internationalement reconnues (IFRS, IPSAS) ou à des normes nationales de vérification généralement reconnues quand celles-ci se rapprochent de la meilleure pratique internationale. Le contenu des états financiers peut varier en fonction des normes utilisées et des circonstances du projet mais doit comprendre au minimum les éléments dont le détail est indiqué ci-après :

- i. les états pour l'exercice considéré et pour l'exercice précédent indiquant la source et l'utilisation des fonds, qui devraient indiquer séparément les fonds du FIDA, les fonds de contrepartie (apportés par le gouvernement), les fonds provenant d'autres donateurs et les fonds des bénéficiaires ; et
- ii. le bilan (s'il y a lieu), qui devrait faire apparaître un solde bancaire et un solde de trésorerie correspondant aux chiffres figurant dans les états indiquant la source et l'utilisation des fonds, des immobilisations et du passif ;
- iii. le relevé des demandes de retrait – les états de dépenses (annuels/cumulatifs) ;

- iv. l'état/le rapprochement des comptes spéciaux/désignés ;
- v. l'état cumulé des fonds, par catégorie (de préférence libellé en droits de tirage spéciaux) ; et
- vi. des notes afférentes aux états financiers ».

Au niveau des pays de l'espace OHADA, l'obligation légale liée à l'organisation comptable des projets est définie par les articles 1 et 2 de l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises <sup>(10)</sup>, qui stipulent :

#### Article 1er

Toute **entreprise** au sens de l'article 2 ci- après doit mettre en place une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage.

A cet effet :

- elle classe, saisit, enregistre dans sa comptabilité toutes opérations entraînant des mouvements de valeur qui sont traitées avec des tiers ou qui sont constatées ou effectuées dans le cadre de sa gestion interne ;
- elle fournit, après traitement approprié de ces opérations, les redditions de comptes auxquelles elle est assujettie légalement ou de par ses statuts, ainsi que les informations nécessaires aux besoins des divers utilisateurs.

#### Article 2

Sont astreintes à la mise en place d'une comptabilité, dite comptabilité générale, les entreprises soumises aux dispositions du Droit commercial, les entreprises publiques, parapubliques, d'économie mixte, les coopératives et, plus généralement, les entités produisant des biens et des services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent, dans un but lucratif ou non, des activités économiques à titre principal ou accessoire qui se fondent sur des actes répétitifs, à l'exception de celles soumises aux règles de la comptabilité publique.

---

<sup>(10)</sup> Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises adopté le 22 février 2000, 113 articles, Journal Officiel OHADA N° 10 du 20 novembre 2000.

Cependant, le cadre comptable OHADA ne prévoit aucune disposition concernant les modalités spécifiques de tenue de la comptabilité et de présentation des états financiers des PDE, à l'instar des Groupement d'intérêt économique (GIE).

Quant au Sénégal, compte tenu de l'absence d'un cadre comptable sous régional ou national, les Projets dits d'« Exécution nationale » (CAP 2010 : 24) <sup>(11)</sup> sont appelés à tenir une comptabilité publique conforme aux normes qui sont applicables et compatibles avec l'obligation de rendre compte à l'Etat et au bailleur, de l'exécution des budgets mis à leur disposition, pour l'exécution du projet d'investissement public et leur situation financière.

#### **2.1.4. Aspects fiscaux liés aux PDE**

Il s'agit ici essentiellement des dispositions fiscales auxquelles les projets de développement sont assujettis. Tenant compte du fait que le droit fiscal diffère d'un pays à l'autre ; nous allons nous appesantir sur la législation fiscale sénégalaise.

En effet, les projets de développement sont exemptés de l'impôt sur les sociétés conformément aux dispositions de l'article 5 (Livre premier, Titre I, Chapitre premier) du Code général des impôts sénégalais (DGID, 2013 : 10), qui stipule : « Sont exemptés de l'impôt, dans la limite de leur objet :

- (...)
- 7. les associations ou organismes privés sans but lucratif, ainsi que les fondations et waqf reconnus d'utilité publique ;
- 8. les établissements publics, organismes, collectivités et autres personnes morales de droit public sans but lucratif. (...) »

Cependant, les PDE restent assujettis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, du fait de l'emploi du personnel, au titre de l'article 48 (Livre premier, Titre I, Chapitre III : 30) du Code général des impôts sénégalais (DGID, 2013 : 30), qui dispose : « Sous réserve des dispositions des conventions internationales relatives aux doubles impositions, l'impôt sur le revenu est dû par toute personne physique domiciliée au Sénégal ou titulaire de revenus de sources sénégalaise. Les personnes physiques qui ont au Sénégal leur domicile fiscal sont,

---

<sup>(11)</sup> CAP : Centre d'Appui à la mise en œuvre des Projets et Programmes (2008), Manuel cadre pour la mise en œuvre des projets et programmes sous « EXECUTION NATIONALE », 35 pages.

quelle que soit leur nationalité, soumises à l'impôt sur le revenu, sur l'ensemble de leurs revenus, de source sénégalaise comme de source étrangère. Celles dont le domicile fiscal est situé hors du Sénégal sont, quelle que soit leur nationalité, passibles de l'impôt sur le revenu en raison des revenus de sources sénégalaise dont elles disposent. (...) ».

A propos de la TVA, les projets de développement en sont exemptés, car la TVA est due sur les opérations réalisées à titre onéreux (achats de biens et services réalisés).

## **2.2. Pratiques comptables et justification des opérations dans les PDE**

Il s'agit ici de décrire d'une part, les méthodes comptables utilisées pour l'enregistrement des informations concernant la vie du projet et d'autres parts, celles utilisées pour constituer les pièces justificatives et tous les éléments qui servent de support pour les informations enregistrées ; compte tenu de la spécificité des activités des PDE.

Le choix de cette approche est fondé sur la définition même de la comptabilité qui, selon Oumar SAMBE & Mamadou Ibra DIALLO (2003 : 32), est un système d'organisation de l'information financière permettant d'une part, de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et, d'autres parts, de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés.

### **2.2.1. Pratiques comptables utilisées dans les PDE**

Les pratiques comptables utilisées au sein des PDE sont tributaires des conventions, accords et décrets qui contribuent à leur création. L'absence d'un cadre comptable spécifique aux PDE comme nous l'avons souligné précédemment, donne une latitude au choix des différents systèmes comptables existants à appliquer. Ainsi, nous allons présenter ces pratiques suivant deux principaux angles : l'angle des bailleurs de fonds (pratiques internationales) et l'angle des Etats (pratiques sous régionales et nationales).

#### **2.2.1.1. Pratiques comptables du point de vue des bailleurs de fonds**

Les bailleurs de fonds sont les différents acteurs qui contribuent au financement des projets de développement (PDE). Ils sont en général constitués essentiellement des structures telles que :

- les organismes internationaux spécialisés (UE, PNUD, ONUDI, UNESCO, UNICEF, FAO, OMS, OACI) ;
- les institutions financières internationales spécialisées dans le développement (Banque Mondiale, FMI, BAD, FIDA, BID, BOAD, etc.) ;
- les organisations non gouvernementales (PSI, GTZ...).

Pour la plupart, ils ne définissent ni ne codifient les divers principes et normes comptables à appliquer dans la gestion des projets. Cependant, ils exigent que la comptabilité mise en place pour chaque projet respecte les principes fondamentaux suivants :

- comptabilisation intégrale de tous les financements reçus ;
- mention régulière dans les états financiers de tous les renseignements significatifs ;
- présentation sincère et reflet fidèle de la situation des résultats et des états financiers ;
- indications claires des principes comptables adoptés dans les états financiers ;
- examen indépendant des comptes et des systèmes comptables.

Pour que ces principes soient respectés, les états financiers doivent être établis conformément aux usages comptables généralement admis et fondés sur les règles, procédures et méthodes généralement préconisées dans les pays concernés, à condition qu'elles soient adaptées aux objectifs et permettent de rendre compte des opérations menées dans le cadre du projet.

### **2.2.1.2. Pratiques comptables du point de vue des Etats**

Dans cette rubrique, nous allons distinguer les Etats pris dans leur ensemble, notamment en considérant les Etats de l'espace comptable OHADA et les Etats pris individuellement, en considérant le cas du Sénégal.

#### **2.2.1.2.1. Dans le cadre de l'espace comptable OHADA**

Les dispositions du droit comptable OHADA ne définissent pas de façon spécifique les méthodes d'organisation comptable requises pour les projets de développement (PDE). Elles énoncent juste les principes généraux auxquelles les PDE peuvent se référer, pour modéliser la tenue de leur comptabilité. Ces dispositions sont consignées dans l'Article 17 de l'Acte Uniforme de l'OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises (OHADA, 2000 : 5), qui dispose :

« L'organisation comptable doit au moins respecter les conditions de régularité et de sécurité suivantes :

1. la tenue de la comptabilité dans la langue officielle et dans l'unité monétaire légale du pays ;
2. l'emploi de la technique de la partie double, qui se traduit par une écriture affectant au moins deux comptes, l'un étant débité et l'autre crédité. Lorsqu'une opération est enregistrée, le total des sommes inscrites au débit de comptes doit être égal au total des sommes inscrites au crédit d'autres comptes ;
3. la justification des écritures par des pièces datées, conservées, classées dans un ordre défini dans le document décrivant les procédures et l'organisation comptables, susceptibles de servir comme moyen de preuve et portant les références de leur enregistrement en comptabilité ;
4. le respect de l'enregistrement chronologique des opérations.

Les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise sont enregistrés en comptabilité, opération par opération, dans l'ordre de leur date de valeur comptable. Cette date est celle de l'émission par l'entreprise de la pièce justificative de l'opération, ou celle de la réception des pièces d'origine externe. Les opérations de même nature réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique. (...).

#### **2.2.1.2.2. Dans le cadre national du Sénégal**

Au Sénégal, il est fait obligation aux PDE, suivant les dispositions du Manuel cadre d'exécution des Projets et Programmes (CAP 2010 : 24), de tenir une comptabilité qui décrit l'exécution de ses opérations en deniers et fait apparaître les résultats annuels. En conséquence, les PDE doivent tenir une comptabilité budgétaire, analytique et générale en utilisant les nomenclatures de l'Etat.

Aussi, les PDE doivent tenir, selon les formes prescrites, une comptabilité des matières qui décrit les mouvements et la situation de ses biens mobiliers et immobiliers.

##### **a) Comptabilité budgétaire**

La comptabilité budgétaire est tenue par année financière. Elle décrit toutes les opérations relatives à :



- la mise en place des crédits budgétaires ;
- la liquidation et l'ordonnancement des recettes et des dépenses ;
- l'encaissement des recettes et au règlement des dépenses.

Les dépenses sont imputées dans des codes budgétaires qui jouent le même rôle que les comptes de la comptabilité générale. Dans le système de codification appliqué, la distinction est faite entre les lignes budgétaires et rubriques budgétaires.

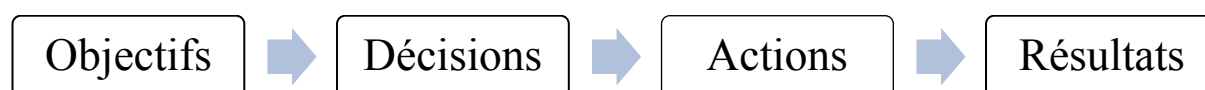
- Les lignes budgétaires sont des postes comptables qui permettent d'imputer les opérations conformément au budget de base de la convention. Elles sont définies selon les activités du projet et permettent une analyse fine des dépenses.
- Les rubriques budgétaires sont des postes de regroupement et de totalisation des lignes budgétaires qui se rapportent à une même activité.

#### b) Comptabilité analytique

Aussi appelée comptabilité de gestion, c'est une technique qui permet la détermination et l'analyse des coûts (Grandguillot, Béatrice et Francis, 2014 : 15). Elle a pour objet de déterminer, en prévision, le prix de revient des activités, selon la méthode de la gestion par objectif ou l'approche de la Gestion Axée sur les Résultats (GAR).

Pour atteindre ces objectifs, il faut prendre des décisions, et veiller à ce que la mise en œuvre de ces décisions donne les résultats escomptés. Ce qui peut être représenté par la séquence suivante :

Figure 3 : processus de gestion par objectifs



*Source : Leclère et Didier (2011 : 13)*

L'intérêt de sa mise en œuvre se justifie par le fait que les budgets des projets doivent être analysés par objectif, par composante et par activité. Aussi, les demandes d'avance de fonds sont présentées suivant cette articulation.

### **c) Comptabilité générale**

Elle a pour objet de dresser la situation patrimoniale du Projet, en dressant un inventaire général de l'ensemble des emplois et des ressources. Les écritures comptables décrivant les opérations sont tenues en partie double, conformément au Plan Comptable généralement admis et suivant les principes de la comptabilité des droits constatés (comptabilité des engagements).

### **d) Comptabilité des matières**

Elle est définie comme une comptabilité d'inventaire permanent des biens mobiliers ou immobiliers, autres que les deniers et valeurs. Elle est basée sur une nomenclature classant les biens en deux groupes généraux. Le premier groupe décrit par nature les matières destinées à usage de plusieurs années et qui doivent faire l'objet d'un entretien permanent. Le second groupe concerne les petites fournitures et de façon générale, toutes les matières consommables par le premier usage et, qui sont prévues au budget de fonctionnement et d'entretien.

### **e) Comptabilité des régisseurs de compte d'avance**

Elle doit permettre de suivre et de justifier de façon permanente les opérations de trésorerie effectuées sur compte d'avance du projet, et de suivre le solde. Il concerne notamment :

- les comptes alimentés directement par le partenaire ;
- les comptes d'avances ouverts dans les écritures du Trésor.

## **2.2.2. Méthodes de justification des opérations comptables dans les PDE**

Les méthodes de justification des opérations comptables s'entendent de l'ensemble des procédures et techniques utilisées pour corroborer la réalité, l'exhaustivité et l'évaluation des opérations enregistrées dans la comptabilité d'une structure. Elles sont définies à la fois en fonction de la méthode comptable utilisée par cette dernière et de la nature de ses activités.

En général, ces méthodes sont consignées dans le manuel de procédures, qui constitue un repère, pouvant guider l'auditeur dans la collecte des éléments probants nécessaires pour étayer son opinion.

Parlant des éléments probants, la norme d'audit NA 500 (2012 : 169) les définit comme toutes informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion. Ils sont nécessaires pour étayer cette opinion et le rapport de l'auditeur.

Les éléments probants sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures mises en œuvre au cours de l'audit. Ils comprennent à la fois des informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et toutes les informations recueillies qui les contredisent.

A propos des projets de développement, nous allons décrire les méthodes de justification en tenant compte des catégories de transactions généralement réalisées, notamment la *mobilisation des ressources* et les *opérations de gestion courante*.

### 2.2.2.1. Les opérations liées à la mobilisation de ressources

Il s'agit des procédures liées aux entrées de fonds suivant différents mécanismes utilisés dans les PDE, notamment le remboursement des dépenses, le réapprovisionnement du compte spécial, le paiement direct. Le contenu des différentes actions y relatif se trouve décrit dans le tableau ci-après.

Tableau 1 : Description de la méthode de justification des opérations liées aux « entrées de fonds »

Nature de l'opération	Procédure d'enregistrement	Support de justification
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Virements reçus</li> <li>➤ Remboursement des dépenses</li> <li>➤ Réapprovisionnement du compte spécial</li> <li>➤ Paiement direct</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Emission des demandes d'alimentation ou de renouvellement de fonds ou de remboursement</li> <li>➤ Approbation des demandes</li> <li>➤ Réception des relevés bancaires ou des avis de crédit</li> <li>➤ Imputation comptable</li> <li>➤ Vérification de l'imputation comptable</li> <li>➤ Enregistrement au journal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Demandes d'alimentation</li> <li>➤ Demandes de renouvellement de fonds</li> <li>➤ Demandes de remboursement</li> <li>➤ Pièces justificatives</li> <li>➤ Avis de crédit</li> <li>➤ Relevé bancaire</li> </ul>

*Source : ATH Guides (1991 : 31)*

### 2.2.2.2. Les opérations de gestion courante

Les transactions que nous assimilons à une gestion courante dans les projets de développement sont celles généralement décrites et citées comme activités traditionnelles de toute entreprise. Elles sont liées entre autres : à l'actif immobilisé, au stock, aux engagements et aux tiers, à la trésorerie, au compte de charges et de produits, aux autres charges et autres produits, aux engagements hors bilan.

Les pratiques de justification y relatives peuvent se résumer autour de la description présentée dans les différents tableaux ci-après :

Tableau 2 : Description de la méthode de justification des opérations liées à l' « Acquisition des biens »

Nature de l'opération	Procédure d'enregistrement	Support de justification
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Acquisitions du matériel et du mobilier de bureau</li> <li>➤ Acquisitions du matériel de transport</li> <li>➤ Acquisitions du matériel technique</li> <li>➤ Acquisitions d'autres matériels et mobiliers</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Emission des demandes d'achats</li> <li>➤ Approbation des demandes d'achats</li> <li>➤ Etablissement des commandes</li> <li>➤ Réception du matériel ou mobilier</li> <li>➤ Comparaison commande-facture</li> <li>➤ Comparaison bon de réception-facture</li> <li>➤ Imputation comptable</li> <li>➤ Vérification de l'imputation comptable</li> <li>➤ Enregistrement au journal des achats et aux comptes fournisseurs</li> <li>➤ Rapprochement des relevés fournisseurs avec les comptes individuels</li> <li>➤ Préparation des chèques</li> <li>➤ Signature des chèques</li> <li>➤ Envoi des chèques</li> <li>➤ Enregistrement des décaissements</li> <li>➤ Suivi des avoirs</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Demande d'Approvisionnement</li> <li>➤ 3 factures Pro forma</li> <li>➤ Analyse Documentée des Offres</li> <li>➤ Procès-verbal du Comité de Sélection</li> <li>➤ Documentation relative au dossier d'appel d'offres</li> <li>➤ Bon de commande</li> <li>➤ Facture</li> <li>➤ Bon de livraison</li> <li>➤ Bon de réception</li> <li>➤ Mémoire expliquant pourquoi certaines dispositions de la procédure d'achat de biens ou de services n'ont pas été respectées dans le processus, si tel est le cas.</li> <li>➤ Pièces relatives au règlement</li> </ul>

*Source : ATH Guides (1991 : 31)*

**Tableau 3 : Description de la méthode de justification des opérations liées aux « Prestations de services »**

Nature de l'opération	Procédure d'enregistrement	Support de justification
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Achat et consommation de carburant</li> <li>➤ Frais d'entretien et de réparation</li> <li>➤ Loyers et autres charges locatives</li> <li>➤ Fournitures de bureau et consommables informatiques</li> <li>➤ Frais de téléphone et de communication</li> <li>➤ Remboursement de divers frais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Emission des demandes d'achats (ou des demandes de contrats s'il s'agit des loyers)</li> <li>➤ Approbation des demandes d'achats (ou des demandes de contrats s'il s'agit des loyers)</li> <li>➤ Etablissement des commandes (ou des contrats s'il s'agit des loyers)</li> <li>➤ Autorisation des commandes (contrats s'il s'agit pour les loyers)</li> <li>➤ Réception des fournitures ou du stock</li> <li>➤ Comparaison commande-facture</li> <li>➤ Comparaison bon de réception-facture</li> <li>➤ Imputation comptable (code analytique, n° pièce, date, mention « payé », et apprécier la pertinence de l'affectation.)</li> <li>➤ Vérification de l'imputation comptable</li> <li>➤ Enregistrement au journal des achats, puis aux comptes fournisseurs</li> <li>➤ Rapprochement des relevés fournisseurs avec les comptes individuels</li> <li>➤ Rapprochement de la balance fournisseurs avec le compte collectif</li> <li>➤ Préparation des chèques</li> <li>➤ Signature des chèques</li> <li>➤ Envoi des chèques</li> <li>➤ Enregistrement des décaissements</li> <li>➤ Suivi des avoirs</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Demande de Services,</li> <li>➤ Analyse Documentée des Offres,</li> <li>➤ 3 factures Pro forma,</li> <li>➤ Facture avec mention « <b>certification service fait, la date et la signature</b> » par le demandeur,</li> <li>➤ Contrat ou un Bon de commande,</li> <li>➤ Bon de livraison</li> <li>➤ Bon de réception</li> <li>➤ Mémorandum expliquant pourquoi certaines dispositions de la procédure d'achat de biens ou de services n'ont pas été respectées dans le processus, si tel est le cas</li> <li>➤ Pièces relatives au règlement.</li> </ul>

*Source : ATH Guides (1991 : 31)*

Tableau 4 : Description de la méthode de justification des opérations liées aux « Charges salariales »

Nature de l'opération	Procédure d'enregistrement	Support de justification
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Paiement des salaires et rémunérations diverses</li> <li>➤ Remboursement de divers frais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Approbation des entrées ou sorties de personnel</li> <li>➤ Détermination des niveaux de rémunérations</li> <li>➤ Autorisation des primes</li> <li>➤ Mise à jour du fichier permanent</li> <li>➤ Approbation des heures travaillées</li> <li>➤ Préparation de la paie</li> <li>➤ Vérification des calculs</li> <li>➤ Approbation finale de la paie après sa préparation</li> <li>➤ Préparation des enveloppes de paie</li> <li>➤ Distribution des enveloppes</li> <li>➤ Signature des chèques ou virements de salaires</li> <li>➤ Rapprochement de banque du compte bancaire réservé aux salaires</li> <li>➤ Centralisation de la paie</li> <li>➤ Imputation comptable (code analytique, n° pièce, date, mention « payé », et apprécier la pertinence de l'affectation.)</li> <li>➤ Vérification de l'imputation comptable</li> <li>➤ Saisie dans le journal</li> <li>➤ Définition des dossiers individuels du personnel</li> <li>➤ Comparaison périodique du journal de paie avec les dossiers individuels</li> <li>➤ Autorisation d'acomptes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Contrat de travail ou de prestation pour le consultant</li> <li>➤ Feuille de temps (« timesheet ») approuvée par le superviseur et le bulletin de paie pour le salarié</li> <li>➤ Facture du consultant avec la mention « <b>certification service fait, la date et la signature</b> » par le demandeur,</li> <li>➤ Toute autre pièce nécessaire suivant les termes du contrat</li> <li>➤ Copie des chèques</li> <li>➤ Ordres de virement</li> <li>➤ Relevés bancaire</li> <li>➤ Journaux de paie</li> <li>➤ Dossier individuel des salariés</li> <li>➤ Pièces relatives au règlement (pour les paiements en espèce)</li> </ul>

Source : ATH Guides (1991 : 39)

**Tableau 5 :** Description de la méthode de justification des opérations liées aux « Frais de mission et de formation »

Nature de l'opération	Procédure d'enregistrement	Support de justification
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Frais de mission, de formation</li> <li>➤ Remboursement de divers frais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Approbation des besoins</li> <li>➤ Détermination des niveaux de rémunérations</li> <li>➤ Autorisation de mise en route</li> <li>➤ Approbation des primes ou des frais</li> <li>➤ Signature des chèques ou virements dans les comptes des agents concernés</li> <li>➤ Imputation comptable (code analytique, n° pièce, date, mention « payé », et apprécier la pertinence de l'affectation).</li> <li>➤ Vérification de l'imputation comptable</li> <li>➤ Saisie dans le journal.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Bon de commande ou bon d'émission</li> <li>➤ Facture d'achat du billet d'avion</li> <li>➤ Souche de billet d'avion</li> <li>➤ Ordre de mission ou de mise en stage (pour la formation)</li> <li>➤ Cartes d'accès à bord</li> <li>➤ Justificatifs des dépenses effectuées.</li> </ul>

*Source : nous-même (au regard des bonnes pratiques)*

**Tableau 6 :** Description de la méthode de justification des opérations liées aux « Ateliers et séminaires de formation »

Nature de l'opération	Procédure d'enregistrement	Support de justification
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Organisation des ateliers de formation</li> <li>➤ Organisation des séminaires de formation</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Réception des pièces</li> <li>➤ Vérifications diverses des pièces (réalité, authenticité, budgétisation, calcul arithmétique, conformité, évaluation,...)</li> <li>➤ Imputations sur les pièces comptables : code analytique, n° pièce, date, mention « payé », et apprécier la pertinence de l'affectation.</li> <li>➤ Validation des imputations</li> <li>➤ Enregistrement dans les journaux</li> <li>➤ Classement des pièces selon les codes analytique et chronologique dans des classeurs.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Budget prévisionnel approuvé par le Responsable de Programme</li> <li>➤ Demande d'avance,</li> <li>➤ Facture définitive pour les prestations fournies par les tiers</li> <li>➤ Fiche de présence des participants</li> <li>➤ Etat récapitulatif par type de dépenses effectuées, avec à l'appui des pièces comptables justificatives (état des indemnités, notes, factures, etc.),</li> <li>➤ Mémoire expliquant pourquoi certaines dispositions de la procédure d'achat de biens ou de services n'ont pas été respectées dans le processus, si tel est le cas.</li> </ul>

*Source : nous-même (au regard des bonnes pratiques)*

Au regard de ce qui précède, il ressort que la justification des opérations comptables obéit à une multitude de contraintes liées tant aux procédures qu'à la nature des pièces à conviction constituées par le comptable tout au long du déroulement des activités de la structure. Cet état de choses mérite donc l'attention de l'auditeur, qui est appelé à se prononcer sur les comptes.

Pour concilier toute la littérature développée dans ces différents chapitres avec la réalité pratique des projets de développement, il convient de faire usage d'un modèle d'analyse conséquent permettant d'atteindre les objectifs de notre recherche. Ainsi, l'ossature du modèle d'analyse retenu et les outils nécessaires pour la collecte des données, sont présentés dans la suite de notre travail.



## CHAPITRE III : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Tout travail de recherche repose sur une certaine vision du monde, utilise une méthodologie, propose des résultats visant à comprendre, expliquer, prédire ou transformer (THIETART Raymond-Alain, 2014 : 14). La méthodologie est la systématisation de l'étude, qui nous permettra de structurer le modèle d'analyse retenu et les moyens (outils) correspondant à chacune des étapes, pour atteindre les objectifs de recherche précédemment définis.

Dans ce chapitre, nous allons donc monter ce qu'est notre modèle et quels sont les outils que nous allons utiliser pour mener à bien nos investigations.

### 3.1. Présentation du modèle d'analyse

L'activité de construction d'un modèle se conçoit comme l'identification des composantes (ou variables) du système ou phénomène et, surtout, la mise en évidence des relations d'influence (ou causales) qu'entretiennent entre-elles ces composantes (ou variables) (THIETART Raymond-Alain, 2014 : 334).

Dans notre étude, nous utiliserons la combinaison de deux méthodes (façon logique de conduire un travail, une réflexion ou ensemble de processus ordonnés pour parvenir à un résultat) <sup>(12)</sup> d'analyse ; à savoir la méthode descriptive et la méthode analytique. Ces méthodes seront mises en œuvre sur la base d'une approche qualitative.

#### 3.1.1. Définition des méthodes et de l'approche retenues

##### ❖ Méthode descriptive

La méthode descriptive consiste à décrire, nommer ou caractériser un phénomène, une situation ou un événement de sorte qu'il apparaisse familier. (N'da Paul, 2002 : 19)

Cette méthode nous aidera dans la description de la structure organisationnelle du programme de développement ENDA PRONAT, pour mieux appréhender les différentes réalités pratiques liées à la problématique de notre étude.

---

<sup>(12)</sup> <http://dictionnaire.reverso.net/francais-definition/m%C3%A9thode%20d'analyse>

### ❖ **Méthode analytique**

La méthode analytique « consiste à décomposer l'objet d'étude en allant du plus complexe au plus simple. Cette méthode recherche le plus petit composant possible, l'unité de base des phénomènes » (AKTOUF O., 1992 : 23).

Cette méthode nous permettra outre l'analyse de la documentation disponible, de décortiquer les résultats des investigations qui seront menées au sein ENDA PRONAT, par rapport à notre sujet d'étude. Notamment, il s'agira d'interpréter les réponses consignées dans les différents outils qui seront utilisés.

### ❖ **Approche qualitative**

La recherche qualitative est fondée sur des entretiens semi-structurés ou même non structurés dans le cadre desquelles le modérateur ou l'intervieweur travaille avec un guide de discussion ou un guide d'entretien élaboré selon le sujet et la cible de l'étude. Les méthodes qualitatives ne génèrent de données statistiques que dans une approche de quantification des informations qualitatives. <sup>(13)</sup>

Le choix de cette approche est fondé sur la nature de notre recherche, qui vise à élucider les enjeux de la justification des opérations comptables au sein des projets de développement (PDE), dans le cadre de l'audit comptable et financier.

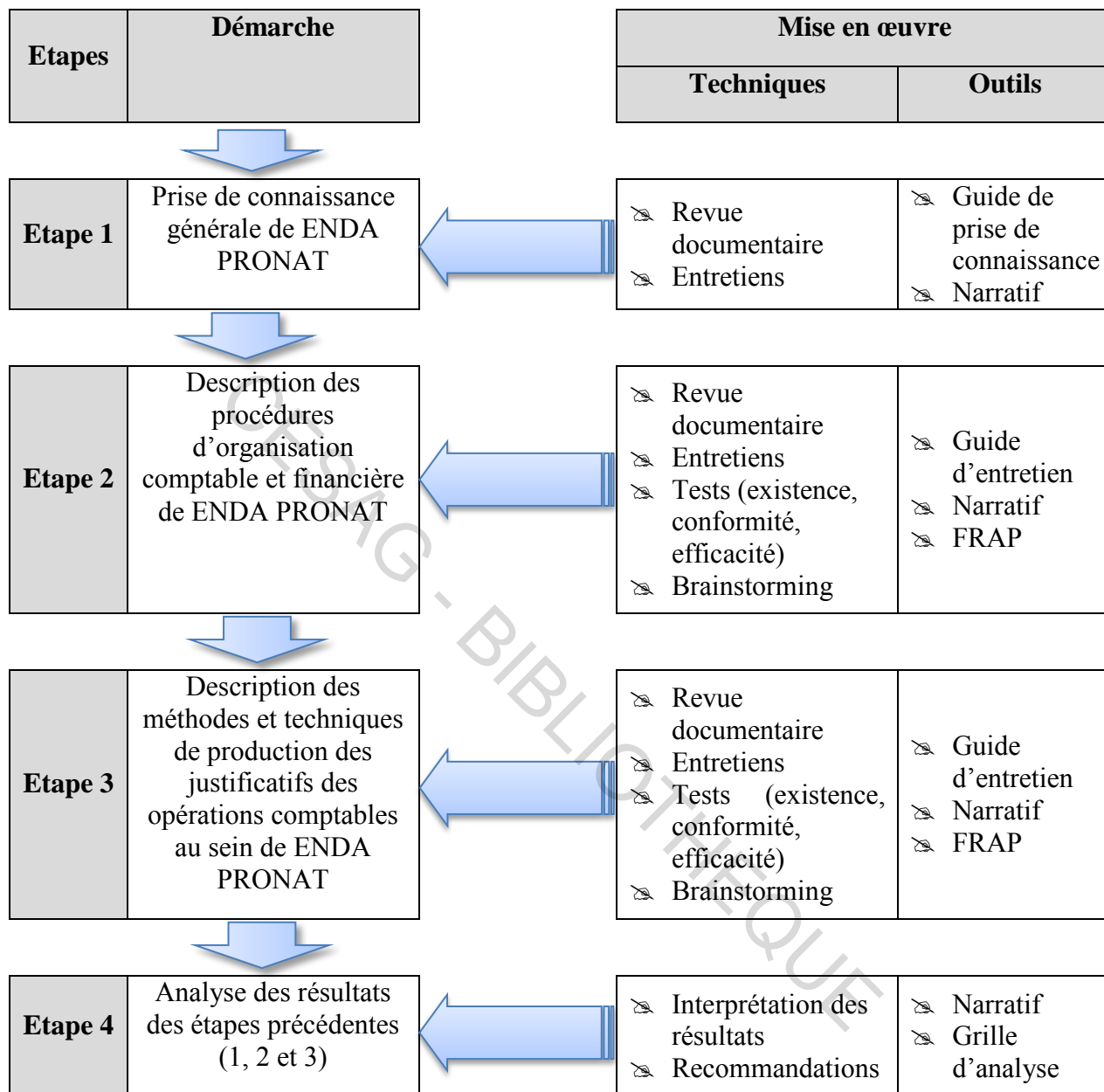
### **3.1.2. Présentation du model d'analyse**

Notre modèle d'analyse présente de façon schématique les différentes étapes à accomplir pour recueillir et analyser les informations concernant ENDA PRONAT, ainsi que les outils et techniques correspondants à chacune des étapes.

---

<sup>(13)</sup> ROCARE Extraits de guides pour recherche qualitative <http://www.ernwaca.org/panaf/RO/fr/definition.php>

Figure 4 : Schéma du modèle d'analyse



Source : nous-même.

#### ❖ Commentaire sur les techniques à utiliser dans la démarche

La revue documentaire consistera entre autres à prendre connaissance :

- du domaine d'intervention de ENDA PRONAT ;
- des conventions et textes relatifs à sa création ;
- de la circulation et du traitement des informations financières ;

- du manuel d'exécution technique du Projet (manuel d'opérations) ;
- du manuel de procédures administratives, financières et comptables, ainsi que tout autre document utiles à la compréhension de l'organisation et du fonctionnement de ENDA PRONAT.

Par ailleurs, les entretiens et brainstormings seront effectués principalement avec les responsables du service administratif et financier de ENDA PRONAT, en vue d'étayer d'avantage les résultats de la revue documentaire.

Les tests d'existence, de conformité, et d'efficacité consisteront à valider la pratique des procédures d'organisation comptable et financière, ainsi que celle des méthodes et techniques de production des justificatifs de ENDA PRONAT préalablement décrites.

## **3.2. Outils de collecte et d'analyse des données**

Cette section est consacrée à la définition et à la description des différents outils à utiliser pour la collecte des données au sein de ENDA PRONAT et, pour l'analyse de ces dernières.

### **3.2.1. Guide de prise de connaissance (annexe 1)**

Le guide de prise de connaissance est un outil qui permet de fournir à l'auditeur une liste indicative des informations ou des documents nécessaires à l'approfondissement de la phase de diagnostic. (ATH Guides, 1991 : 23)

Dans le cadre de notre travail, il sera question d'obtenir les informations sur le secteur d'intervention de ENDA PRONAT, son environnement réglementaire, le référentiel comptable utilisé, les conventions et textes relatifs à sa création, les procédures administratives et comptables appliquées.

### **3.2.2. Guide d'entretien (annexes 2-13)**

C'est un outil qui sert à collecter des informations afin de prendre connaissance des activités du domaine ou de la structure auditée, et éventuellement constituer les preuves qui permettront d'atteindre les objectifs fixés par l'auditeur. (IFACI, 2013 : 50)

Il nous permettra ainsi de comprendre et d'apprécier la culture et la pratique du contrôle interne au sein de ENDA PRONAT.

### **3.2.3. Narratif**

C'est un outil de mise en ordre de renseignements obtenus par ailleurs, qui permet à la fois à l'auditeur de collecter l'information auprès de l'audité, et de transcrire les résultats des analyses de cette information.

Pour la collecte de l'information, l'auditeur se contente d'écouter et de noter le récit de son interlocuteur, dans le but de faire décrire le cadre général de la situation et, en ce qui concerne la transcription de l'information, le narratif permet de décrire le résultat des analyses de l'auditeur, sur la base des observations physiques, des constats, des conclusions de tests et des entretiens réalisés.

### **3.2.4. Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes (FRAP) (annexe 14)**

La FRAP est le papier de travail synthétique par lequel l'auditeur documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque phase du travail terrain et communique avec l'audité.

Selon Renard Jacques (2013 : 247), la FRAP se présente aujourd'hui comme un document normalisé, qui va conduire le raisonnement de l'auditeur à seule fin de l'amener à formuler une recommandation.

Chaque FRAP est un document ou un écran d'ordinateur (sur une ou deux pages) divisé en cinq parties : problème, constat, causes, conséquences, recommandations (cf. modèle ci-après). Elle est remplie par l'auditeur à chaque fois qu'il rencontre un dysfonctionnement, une erreur, une malversation, une insuffisance... bref, à chaque fois qu'une observation révèle un problème, une difficulté, l'auditeur utilise ce moyen pour conduire son raisonnement. À la fin de son audit, il est alors en possession d'une grande quantité de FRAP, relatives à tous les domaines explorés dans l'ordre chronologique et logique du questionnaire de contrôle interne (QCI) et d'importance plus ou moins grande selon les conséquences du phénomène analysé.

### **3.2.5. Grille d'analyse**

C'est un outil qui permet de visualiser les attributions des personnes ou des services. Identifier « qui fait quoi » et mettre en évidence une éventuelle inadéquation de la répartition des tâches d'un processus entre les personnes et/ou les services (ainsi que les tâches non faites). (IFACI 2013 : 52)

Cette grille sera constituée à partir des résultats de la revue documentaire et des différents entretiens qui seront entrepris. Il nous permettra de déceler les forces, les faiblesses et les risques éventuels, aussi bien de l'organisation comptable mise en place, que du système de contrôle interne. Ce qui va nous guider dans la construction de l'approche de justification des opérations comptables à proposer à ENDA PRONAT.

## **Conclusion de la première partie**

Après avoir donné une compréhension de l'audit comptable et financier de PDE ; décrypté les mécanismes de justification des opérations comptables ; identifié et hiérarchisé les différentes composantes répondant à la logique de la conduite de notre recherche, il est bien évident que tous ces éléments soient mis en exergue, afin de parvenir aux résultats escomptés. L'illustration de la mise en œuvre de cette méthodologie, ainsi que les résultats obtenus sont présentés dans la suite de notre travail.

**DEUXIEME PARTIE :**  
*Réalités pratiques de justification des  
opérations comptables dans un PDE  
(cas de ENDA PRONAT)*

## **Introduction de la deuxième partie**

En dépit des particularités liées à l'organisation comptable des projets ou programmes de développement (PDE), telles qu'énumérées dans la première partie de notre travail, il n'en demeure pas moins qu'ils soient tenus à l'égard de toutes les parties prenantes (bailleurs de fonds, Etats, PTF, tiers,...) de justifier les emplois correspondant aux ressources mises à leur disposition.

Nous allons ici faire une description et une évaluation de l'organisation existante au sein de ENDA PRONAT, à partir de quoi nous allons proposer une approche conséquente de justification des opérations comptables permettant de rassurer l'auditeur dans l'appréciation des éléments probants sur lesquels il assoie son opinion lors de l'audit des états financiers.

En premier lieu, une présentation brève est faite de ENDA PRONAT, suivi d'une description de son organisation comptable ; puis en dernier ressort est présentée l'approche de justification des opérations comptables proposée pour ENDA PRONAT, à partir de l'analyse de l'existant et aussi en référence aux bonnes pratiques développées dans la première partie du présent document.



## **CHAPITRE IV : PRESENTATION DE ENDA PRONAT**

La présentation consiste à faire connaître ou à monter les caractéristiques d'un élément ou d'une situation donnée. Dans ce chapitre, nous allons tant soit peu donner un aperçu sur l'identité de ENDA PRONAT, son fondement, son environnement, son organisation interne et le fonctionnement des différents organes qui le constituent. Ceci, afin de mieux cerner le contexte dans lequel notre modèle d'analyse défini plus haut a été mis en œuvre.

### **4.1. Aperçu sur la connaissance générale de ENDA PRONAT**

Nous allons dans cette section présenter en premier lieu les éléments permettant d'identifier le programme de développement ENDA PRONAT, puis retracer brièvement son évolution dans le temps.

#### **4.1.1. Identification générale de ENDA PRONAT**

Nous présentons ici de façon résumée les informations résultant de notre prise de connaissance, conformément à la revue documentaire effectuée et aussi au résultat du guide de prise de connaissance qui a été administré auprès du personnel. Ces informations sont présentées dans les rubriques concernant l'identité de ENDA PRONAT, les projets mis en œuvres et les zones géographiques d'intervention.

##### **4.1.1.1. Identité de ENDA PRONAT**

L'essentiel des indications décrivant l'identité de ENDA PRONAT est présenté à travers les rubriques telles que la nature de la structure, la dénomination, l'adresse, les contacts et l'objet social. Le résultat de notre revue documentaire et du guide de prise de connaissance qui a été administré auprès du personnel se résume ainsi qu'il suit :

Tableau 7 : Identité de ENDA PRONAT

<b>Rubrique</b>	<b>Indication</b>
Type de structure	Programme de développement
Dénomination	ENDA PRONAT
Adresse	54, rue Carnot plateau ville, Dakar, Sénégal B.P. : 3370
Contacts	Tél. : +221 33 889 34 19 / +221 33 889 34 39 Fax : +221 33 842 86 81 e-mail : <a href="mailto:pronat@endatiersmonde.org">pronat@endatiersmonde.org</a> site web : <a href="http://www.endapronat.org">http://www.endapronat.org</a>
Objet	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Promotion de l'agriculture saine et durable</li> <li>➤ Lutte contre la dégradation de l'environnement</li> <li>➤ Protection des terroirs (lutte contre l'accaparement des terres)</li> <li>➤ La sécurisation de la souveraineté alimentaire</li> </ul>
Référentiel comptable utilisé	SYSCOA

*Source* : site web ENDA PRONAT (<http://www.endapronat.org>)

#### **4.1.1.2. Projets mis en œuvre par ENDA PRONAT**

ENDA PRONAT est un programme de développement qui gère plusieurs projets de développement, avec différents bailleurs de fonds. Chaque bailleur de fonds dispose et exige la mise en œuvre d'un canevas (ou des procédures) particulier pour la justification des opérations effectuées. Les activités réalisées à travers ces projets sont initiées par le bureau de coordination, qui formule une demande de financement auprès des bailleurs de fonds habilités selon les thématiques retenues. La cartographie des projets actifs au 30 septembre 2014, avec les bailleurs de fonds correspondant se présente comme suit :

**Tableau 8 : Liste des projets actifs mis en œuvre par ENDA PRONAT**

N°	Bailleur	Intitulé du projet
1	LMSLF/Belgique	Le Monde selon les femmes « Egalité entre les femmes et les Hommes dans les différentes sphères »
2	Katholische Zentralstelle für/Miséréor – Allemagne	Projet n°116-900-1061 ZG Régénération des terroirs pour une meilleure sécurité alimentaire dans la communauté rurale de Diouroup
3	Appui à la FYNW/CTB Belgique	Appui à la FYNW dans le développement de la valorisation de la filière textile artisanale
4	HEKS / Suisse	Renforcement de la fédération woobin agriculture seine et durable et une meilleure sécurité alimentaire
5	Comité Français pour la solidarité Internationale	CFSI : Circuits courts de vente des fruits et légumes sains à Dakar
6	Fondation Chanel/France-Enda Europe	Autonomisation de maraichers via la création de circuits de commercialisation de légumes sains
7	Fondation Rosa Luxembourg/ Sénégal	Renforcement du rôle de la femme dans la gouvernance locale et lutte contre les accaparements de terres
8	LMSLF/ WBI Belgique	Amélioration des revenus des jeunes transformateurs/trices (GIE) Guédé Chantier
9	NEPAD – Espagne/Afrique du Sud	Amélioration et sécurisation de l'accès au foncier des femmes rurales dans le cadre d'une agriculture saine
10	WFD Phase IV/ Allemagne	WFD Phase IV / Sécurisation des revenus
11	OXFAM – NOVIB/ Sénégal	Réformons le foncier

*Source : archives ENDA PRONAT*

❖ Aperçu des résultats des activités réalisées dans les projets de ENDA PRONAT :

Des légumes bio venant des Régions, à l'intérieur du Sénégal



Rencontre sur la gestion des ressources naturelles

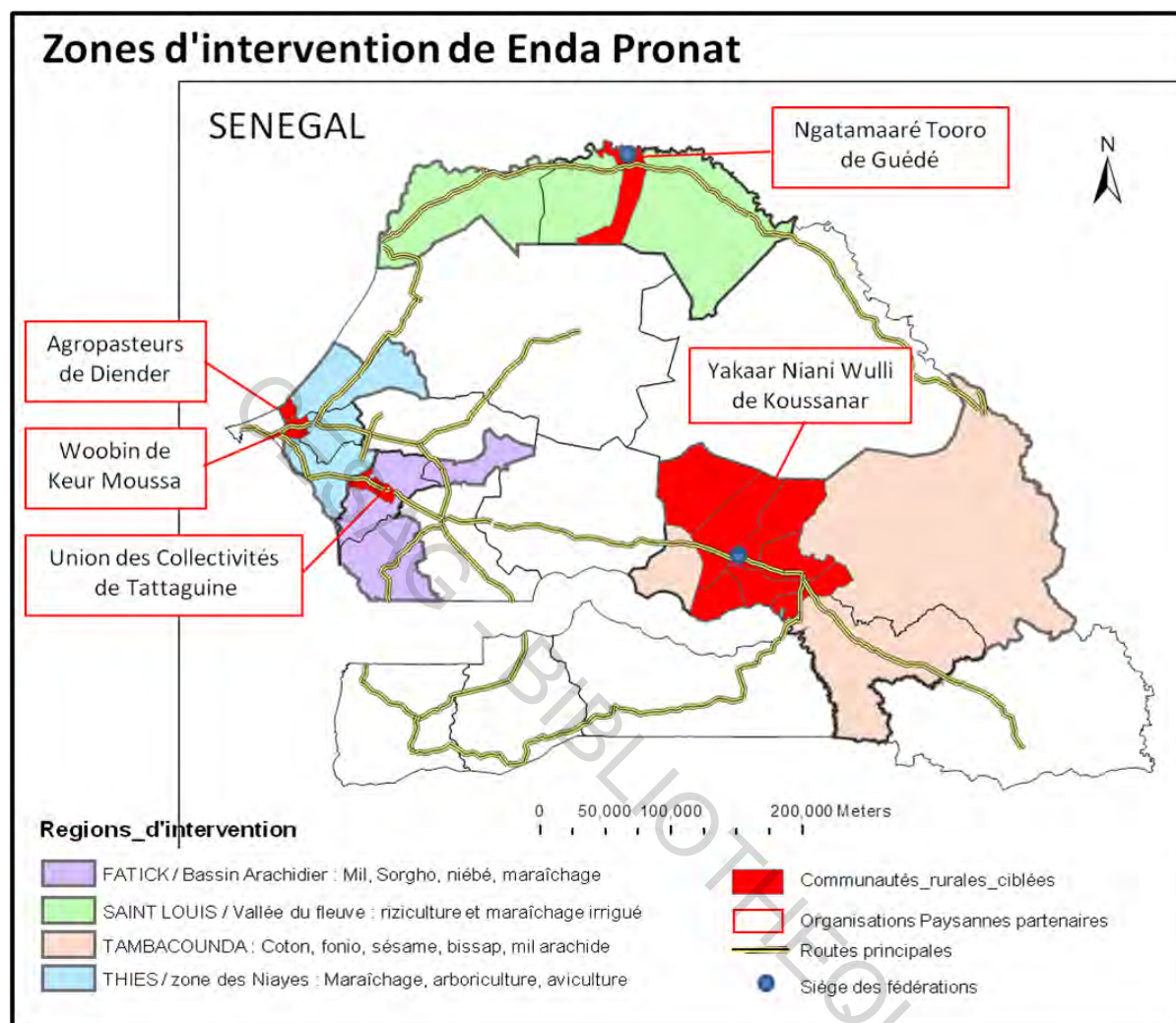


*Source : site web ENDA PRONAT (<http://www.endapronat.org>)*

#### 4.1.1.3. Zones d'intervention de ENDA PRONAT

ENDA PRONAT intervient sur toute l'étendue du territoire national sénégalais. Les zones géographiques les plus explorées sont cartographiées ainsi qu'il suit :

Figure 5 : Cartographie des zones d'intervention de ENDA PRONAT



Source : site web ENDA PRONAT (<http://www.endapronat.org>)

#### 4.1.2. Genèse de ENDA PRONAT

ENDA PRONAT est née au début des années 80 suite à une étude réalisée par Paul Germain et Abou Thiam sur « *Les pesticides : une menace pour le Sénégal* ». Son intervention a commencé par des activités de sensibilisation auprès des chercheurs et des utilisateurs.

Ensuite l'action de PRONAT s'est poursuivie par la recherche et la formation des productrices et des producteurs sur l'utilisation d'alternatives aux pesticides chimiques.

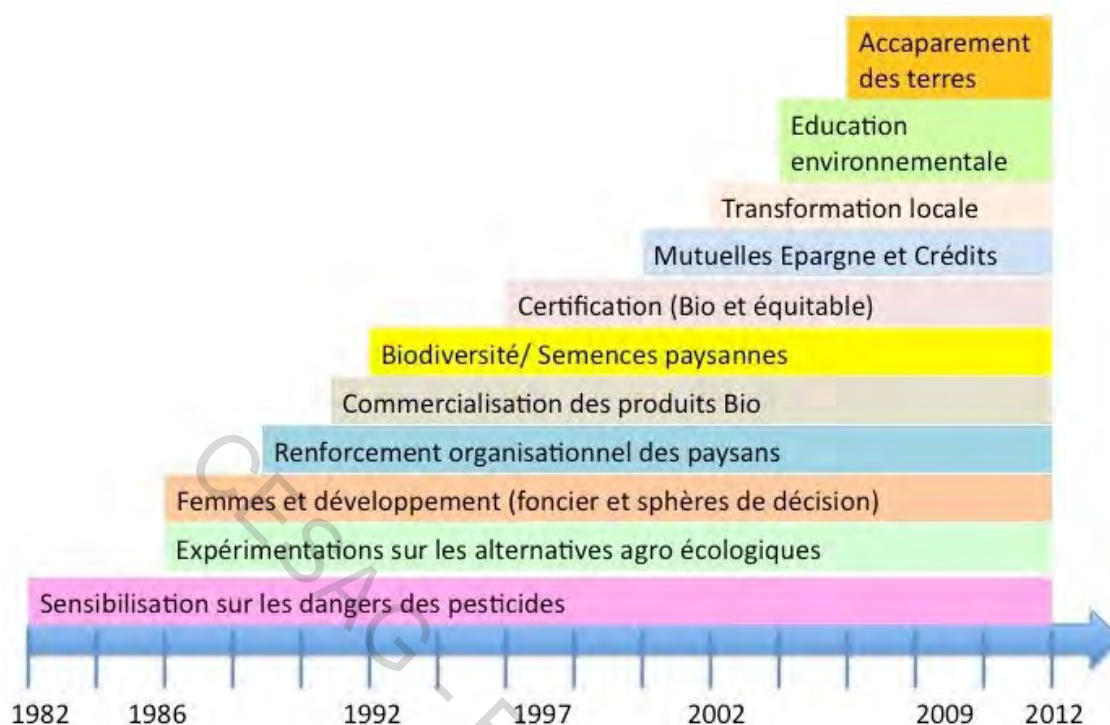
L'année 1996 consacre l'avènement d'une nouvelle vision mettant la recherche développement au centre des préoccupations de PRONAT.

PRONAT devient ainsi PRONAT-Action c'est-à-dire une entité, qui, au centre de sa démarche place les réalités de terrain et l'appui aux initiatives à la base. L'histoire de PRONAT s'inscrit dans un processus permanent de recherche-action avec les paysans, appuyée par les partenaires institutionnels de la recherche et du développement.

ENDA PRONAT part de l'expérimentation de modèles agro écologiques et du renforcement des capacités des populations pour aller vers la construction de plaidoyers par des coalitions au niveau national et sous régional. Pour ce faire, ENDA PRONAT et ses partenaires développent une démarche participative portée par l'ensemble des acteurs qui part du diagnostic de leur situation. Ils planifient des actions qui mènent à un modèle alternatif de développement. La démarche s'appuie principalement sur des ateliers, les champs école comme outils, des formations, des visites d'échanges, etc. Elle permet une appropriation du processus de recherche action par les paysans, ce qui facilite aussi l'application et la diffusion des changements qui en résultent.

ENDA PRONAT intervient principalement en milieu rural et se distingue des autres entités par son engagement depuis bientôt 30 ans dans la promotion de l'agro écologie. La diversité et la complexité des facteurs liés aux conditions d'accès et d'utilisation des pesticides ont mis à nu les limites de l'approche sectorielle dans la recherche d'une solution viable durable à leur utilisation incontrôlée. C'est ce qui explique l'évolution de la démarche vers une approche globale, systémique qui intègre : le genre, le foncier, l'économie, l'éducation environnementale, la valorisation des produits locaux, résumé ainsi qu'il suit :

Figure 6 : Evolution de la démarche managériale de ENDA PRONAT



Source : site web ENDA PRONAT (<http://www.endapronat.org>)

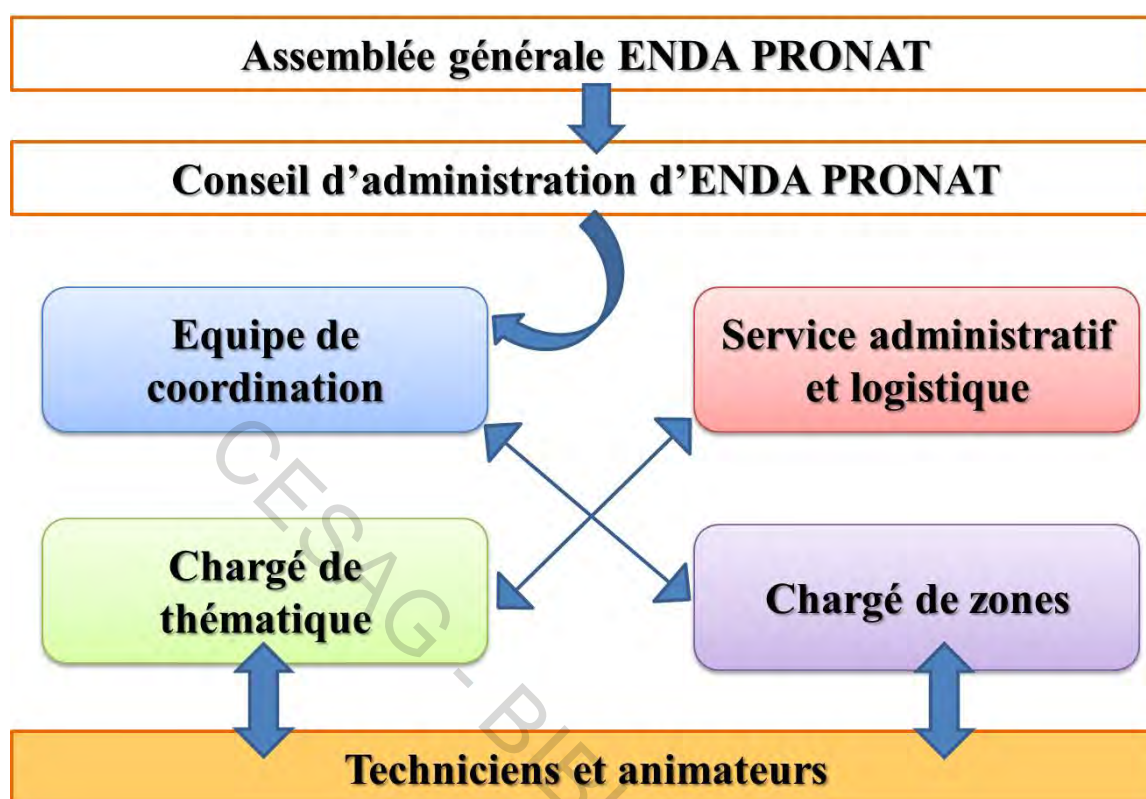
## 4.2. Organisation et fonctionnement de ENDA PRONAT

Nous allons ici décrire d'une part l'organisation interne de ENDA PRONAT, ensuite le mode de fonctionnement des différents organes qui sous-tendent son organisation.

### 4.2.1. Organisation de ENDA PRONAT

L'organisation peut être définie de façon générale comme la manière dont les différents éléments d'un ensemble ou d'un système sont agencés ou disposés. Ainsi, l'organisation de ENDA PRONAT se caractérise par l'existence d'un ensemble d'organes liés les uns avec les autres, et qui fonctionne en synergie. Cette structuration est représentée schématiquement par un organigramme présenté ci-contre :

Figure 7 : Organigramme générale de ENDA PRONAT



Source : site web ENDA PRONAT (<http://www.endapronat.org>)

#### 4.2.2. Fonctionnement de ENDA PRONAT

Il s'agit ici de décrire la composition et le rôle de chaque organe dans la réalisation des objectifs du programme. En effet, ENDA PRONAT est constitué d'une équipe pluridisciplinaire de 35 personnes (géographes, environnementalistes, agronomes, sociologues,...), qui comprend une coordination et un dispositif d'intervention de terrain. Le dispositif opérationnel de terrain est composé de cinq (5) chargés de zone qui travaillent avec des animateurs recrutés dans les zones d'intervention et de six (6) chargés de thématiques transversales, qui appuient les différentes équipes de zones dans leur travail. En plus de ce personnel, deux (2) coopérants et un (1) agronome appuient l'équipe de coordination et les équipes de terrain dans la conduite des projets.



➤ **Assemblée générale**

C'est l'organe suprême de ENDA PRONAT, qui est le fruit de son autonomie de gestion acquise depuis peu. En effet, en dépit de son autonomie de gestion, ENDA PRONAT demeure une entité qui est en réseau avec ENDA TIERS MONDE. C'est depuis 2011 que le processus d'autonomisation a été engagé, avec l'obtention d'un récépissé conformément à la réglementation sénégalaise en vigueur.

➤ **Conseil d'administration**

C'est l'entité qui définit les axes stratégiques de gestion de ENDA PRONAT. Il contrôle la stratégie conduite par l'équipe de coordination, apporte la légitimité et le soutien au programme et aide à l'établissement de la stratégie avec l'équipe de coordination.

Le conseil d'administration de ENDA PRONAT a trois rôles principaux d'orientation, de conseil et de contrôle de la gestion du programme. Il a trois tâches qui l'amène à :

- ✓ garantir la fiabilité des comptes et de toute l'information financière ;
- ✓ nommer les dirigeants exécutifs (membre de l'équipe de coordination), évaluer leur travail et fixer leur rémunération ;
- ✓ préparer la transmission des pouvoirs lorsqu'il y a un changement de coordination.

➤ **Equipe de coordination**

Elle est constituée d'une coordonnatrice, d'une assistante à la coordination, d'un chargé à la communication, d'un coopérant et d'un responsable du suivi évaluation. Cette équipe assure la coordination de toutes les activités de ENDAT PRONAT, notamment les différents projets mis en œuvre et rend compte au conseil d'administration.

➤ **Service administratif et logistique**

Il est composé d'une assistante administrative, des comptables, des chauffeurs et des techniciens de surface. Ce service est chargé de la tenue de la comptabilité de ENDA PRONAT et de l'élaboration des états financiers. Il s'occupe également du traitement des salaires et autres aspects liés à la gestion administrative et logistique.

➤ **Chargés des thématiques**

Très présent sur le terrain, ce sont des agents qui appuient les chargés de zones dans la mise en œuvre des activités qui concernent leur domaine de compétence. En général, les domaines de compétence correspondent aux différents projets exécutés par ENDA PRONAT. Les thématiques concernent l'agro-écologie, la biodiversité, le foncier, le genre, la valorisation des produits, l'éducation environnementale, l'énergie renouvelable.

➤ **Chargé des zones**

Ils coordonnent et facilitent la synergie des actions et des acteurs qui interviennent dans leurs zones géographiques.

➤ **Techniciens et animateurs**

Ils sont chargés d'accompagner les partenaires de base dans la mise en œuvre des activités au niveau des zones locales.

L'aperçu de la prise de connaissance de ENDA PRONAT se résume ainsi autour des différentes informations ci-dessus présentées. Ceci étant, nous allons dans la suite de notre travail décrypter la problématique de justification des opérations comptables en son sein ; notamment à travers son système d'organisation comptable et les méthodes de production des justificatifs des opérations utilisées.

## CHAPITRE V : DESCRIPTION DE L'ORGANISATION COMPTABLE DE ENDA PRONAT

Ce chapitre donne une illustration des résultats de nos investigations menées au sein de ENDA PRONAT sur les procédures d'organisation comptable et financière existantes et les techniques utilisées pour la production des justificatifs des opérations comptables. Ces résultats ont été recueillis à partir des supports de collecte de données (guide de prise de connaissance, guides d'entretien, FRAP) présentés en annexe et, résultent également de la revue des documents qui nous été présentés.

### 5.1. Procédures d'organisation comptable de ENDA PRONAT

La comptabilité de ENDA PRONAT est caractérisée par une organisation, qui intègre à la fois la mise en œuvre de la comptabilité budgétaire, analytique, générale et la comptabilité des matières, dont les composantes de chacune sont données dans cette section.

#### 5.1.1. Organisation de la comptabilité budgétaire

Les ressources de ENDA PRONAT proviennent essentiellement des bailleurs de fonds, qui financent les différents projets mis en œuvre. Partant de ces fonds, une nomenclature budgétaire est définie en interne, pour la canalisation des dépenses correspondantes à chaque projet. La liquidation et l'ordonnancement des recettes et des dépenses sont effectués selon les dispositions du manuel de procédures administratives et financières. Les dépenses sont imputées dans des codes budgétaires présentant les caractéristiques suivantes :

Tableau 9 : codification budgétaire de ENDA PRONAT

Rubriques budgétaires	Lignes budgétaires
I. Investissements	I.1 ; I.2 ; I.3 ; I.4 ; ...
II. Frais de Personnel	II.1 ; II.2 ; II.3 ; II.4 ; ...
III. Activités du projet	III.1 ; III.2 ; III.3 ; III.4 ; ...
IV. Administration du projet	IV.1 ; IV.2 ; IV.3 ; IV.4 ; ...
V. Réserves	V.1 ; V.2 ; V.3 ; V.4 ; ...

*Source : archives ENDA PRONAT*

Cette nomenclature budgétaire est appliquée de façon indépendante dans la gestion de chaque projet. Une consolidation est ensuite faite par le Responsable Finance et Comptabilité, pour la présentation et le suivi de l'ensemble des activités de ENDA PRONAT. Toutes les informations sont traitées au moyen du progiciel Sage SAARI.

### **5.1.2. Organisation de la comptabilité analytique**

ENDA PRONAT utilise également une comptabilité de type analytique, pour le suivi des dépenses effectuées dans le cadre de ses activités. Il existe ainsi une codification (alphanumérique) pour chaque projet, avec un système de centralisation de données pour l'ensemble des projets. Le plan analytique est configuré dans le progiciel Sage SAARI.

### **5.1.3. Organisation de la comptabilité générale**

La situation patrimoniale de ENDAT PRONAT est retracée au jour le jour dans les livres comptables, à travers un système centralisateur utilisant des journaux auxiliaires et un plan de comptes. Les écritures comptables décrivant les opérations sont tenues en partie double, conformément au Plan Comptable du SYSCOA. ENDAT PRONAT utilise également les principes de la comptabilité des droits constatés (*comptabilité des engagements*).

ENDA PRONAT tient donc une comptabilité générale, qui reprend systématiquement les informations provenant des bases de données analytiques et budgétaires. Les traitements sont effectués à partir du progiciel Sage SAARI.

Les états financiers qui en résultent font l'objet d'un contrôle permanent par les responsables hiérarchiques selon les niveaux et, d'un contrôle périodique par des auditeurs externes nationaux et étrangers.

### **5.1.4. Organisation de la comptabilité des matières**

Le traitement et le suivi des fournitures (matières consommables par le premier usage et, qui sont prévues au budget de fonctionnement et d'entretien), et des biens mobiliers et immobiliers (matières destinées à usage de plusieurs années et qui doivent faire l'objet d'un entretien permanent) de ENDA PRONAT est effectué de façon extra comptable.

Seuls les biens mobiliers et immobiliers font l'objet d'une codification, suivant les principes décrits dans le manuel de procédures administratives et comptables, pour des raisons propres à l'organisation interne de ENDA PRONAT, telles que :

- les fournitures ne sont pas permanemment stockées au sein de la structure. Les achats sont généralement effectués de façon ponctuelle, en fonction des besoins. D'où le flux de stockage des fournitures est jugé insignifiant ;
- les biens mobiliers et immobiliers sont directement suivi dans le fichier d'immobilisations, où ils sont enregistrées au fur et à mesure de leur acquisition.

ENDAT PRONAT ne tient donc pas une comptabilité des matières au sens strict du terme, compte tenu de sa taille et du flux d'utilisation des fournitures.

## **5.2. Méthodes et techniques de production des justificatifs des opérations comptables au sein de ENDA PRONAT**

Nous allons ici présenter successivement les méthodes utilisées par ENDA PRONAT pour mobiliser les fonds nécessaires au financement des projets et celles relatives aux opérations de gestion courantes.

### **5.2.1. Justificatifs des opérations liées à la mobilisation des ressources**

La mobilisation des fonds nécessaires pour le financement des projets de ENDAT PRONAT est faite par appel à proposition de projet soumis aux bailleurs de fonds. Une fois que le dossier est validé, les fonds sont virés dans un compte spécifique du projet. Toutefois, les méthodes de justification liées à cette procédure ne sont pas formellement écrites dans le manuel de procédures administratives et comptables disponible. A l'issu de nos entretiens, nous avons pu recueillir la description détaillée suivante :

**Tableau 10 :** Méthode ENDA PRONAT de justification des opérations liées aux « entrées de fonds »

Nature de l'opération	Procédure d'enregistrement	Support de justification	Acteurs
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Virements reçus</li> <li>➤ Remboursement des dépenses</li> <li>➤ Réapprovisionnement du compte spécial</li> <li>➤ Paiement direct</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Définition des thématiques (proposition de projet)</li> <li>➤ Validation du dossier</li> <li>➤ Envoi au(x) bailleur(s) concernés</li> <li>➤ Réception de l'avis du ou des bailleur(s)</li> <li>➤ Elaboration de la convention de financement</li> <li>➤ Signature de la convention de financement</li> <li>➤ Ouverture d'un compte spécial pour le projet</li> <li>➤ Virement de la tranche de subvention dans le compte par le ou les bailleurs</li> <li>➤ Consultation en ligne du compte</li> <li>➤ Réception avis de crédit</li> <li>➤ Imputation comptable</li> <li>➤ Saisie</li> <li>➤ Classement</li> <li>➤ Mise en place du projet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Dossier thématique</li> <li>➤ Demande de financement</li> <li>➤ Convention de financement</li> <li>➤ Avis de crédit</li> <li>➤ Relevé bancaire</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Equipe de coordination ENDA PRONAT</li> <li>➤ Chef de Projet (CHP)</li> <li>➤ Responsable Financier et Comptable (RFC)</li> </ul>

*Source :* manuel de procédures administratives et comptables de ENDA PRONAT

## 5.2.2. Justificatifs des opérations liées aux opérations de gestion courante

Tableau 11 : Méthode ENDA PRONAT de justification des opérations liées à l' « Acquisition des biens »

Nature de l'opération	Procédure d'enregistrement	Support de justification	Acteurs
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Acquisitions du matériel et du mobilier de bureau</li> <li>➤ Acquisitions du matériel de transport</li> <li>➤ Acquisitions du matériel technique</li> <li>➤ Acquisitions d'autres matériels et mobiliers</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Elaboration demande d'achat (demandeur)</li> <li>➤ Vérification demande de d'achat</li> <li>➤ Elaboration demande de cotation</li> <li>➤ Sélection des prestataires (3)</li> <li>➤ Validation demande de cotation</li> <li>➤ Emission demande d'achat</li> <li>➤ Réception des offres</li> <li>➤ Dépouillement des, évaluation et choix des offres</li> <li>➤ Validation de l'offre retenue</li> <li>➤ Elaboration lettre de notification au frs</li> <li>➤ Classement dossier d'acquisition</li> <li>➤ Réception des biens</li> <li>➤ Elaboration fiche d'entrée dans l'existant (FEE)</li> <li>➤ Contrôle de la liasse</li> <li>➤ Détermination de la valeur des biens</li> <li>➤ Codification des biens et saisie</li> <li>➤ Classement</li> <li>➤ Imputation comptable</li> <li>➤ Saisie (cachet « SAISIE »)</li> <li>➤ Vérifications diverses</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Demande d'achat</li> <li>➤ PV dépouillement</li> <li>➤ Rapport d'évaluation</li> <li>➤ Lettre de notification</li> <li>➤ Marché</li> <li>➤ Bon de commande</li> <li>➤ Double de factures fournisseurs</li> <li>➤ Copie liasse de justificatifs correspondants (bon de commande, bordereau de livraison, bon de réception, PV de réception, etc.)</li> <li>➤ Fiche d'entrée de l'immobilisation dans l'existant (FEE)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Chargé de la Passation des Marchés (CPM)</li> <li>➤ Chargé de Projet (CHP)</li> <li>➤ Responsable Financier et Comptable (RFC)</li> <li>➤ Coordonnateur (COR)</li> <li>➤ Assistante Comptable (ASC)</li> <li>➤ Responsable Financier et comptable (RFC)</li> </ul>

Source : manuel de procédures administratives et comptables de ENDA PRONAT

**Tableau 12 : Méthode ENDA PRONAT de justification des opérations liées aux « Prestations de services »**

<b>Nature de l'opération</b>	<b>Procédure d'enregistrement</b>	<b>Support de justification</b>	<b>Acteurs</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Achat et consommation de carburant</li> <li>➤ Frais d'entretien et de réparation</li> <li>➤ Loyers et autres charges locatives</li> <li>➤ Fournitures de bureau et consommables informatiques</li> <li>➤ Frais de téléphone et de communication</li> <li>➤ Remboursement de divers frais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Elaboration demande d'achat</li> <li>➤ Validation demande d'achat</li> <li>➤ Emission commandes</li> <li>➤ Réception factures ou décomptes des travaux</li> <li>➤ Vérification et validation du dossier</li> <li>➤ Réception des fournitures</li> <li>➤ Vérification et validation</li> <li>➤ Imputation comptable (n° pièce, montant HT, TVA, ligne budgétaire, etc.)</li> <li>➤ Vérification de l'imputation comptable</li> <li>➤ Saisie dans le logiciel SAARI (journal général et auxiliaire)</li> <li>➤ Classement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Facture</li> <li>➤ Bon de commande ou marché</li> <li>➤ Lettre de mission ou équivalent</li> <li>➤ Contrats d'assurance (extrait)</li> <li>➤ Ordre de transit</li> <li>➤ Bon de réception</li> <li>➤ Contrat d'affrètement (extrait)</li> <li>➤ Contrat de maintenance (extrait)</li> <li>➤ Bon de livraison (matériel)</li> <li>➤ PV de réception</li> <li>➤ Pièces de règlement</li> <li>➤ Feuilles d'OD</li> <li>➤ Avoirs</li> <li>➤ Retenues de garanties</li> <li>➤ Analyses de comptes</li> <li>➤ Extraits de comptes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Assistante Comptable (ASC)</li> <li>➤ Responsable Financier et Comptable (RFC)</li> <li>➤ Secrétaire (SEC)</li> <li>➤ Chargé de Projet (CHP)</li> <li>➤ Coordonnateur (COR)</li> </ul>

*Source : manuel de procédures administratives et comptables de ENDA PRONAT*



**Tableau 13 : Méthode ENDA PRONAT de justification des opérations liées aux « Charges salariales »**

<b>Nature de l'opération</b>	<b>Procédure d'enregistrement</b>	<b>Support de justification</b>	<b>Acteurs</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Paiement des salaires et rémunérations diverses</li> <li>➤ Remboursement de divers frais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Elaboration état de paiement mensuel</li> <li>➤ Remplissage état récapitulatif</li> <li>➤ Remplissage bordereau</li> <li>➤ Vérification et validation du dossier</li> <li>➤ Elaboration lettre de virement</li> <li>➤ Elaboration chèque collectif pour les numéraires</li> <li>➤ Signature lettre de virement et chèque</li> <li>➤ Retrait des espèces</li> <li>➤ Vérification des espèces</li> <li>➤ Préparation, ventilation et remise des enveloppes</li> <li>➤ Classement des bordereaux et états d'émargement</li> <li>➤ Elaboration PV de paie</li> <li>➤ Imputation comptable</li> <li>➤ Vérification de l'imputation</li> <li>➤ Saisie dans le journal de paie</li> <li>➤ Classement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Demande d'absence</li> <li>➤ Etats de paiement</li> <li>➤ Chèques</li> <li>➤ Ordres de virement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Chargé de Projet (CHP)</li> <li>➤ Assistante Comptable (ASC)</li> <li>➤ Responsable Financier et Comptable (RFC)</li> </ul>

*Source : manuel de procédures administratives et comptables de ENDA PRONAT*

**Tableau 14 :** Méthode ENDA PRONAT de justification des opérations liées aux « Frais de mission et de formation »

<b>Nature de l'opération</b>	<b>Procédure d'enregistrement</b>	<b>Support de justification</b>	<b>Acteurs</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Frais de mission</li> <li>➤ Frais de formation</li> <li>➤ Remboursement de divers frais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Expression de la mission (demande volontaire ou instruction)</li> <li>➤ Validation de la demande d'ordre de mission</li> <li>➤ Elaboration ordre de mission (nom, objet, lieu, moyen de transport, date début, date fin, nombre de jours)</li> <li>➤ Visa et validation de l'ordre de mission</li> <li>➤ Information de ou des intéressé(s)</li> <li>➤ Vérification et évaluation de la mission</li> <li>➤ Elaboration de l'état de paiement</li> <li>➤ Paiement (contre décharge)</li> <li>➤ Imputation comptable</li> <li>➤ Saisie</li> <li>➤ Classement</li> <li>➤ Réception rapport ou memo de fin de mission</li> <li>➤ Vérification du décompte de la mission</li> <li>➤ Encaissement du reliquat éventuel</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Demande d'ordre de mission</li> <li>➤ Ordre de mission</li> <li>➤ Compte rendu de mission</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Secrétaire (SEC)</li> <li>➤ Responsable Financier et Comptable (RFC)</li> <li>➤ Chargé de Projet (CHP)</li> <li>➤ Coordonnateur (COR)</li> <li>➤ Agent</li> </ul>

*Source :* manuel de procédures administratives et comptables de ENDA PRONAT

**Tableau 15 :** Méthode ENDA PRONAT de justification des opérations liées aux « Ateliers et séminaires de formation »

<b>Nature de l'opération</b>	<b>Procédure d'enregistrement</b>	<b>Support de justification</b>	<b>Acteurs</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Organisation des ateliers de formation</li> <li>➤ Organisation des séminaires de formation</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Elaboration des termes de références de l'atelier ou séminaire de formation</li> <li>➤ Examen et validation des TDR</li> <li>➤ Planification de la mise en œuvre et des dépenses</li> <li>➤ Elaboration demande de cotation (pour les dépenses)</li> <li>➤ Validation demande de cotation</li> <li>➤ Emission des commandes</li> <li>➤ Vérification et validation</li> <li>➤ Réception des factures</li> <li>➤ Elaboration demande de retrait des espèces</li> <li>➤ Elaboration des chèques</li> <li>➤ Paiement des per diem en espèce</li> <li>➤ Centralisation des pièces</li> <li>➤ Imputation comptable</li> <li>➤ Saisie</li> <li>➤ Classement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Termes de références (TDR)</li> <li>➤ Demandes de cotation</li> <li>➤ Factures</li> <li>➤ Lettres de commandes</li> <li>➤ Bon de livraison</li> <li>➤ Demande de règlement</li> <li>➤ Pièces de règlement</li> <li>➤ Rapport financier de la manifestation</li> <li>➤ Fiches de présence</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Assistante Comptable (ASC)</li> <li>➤ Responsable Financier et Comptable (RFC)</li> <li>➤ Chargé de Projet (CHP)</li> <li>➤ Coordonnateur (COR)</li> <li>➤ Agent</li> </ul>

*Source :* manuel de procédures administratives et comptables de ENDA PRONAT

En somme, les outils utilisés pour obtenir les informations sus énumérées nous ont également permis de comprendre et de cerner les causes, les conséquences et les risques inhérents à certains faits relevés, qui ont fait l'objet des analyses présentés dans la suite du travail.

## **CHAPITRE VI : PROPOSITION D'APPROCHE DE JUSTIFICATION DES OPERATIONS COMPTABLES POUR ENDA PRONAT**

A partir des résultats obtenus lors de nos investigations tels que présentés plus haut, nous présentons ici notre analyse de la situation, les perspectives d'amélioration envisagées et quelques repères pouvant aider à la mise en œuvre des points d'amélioration.

### **6.1. Présentation de l'approche de justification des opérations comptables proposée à ENDA PRONAT**

Dans cette section nous allons d'abord présenter nos analyses de l'approche de justification des opérations comptables identifiée au sein de ENDA PRONAT, puis présenter les propositions d'améliorations, qui résultent de nos analyses.

#### **6.1.1. Analyse de l'approche de justification des opérations comptables de ENDA PRONAT**

ENDA PRONAT dispose d'un système bien structuré pour la production des éléments probants nécessaires à la justification des opérations concernant ses activités. Ce qui constitue un point fort lui permettant de garantir l'image fidèle de son patrimoine. Les résultats de cette bonne organisation sont également perceptibles à travers l'amélioration de l'opinion exprimée par les auditeurs sur les états financiers.

Malgré la diversité des procédures qui caractérise l'organisation comptable de ENDA PRONAT, compte tenu des exigences spécifiques de chaque bailleur de fonds, le défi de consolidation des données et d'une justification suffisante des opérations comptable s'avère bien soutenu.

De façon générale, l'organisation comptable de ENDA PRONAT est définie de telle sorte que chaque projet dispose d'un budget, qui est exécuté et justifié de façon séparée, suivant la procédure ci-après :

Tableau 16 : Procédure de justification de l'engagement du budget et des dépenses y relatives

Nature de l'opération	Procédure d'enregistrement	Support de justification	Acteurs
<p>➤ Engagement des dépenses pour la réalisation des activités concernant les projets de développement mis en œuvre par ENDA PRONAT</p>	<p><u>Engagement des fonds</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Définition du besoin par le demandeur</li> <li>➤ Expression du besoin</li> <li>➤ Validation du dossier par la Coordinatrice ou son Assistant</li> <li>➤ Vérification de la conformité au budget par le RFC</li> <li>➤ Elaboration accord de paiement (RFC)</li> <li>➤ Validation accord de paiement (COR)</li> <li>➤ Elaboration du chèque (pour avance à justifier)</li> <li>➤ Signature du chèque</li> <li>➤ Remise du chèque à l'intéressé</li> </ul> <p><u>Dépenses effectuées</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Remplissage du modèle de justification des dépenses</li> <li>➤ Vérification du dossier (RFC)</li> <li>➤ Validation de la justification (COR)</li> <li>➤ Classement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Demande de prévision</li> <li>➤ Demande de paiement</li> <li>➤ Accord de paiement</li> <li>➤ Chèque</li> <li>➤ Modèle de justification des dépenses</li> <li>➤ Pièces justificatives</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Equipe de coordination ENDA PRONAT</li> <li>➤ Chef de Projet (CHP)</li> <li>➤ Responsable Financier et Comptable (RFC)</li> <li>➤ Chargé de zone</li> <li>➤ Chargé de mission</li> </ul>

Source : manuel de procédures administratives et comptables de ENDA PRONAT

Par ailleurs, nous avons relevé quelques faiblesses sur les mécanismes de production des justificatifs des opérations comptables au sein de ENDA PRONAT. Les caractéristiques essentielles de ces faiblesses sont décrites dans le tableau qui suit.

**Tableau 17 :** Résultat d'analyse de l'approche de justification des opérations comptables au sein de ENDA PRONAT

<b>Faits</b>	<b>Causes</b>	<b>Risques</b>	<b>Conséquences</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Exigence de la mise en œuvre des procédures spécifiques de justification de la part de certains bailleurs de fonds</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Absence de cadre comptable spécifique aux PDE</li> <li>➤ Diversité de bailleurs de fonds</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Maîtrise des justificatifs</li> <li>➤ Double emploi dans l'enregistrement comptable</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Application de procédures différentes pour la même opération (procédures internes de ENDA PRONAT et celles du bailleur de fonds)</li> <li>➤ Difficulté de contrôle par les auditeurs</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Existence des procédures de mobilisation des fonds non écrites dans le manuel de procédures administratives et comptables</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Prise en compte théorique lors de l'élaboration du manuel</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Non-respect de la procédure</li> <li>➤ Exécution aléatoire de la procédure</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Difficulté de contrôle du processus</li> <li>➤ Faible efficacité dans l'émission des demandes de financement</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Définition théorique des mesures coercitives concernant le devoir de justification des opérations dûment réalisées par les équipes opérationnelles</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Obligation limitée à la confiance faite aux agents sur la base de leur conscience professionnelle</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Retard dans la justification des opérations</li> <li>➤ Non-respect des dispositions de justification des opérations</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Production des justificatifs fictifs</li> <li>➤ Absence d'impact réel des actions menées.</li> <li>➤ Non atteinte des objectifs du projet.</li> </ul>

*Source :* nous-même (résultats de nos entretiens et analyses)

(Suite tableau n°18)

Faits	Causes	Risques	Conséquences
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Non prise en compte de l'aversion des risques dans l'approche de justification des opérations comptables</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Confiance faite aux agents sur la base de leur conscience professionnelle</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Non maîtrise des risques liés à la justification des opérations</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Difficultés de résolution des problèmes en cas de manquement dans la production des justificatifs</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Difficulté d'obtention des factures pro forma pour la sélection des fournisseurs lors de l'acquisition des biens (3 exemplaires exigés)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Réticence des fournisseurs dans la prétention de ne pas être retenu parmi les prestataires</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Sélection limitée des fournisseurs</li> <li>➤ Acquisition des biens ou réalisation des prestations de moindre qualité</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Non-respect des procédures d'acquisition des biens</li> <li>➤ Réalisation moins pertinente des activités prévues</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Traitement partiel en interne de la paie du personnel de ENDA PRONAT</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Processus d'autonomie en cours (une partie de la paie étant sous traitée, sur la base d'un contrat de ENDA TIERS MONDE)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Retard dans l'élaboration des déclarations fiscales et sociales</li> <li>➤ Non exhaustivité des opérations lors de la consolidation des données</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Production séparée des états de paie et des déclarations salariales pour la même entité</li> <li>➤ Paiement des pénalités de retard</li> </ul>

*Source : nous-même (résultats de nos entretiens et analyses)*

## 6.1.2. Proposition d'amélioration de l'approche de justification des opérations comptables pour ENDA PRONAT

Partant des résultats de notre analyse de l'approche de justification des opérations comptables au sein de ENDA PRONAT présenté plus haut, notre contribution à l'amélioration des faiblesses identifiées se résume de la manière suivante :

Tableau 18 : Proposition d'amélioration de l'approche de justification des opérations comptables de ENDA PRONAT

Faiblesses	Propositions d'amélioration
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Exigence de la mise en œuvre des procédures spécifiques de justification de la part de certains bailleurs de fonds.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Choisir une seule procédure (la plus pertinente selon la nature des opérations), depuis la signature de la convention de financement avec le ou les bailleur(s) concerné(s).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Existence des procédures de mobilisation des fonds non écrites dans le manuel de procédures administratives et comptables</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Ecrire et formaliser les procédures relatives à la mobilisation des fonds</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Définition théorique des mesures coercitives concernant le devoir de justification des opérations dûment réalisées par les équipes opérationnelles</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Définir des mesures coercitives devant contraindre les équipes opérationnelles à fournir les justificatifs fiables.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Non prise en compte de l'aversion des risques dans l'approche de justification des opérations comptables.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Favoriser le développement au sein du projet de la culture du risque, devant permettre l'appréhension du niveau de responsabilité de chacun dans la justification des opérations effectuées.</li> </ul>

*Source : nous-même*



(Suite tableau 19)

<b>Faiblesses</b>	<b>Propositions d'amélioration</b>
➤ Difficulté d'obtention des factures pro forma pour la sélection lors de l'acquisition des biens (3 exemplaires exigés conformément aux procédures)	➤ Prévoir des mesures exceptionnelles dans les procédures de sélection des fournisseurs, pour l'acquisition des biens
➤ Traitement partiel en interne de la paie du personnel de ENDA PRONAT	➤ Finaliser le processus de traitement interne de la paie en cours, pour tout le personnel, afin d'aboutir à l'homogénéité des états et déclarations de paie.

*Source : nous-même*

## **6.2. Recommandations relatives à la mise en œuvre de l'approche proposée à ENDA PRONAT**

Au regard des suggestions d'amélioration concernant l'approche de justification des opérations comptables de ENDA PRONAT précédemment énumérées, nous formulons les recommandations y relatives sous forme de plan d'action comprenant entre autres les modalités de mise en œuvre, les acteurs concernés par chaque constat, ainsi que les délais de réalisation nécessaires.

Le détail de ces recommandations, sans qu'elles ne soient systématiquement exhaustives, est présenté dans le tableau ci-après :

**Tableau 19 :** Recommandations relatives à l'amélioration de l'approche de justification des opérations comptables proposée à ENDA PRONAT

<b>Proposition d'amélioration</b>	<b>Modalités de mise en œuvre</b>	<b>Acteurs concernés</b>	<b>Délais</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Choisir une seule procédure (la plus pertinente selon la nature des opérations), depuis la signature de la convention de financement avec le ou les bailleur(s) concerné(s)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Définir des clauses devant permettre le choix d'une seule procédure parmi celles du bailleur et celles de ENDA PRONAT d'autres, concernant les modalités de justifications des opérations comptables</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Bailleurs de fonds</li> <li>➤ Equipe de coordination de ENDA PRONAT</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ A l'élaboration et la signature des conventions de financement des projets</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Ecrire et formaliser les procédures relatives à la mobilisation des fonds</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Compléter le manuel de procédures administratives et comptables de ENDA PRONAT</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Equipe de coordination de ENDA PRONAT</li> <li>➤ Conseil d'administration</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Dès validation de la proposition d'amélioration</li> </ul>

*Source : nous-même*



(Suite 2 - tableau 20)

<b>Proposition d'amélioration</b>	<b>Modalités de mise en œuvre</b>	<b>Acteurs concernés</b>	<b>Délais</b>
<p>➤ Favoriser le développement au sein du projet de la culture du risque, devant permettre l'appréhension du niveau de responsabilité de chacun dans la justification des opérations effectuées.</p>	<p>➤ Adopter une approche de gestion par les risques</p> <p>➤ Former ou sensibiliser tous les acteurs sur la responsabilité engagée qui concerne chacun dans la justification des opérations effectuées, à travers des notes d'information ou des séminaires-ateliers.</p>	<p>➤ Tout le personnel de ENDA PRONAT</p>	<p>➤ Dès validation de la proposition d'amélioration et engagement de la Coordination de ENDA PRONAT</p>
<p>➤ Prévoir des mesures exceptionnelles dans les procédures de sélection des fournisseurs, pour l'acquisition des biens</p>	<p>➤ Compléter les procédures ou initier des notes de service définissant les exceptions, en cas de difficulté d'obtention des factures pro forma</p>	<p>➤ Equipe de Coordination de ENDA PRONAT</p> <p>➤ Conseil d'administration</p>	<p>➤ Dès validation de la proposition d'amélioration</p>

*Source : nous-même*

(Suite 3 - tableau 20)

<b>Proposition d'amélioration</b>	<b>Modalités de mise en œuvre</b>	<b>Acteurs concernés</b>	<b>Délais</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Finaliser le processus de traitement interne de la paie en cours, pour tout le personnel, afin d'aboutir à l'homogénéité des états et déclarations de paie.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Résilier le contrat de prestation avec le sous-traitant</li> <li>➤ Centraliser le traitement de la paie au niveau de ENDA PRONAT, pour tout le personnel</li> <li>➤ Redéfinir les tâches dévolues au Service Finance et Comptabilité</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Equipe de coordination de ENDA PRONAT</li> <li>➤ Conseil d'administration</li> <li>➤ Service Finance et Comptabilité</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Dès validation de la proposition d'amélioration</li> </ul>

*Source : nous-même*

## **Conclusion de la deuxième partie**

De ce qui précède, il convient de noter que les audits comptables et financiers réalisés d'un exercice à l'autre au sein de ENDA PRONAT, aussi bien par les auditeurs externes locaux c'est-à-dire basés au Sénégal et sélectionnés par le conseil d'administration, que par les auditeurs externes étrangers intervenant pour le comptes de certains bailleurs de fonds ; ont énormément contribué à l'amélioration du système de contrôle interne existant.

C'est dire que la pratique de l'audit a eu un impact très significatif dans la mise en œuvre d'un dispositif efficace et cohérent, traduit par l'élaboration mais surtout la mise en œuvre effective d'un manuel de procédures administratives et comptables. Ainsi, les résultats de nos investigations ont révélé que plusieurs difficultés et faiblesses liées à la justification des opérations comptables ont été remédiées depuis les trois(3) dernières années. Ces améliorations sont également perceptibles à travers l'évolution de l'opinion des auditeurs sur la gestion des différents projets et aussi du fonctionnement de ENDA PRONAT en général.

## **CONCLUSION GENERALE**

Le développement étant un processus, il ne peut constituer - à notre sens - une fin en soi. C'est un idéal vers lequel les pays sont censés converger. La contribution des projets ou programmes de développement (PDE) tant attendue par les gouvernements, notamment à travers l'amélioration des conditions et du niveau de vie des populations, ne peut donc systématiquement éradiquer les problèmes socioéconomiques éprouvés dans les Etats.

Compte tenu de l'absence conséquente de résultats de développement, malgré l'importance des financements accordés dans les Etats et la réalisation des audits comptables et financiers ; la justification des opérations comptables des projets ou programmes de développement (PDE) devrait sans cesse préoccuper les praticiens et les théoriciens du développement.

Sur ce, l'objet de notre recherche a consisté entre autre à élucider les enjeux de la justification des opérations comptables au sein des projets ou programmes de développement (PDE), dans le cadre de l'audit comptable et financier. De cette étude, il ressort que la pratique de l'audit a un impact très significatif dans la mise en œuvre d'un dispositif efficace et cohérent de justification des opérations comptables, traduit par l'élaboration mais surtout la mise en œuvre effective des dispositions du manuel de procédures administratives et comptables.

Notre apport se caractérise par les recommandations formulées, visant à améliorer le système de justification et les difficultés rencontrées particulièrement par ENDA PRONAT dans son fonctionnement. Les limites de notre recherche concernent le retard d'obtention de stage n'ayant pas permis d'approfondir les investigations, compte tenu des délais de dépôt de mémoire fixés par le CESAG.

Face aux enjeux et aux exigences actuelles de développement que connaît l'ensemble des pays du monde et, en particulier les pays africains, à l'instar de la réalisation des objectifs du millénaire pour le développement (OMD) d'ici à 2015 ; il est évident que les acteurs des projets ou programmes de développement (PDE) deviennent de plus en plus sensibles au marasme dont ces structures peuvent être victimes.

Ainsi, chacun, en fonction de sa compétence, devrait participer ou mieux contribuer à la résolution des problèmes relatifs à la fiabilité des états financiers, qui doivent refléter l'image fidèle du patrimoine et des actions entreprises par les PDE.

Le développement de notre thème peut être poursuivi en utilisant une approche longitudinale, qui permettra d'analyser la problématique de justification des opérations comptables dans le cadre de l'audit comptables et financier sur un certain nombre de projets et/ou programmes de développement, afin d'en mesurer l'ampleur ou l'étendue.

L'expérience pratique vécue dans notre collaboration avec le Cabinet FICADEX Afrique Sénégal et le programme de développement ENDA PRONAT nous a été d'un apport on ne peut plus judicieux. Elle nous a permis d'une part, de concilier notre expérience professionnelle et les connaissances techniques acquises pendant la formation à la réalité pratique des PDE et, d'autres parts, d'expérimenter une fois de plus nos aptitudes de recherche, d'analyse et de résolution de problèmes.

Cette politique de formation des managers par le Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG), répondant aux besoins réels des entreprises et organisations et nantie d'une particularité caractérisée par la mise en œuvre de l'approche d'amélioration continue, mérite tous nos encouragements. Elle devra être pérennisée, afin de soutenir l'émergence des talents au service de l'Afrique prônée par le CESAG.

Satisfaits du niveau, de la qualité et de la pertinence de la formation qui a été mise à notre profit, nous exprimons une fois de plus toute notre gratitude à l'endroit de notre employeur le Commissariat National aux Comptes (CNC) du Congo Brazzaville, de la direction du Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG), de la direction du Cabinet FICADEX Afrique Sénégal et de la Coordination de ENDA PRONAT Sénégal, ainsi que de tous les acteurs ayant directement ou indirectement contribué à l'aboutissement de cette noble épreuve.



# ANNEXES

Annexe 1 : Guide de prise de connaissance générale de ENDA PRONAT

<b>I - Informations générales</b>				
➤ Dénomination du PDE				
➤ Adresse				
➤ Secteurs d'intervention				
➤ Référentiel comptable utilisé				
<b>II - Documents d'organisation et autres informations à exploiter</b>				
Rubriques	Résultats			Observations
	OUI	NON	N/A	
➤ Historique du projet				
➤ Manuel de procédures administratives, financières et comptables appliquées				
➤ Divulgence du manuel de procédures au niveau des organes ou services concernés				
➤ Liste des différents organes ou services				
➤ Organigramme générale du projet				
➤ Descriptif du fonctionnement des différents organes ou services du projet				
➤ Liste des différents partenaires techniques et financiers (PTF)				
➤ Liste des différents bailleurs de fonds				
➤ Pratique de la comptabilité budgétaire				
➤ Pratique de la comptabilité analytique				
➤ Pratique de la comptabilité générale				
➤ Pratique de la comptabilité des matières				
➤ Pratique de l'audit comptable et financier				
➤ Connaissance des risques et responsabilités encourus par les équipes opérationnelles dans la justification des opérations				
➤ <b>Autres informations ou commentaires</b>				

Annexe 2 : Guide d'entretien sur les caractéristiques de l'organisation de la « comptabilité générale » de ENDA PRONAT

<b>Nature de l'opération</b>	<b>Procédure d'organisation</b>	<b>Support et outils utilisés</b>	<b>Acteurs</b>
➤ Organisation de la comptabilité générale			

Annexe 3 : Guide d'entretien sur les caractéristiques de l'organisation de la « comptabilité budgétaire » de ENDA PRONAT

<b>Nature de l'opération</b>	<b>Procédure d'organisation</b>	<b>Support et outils utilisés</b>	<b>Acteurs</b>
➤ Organisation de la comptabilité budgétaire			

Annexe 4 : Guide d'entretien sur les caractéristiques de l'organisation de la « comptabilité analytique » de ENDA PRONAT

<b>Nature de l'opération</b>	<b>Procédure d'organisation</b>	<b>Support et outils utilisés</b>	<b>Acteurs</b>
➤ Organisation de la comptabilité analytique			

Annexe 5 : Guide d'entretien sur les caractéristiques de l'organisation de la « comptabilité des matières » de ENDA PRONAT

<b>Nature de l'opération</b>	<b>Procédure d'organisation</b>	<b>Support et outils utilisés</b>	<b>Acteurs</b>
<p>➤ Organisation de la comptabilité des matières</p>			

Annexe 6 : Guide d'entretien sur les méthodes et techniques justification des opérations liées aux « entrées de fonds » de ENDA PRONAT

<b>Nature de l'opération</b>	<b>Procédure d'enregistrement</b>	<b>Support de justification</b>	<b>Acteurs</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Virements reçus</li><li>➤ Remboursement des dépenses</li><li>➤ Réapprovisionnement du compte spécial</li><li>➤ Paiement direct</li></ul>			

Annexe 7 : Guide d'entretien sur les méthodes et techniques justification des opérations liées à l' « Acquisition des biens » de ENDA PRONAT

Nature de l'opération	Procédure d'enregistrement	Support de justification	Acteurs
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Acquisitions du matériel et du mobilier de bureau</li> <li>➤ Acquisitions du matériel de transport</li> <li>➤ Acquisitions du matériel technique</li> <li>➤ Acquisitions d'autres matériels et mobiliers</li> </ul>			



Annexe 8 : Guide d'entretien sur les méthodes et techniques justification des opérations liées aux « prestations de services » de ENDA PRONAT

Nature de l'opération	Procédure d'enregistrement	Support de justification	Acteurs
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Achat et consommation de carburant</li> <li>➤ Frais d'entretien et de réparation</li> <li>➤ Loyers et autres charges locatives</li> <li>➤ Fournitures de bureau et consommables informatiques</li> <li>➤ Frais de téléphone et de communication</li> <li>➤ Remboursement de divers frais</li> </ul>			

Annexe 9 : Guide d'entretien sur les méthodes et techniques justification des opérations liées aux « charges salariales » de ENDA PRONAT

<b>Nature de l'opération</b>	<b>Procédure d'enregistrement</b>	<b>Support de justification</b>	<b>Acteurs</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Paiement des salaires et rémunérations diverses</li><li>➤ Remboursement de divers frais</li></ul>			

Annexe 10 : Guide d'entretien sur les méthodes et techniques justification des opérations liées aux « frais de mission et de formation » de ENDA PRONAT

<b>Nature de l'opération</b>	<b>Procédure d'enregistrement</b>	<b>Support de justification</b>	<b>Acteurs</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Frais de mission, de formation</li><li>➤ Remboursement de divers frais</li></ul>			

Annexe 11 : Guide d'entretien sur les méthodes et techniques justification des opérations liées aux « Ateliers et séminaires de formation » de ENDA PRONAT

<b>Nature de l'opération</b>	<b>Procédure d'enregistrement</b>	<b>Support de justification</b>	<b>Acteurs</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Organisation des ateliers de formation</li><li>➤ Organisation des séminaires de formation</li></ul>			

Annexe 12 : Guide d'entretien sur les *difficultés souvent rencontrées* dans la justification des opérations, à l'occasion de l'audit comptable et financier des états de synthèses au niveau de ENDA PRONAT

<b>Nature de l'opération</b>	<b>Difficultés rencontrées dans l'enregistrement des opérations</b>	<b>Difficultés rencontrées dans l'élaboration des supports de justification</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Justification des opérations liées aux « entrées de fonds »</li> <li>➤ Justification des opérations liées à « l'Acquisition des biens »</li> <li>➤ Justification des opérations liées aux « Prestations de services »</li> <li>➤ Justification des opérations liées aux « Charges salariales »</li> <li>➤ Justification des opérations liées aux « Frais de mission et de formation »</li> <li>➤ Justification des opérations liées aux « Ateliers et séminaires de formation »</li> </ul>		

Annexe 13 : Guide d'entretien sur les *améliorations souhaitées* dans la justification des opérations, à l'occasion de l'audit comptable et financier des états de synthèses au niveau de ENDA PRONAT

Nature de l'opération	Améliorations souhaitées sur les procédures d'enregistrement	Améliorations souhaitées sur les Support de justification
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Justification des opérations liées aux « entrées de fonds »</li> <li>➤ Justification des opérations liées à « l'Acquisition des biens »</li> <li>➤ Justification des opérations liées aux « Prestations de services »</li> <li>➤ Justification des opérations liées aux « Charges salariales »</li> <li>➤ Justification des opérations liées aux « Frais de mission et de formation »</li> <li>➤ Justification des opérations liées aux « Ateliers et séminaires de formation »</li> </ul>		

Annexe 14 : Feuille de révélation et d'analyse de problème (FRAP)

<b>Feuille de révélation et d'analyse de problème</b>	
Référence papier de travail :	FRAP N° :
Problème :	
Constat :	
Causes :	
Conséquences :	
Recommandations :	
Établi par :	Approuvé par :

## **BIBLIOGRAPHIE**



## Ouvrages et revues consultés

1. AKTOUF O. (1992), Méthodologie des sciences sociales et approche qualitative des organisations, PUO, Québec.
2. ATH Guides (1991), Audit financier - guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 1<sup>ère</sup> édition, Dunod, Paris, 269 pages
3. ATH Guides (1991), Audit financier – Les outils de l'audit financier-Guides, Questionnaires et Feuilles de travail, 3<sup>ème</sup> édition Clet, Paris, 252 pages
4. Banque Mondiale (1995), Manuel de comptabilité générale information financière et audit, 1<sup>ère</sup> édition, 194 pages
5. Banque Mondiale, Termes de référence pour l'audit externe des projets financés par le groupe de la Banque Mondiale, Annexe 3,  
[http://www.ccg.ma/fr/images/stories/ccg\\_pdfs/\\_Annexe3-TDRBM.pdf](http://www.ccg.ma/fr/images/stories/ccg_pdfs/_Annexe3-TDRBM.pdf)
6. CAP (2008), Manuel cadre pour la mise en œuvre des projets et programmes sous « EXECUTION NATIONALE », Direction de la Dette et de l'Investissement du Ministère de l'Economie et des Finances du Sénégal, 35 pages
7. CNCC-IRE-CSOEC (2012), Normes internationales d'audit,  
[https://www.cncc.fr/.../norme.../normes\\_international/.../isa.../ISA\\_200-810\\_Juin\\_2012](https://www.cncc.fr/.../norme.../normes_international/.../isa.../ISA_200-810_Juin_2012)
8. COMMISSION EUROPÉENNE, EuropeAid (2001), Manuel Gestion du Cycle de Projet, Office de Coopération Affaires générales Evaluation, 44 pages.
9. Direction Générale de Impôts et des Domaines (2013), Code général des impôts, Sénégal, 290 pages.
10. FIDA (2011), Directives du FIDA relatives à l'audit des projets, Comité d'audit, Rome, 34 pages
11. Grandguillot, Béatrice et Francis (2014), L'essentiel de la comptabilité de gestion 2014, Gualino, ISBN: 978-2-297-03931-4, 128 pages
12. IFACI (2013), Les outils de l'audit interne - 40 fiches pour conduire une mission d'audit, Eyrolles, ISBN: 978-2-212-55663-6, 107 pages.
13. IFEC (2008 : 5), La démarche générale d'audit et les nouvelles normes - Approche spécifique PME, Guide pratique, 85 pages.
14. Leclère et Didier (2011), L'essentiel de la comptabilité analytique, Editions d'Organisation, ISBN: 978-2-212-54964-5, 209 pages.

15. LEJEUNE Gérard, EMMERICH Jean-Pierre (2007), Audit et commissariat aux comptes, éd. Gualino ISBN: 978-2-297-00165-6, 330 pages
16. Manuel de procédures administratives et financières de ENDA PRONAT.
17. Marc Barbezat (2007), L'audit, un outil de pilotage pour vos projets, Soirée-formation SMP (49 pages)
18. MAZARS - UEMOA (2012), Guide d'application pratique des Normes d'Exercice Professionnelle, 14 pages
19. MIKOL Alain (2010), Audit et commissariat aux comptes, 9<sup>ème</sup> édition, e-theque, ISBN: 978-2-7496-0125-0, 166 pages
20. N'DA Paul, Méthodologie de la recherche, de la problématique à la discussion des résultats, Editions Universitaires de Côte d'Ivoire (EDUCI), 2<sup>ème</sup> éd., Abidjan, 144 pages.
21. OHADA (2000), Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, Journal Officiel OHADA N° 10 du 20 novembre 2000.
22. ONECCA Sénégal (2010), Manuel des normes ONECCA, Dakar, 328 pages
23. Oumar SAMBE & Mamadou Ibra DIALLO (2003), Le Praticien Système Comptable OHADA, 3<sup>ème</sup> édition, Editions Comptables et Juridiques, 1055 pages
24. Raffégeau J., Dufils P. & de Ménonville D. (1994), L'audit financier, Paris, Presses Universitaires de France, 126 pages.
25. Renard Jacques (2013), Théorie et pratique de l'audit interne - Primé par l'IFACI, édition Eyrolles, ISBN: 978-2-212-55748-0, 462 pages.
26. Robert OBERT & Marie-Pierre MAIRESSE (2009), DSCG 4, Comptabilité et audit, MANUEL ET APPLICATIONS, 2e édition, Dunod, Paris, 639 pages
27. THIETART Raymond-Alain (2014), Méthodes de recherche en management, Dunod, Ed. 4 ISBN : 978-2-10-071109-3, 656 pages.
28. UNEA (2014), Rapport Economique sur l'Afrique (REA),  
[http://repository.uneca.org/era2014\\_french\\_fin-web\\_25.03.14\\_0.pdf](http://repository.uneca.org/era2014_french_fin-web_25.03.14_0.pdf)

## Sites Internet visités

1. <http://fr.wikipedia.org/wiki/>
2. <http://www.banquemondiale.org/fr/country/senegal/projects>
3. <http://www.uneca.org>
4. <https://www.cncc.fr>
5. <http://www.ccg.ma/fr>
6. <http://dictionnaire.reverso.net/francais-definition/>
7. <http://www.ernwaca.org/panaf/RO/fr/definition.php>
8. <http://www.endapronat.org/>