



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG BF – CCA
BANQUE, FINANCE, COMPTABILITE,
CONTROLE & AUDIT**

**Master Professionnel
en Audit et Contrôle de Gestion
(MPACG)**

**Promotion 7
(2012-2014)**

**Mémoire de fin d'études :
THEME**

**L'AUDIT DE PROJETS DE DEVELOPPEMENT :
CAS D'UN CONTRAT DE SUBVENTION FINANCE
PAR L'UNION EUROPEENNE SENEGAL**

Présenté par :

**Zinatou. G. MOUSSA K. Y.
Auditeur Interne à la BIDC**

Dirigé par :

**M. Abdoul FALL,

M. Abou WELE,
ExpertComptable,
AssociéGérant du cabinet CECA-SARL**

OCTOBRE 2014

DEDICACES

Je dédie le présent mémoire à :

- mes parents Zachari MOUSSA et Aïchatou YESSOUFOU pour leur soutien ;
- mes frères et sœurs pour leur soutien et leurs contributions dans ce travail ;
- tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à ma formation à travers leurs conseils et leur soutien de diverses natures.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Je tiens tout d'abord à remercier M. IBA JOSEPH BASSE, pour avoir bien voulu m'accepter pour ce stage au cabinet ERA BAKER TILLY SENEGAL).

Mes remerciements vont aussi à l'endroit de :

- ✓ monsieur. Moussa YAZI, Chef de Département CESAG BF-CCA
- ✓ monsieur. Abdoulaye FALL, pour avoir accepté de m'encadrer dans la rédaction de ce mémoire ;
- ✓ monsieur Abou WELE ; pour avoir accepté de m'encadrer dans la rédaction de ce mémoire :
- ✓ tout le personnel du département Audit du cabinet ERA BAKER TILLY en particulier messieurs Iba Joseph BASSE, Franck LOBA, Saliou MBAYE, Athana LÖ et madame Fatou Kiné TRAORE pour leur apport dans ce travail et leurs orientations.

LISTES DES SIGLES ET ABREVIATIONS

APD : Aide Publique au développement

BM: Banque Mondiale

CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CGI : Code Général des Impôts

CIMA : Conférence Interafricaine sur les Marchés de l'Assurance

CNCC :Conseil National des Commissaires aux Comptes

CPA: Committee on Accounting Procédures

DCE : Direction de la Commission Européenne

IAS: International Accounting Standards

IASB : IternationnalAccounting Standard Board

IASC: International Accounting Standards Commitee

IFAC: International Federation of Accountants

INTOSAI : International Organization of Supreme Audit Institutions

ISO : International Organization for Standardization

IUED : Institut Universitaire d'Etudes du Développement

MPACG : Master professionnel en Audit et Contrôle de gestion

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

ONG: Organisation Non Gouvernementale

PDE: Projet de Développement

TVA: Taxes sur Valeur Ajoutée

UE: Union Européenne

LISTE DES TABLEAUX

<i>Tableau 1 : les contrats par type et (ou) par domaine d'intervention</i>	<i>17</i>
<i>Tableau 2 : Modèle d'analyse</i>	<i>56</i>
<i>Tableau 3 : les résultats escomptés du projet</i>	<i>66</i>
<i>Tableau 4 : les activités à réaliser par le projet</i>	<i>67</i>

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

Table des matières

DEDICACES	i
REMERCIEMENTS.....	ii
LISTES DES SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES TABLEAUX	iv
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE	8
Introduction de la première partie	9
CHAPITRE 1 : LES CARACTERISTIQUES D'UN PROJET DE DEVELOPPEMENT	10
1.1 Aspect juridique et organisationnel d'un projet de développement	11
1.1.1. Le cadre juridique.....	11
1.1.2. Les aspects organisationnels des projets de développement.....	14
1.2. Le cadre budgétaire et comptable d'un projet de développement	18
1.2.1. Le cadre budgétaire et les pratiques comptables d'un projet de développement.....	18
1.2.1.1 Le cadre budgétaire d'un projet de développement	18
1.2.1.2 Les pratiques comptables	19
CHAPITRE 2 : AUDIT DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT	35
2.1. Principes généraux régissant l'audit des projets.....	35
2.2.3 L'évaluation du contrôle interne d'un projet	46
2.3 La démarche de l'auditeur par rapport à l'évaluation du contrôle interne	47
2.4 Les rubriques clés du contrôle des procédures dans les Projets De Développement	48
2.3.2 Le contrôle des comptes.....	53
2.5 Les travaux de fin de mission	54
2.5.1 La revue des dossiers de travail	54
2.5.2 La réunion de synthèse.....	55
2.5.3 Le rapport d'audit	55
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE.....	56
3.1 Le modèle d'analyse	56
3.2 Les outils de recueil des données	57
3.2.1 L'entretien.....	57

3.2.4	L'inscription et l'observation physique	58
3.2.6	La confirmation directe	59
3.2.7	L'analyse documentaire	60
DEUXIEME PARTIE : AUDIT DE PROJET DE DEVELOPPEMENT : CAS D'UN CONTRAT DE SUBVENTION FINANCE PAR L'UNION EUROPEENNE		62
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU PROJET		64
4.1	Présentation du projet de développement financé par l'Union Européenne	64
4.1.1	Informations sur l'Action et le Bénéficiaire	64
4.1.2	Objectifs de l'action	64
4.1.3	Les résultats escomptés :	66
4.1.4	Activités à réaliser par le projet pour l'atteinte des objectifs.....	67
4.1.5	Informations financières auditées	68
4.2	Analyse des termes de références	68
4.2.1	Contexte et justification de la mission	68
4.2.2	Les objectifs de l'audit	69
4.2.3	L'étendue de la mission	70
4.2.4	Les états financiers du projet	71
4.2.5	Les obligations des deux parties	71
4.2.6	Les rapports de la mission.....	72
4.2.7	L'opinion de l'auditeur	73
Conclusion du chapitre 4.....		73
CHAPITRE 5 : MISE EN ŒUVRE DE L'AUDIT DES PROJETS FINANCES PAR L'UNION EUROPEENNE.....		74
5.1	La prise de connaissance du projet	75
5.2	L'évaluation des procédures générales	75
5.2.1	L'observation physique.....	79
5.2.2	Les entretiens	80
5.2.3	La circulation des pièces comptables.....	80
5.2.4	L'étude d'incompatibilité des fonctions	80
5.3	Le contrôle des comptes des états financiers	80
5.3.1	Les comptes bancaires	80
5.3.2	Le contrôle des postes budgétaires	81
5.3.3	Test de réalité sur les immobilisations.....	81
Conclusion du chapitre 5.....		82
CHAPITRE 6 : PRESENTATION DES RESULTATS D'AUDIT ET RECOMMANDATIONS.....		83
6.1	Présentations des résultats d'audit.....	83
6.1.1	Résultats d'audit sur les procédures générales et le contrôle interne.....	83

6.1.2 Résultats d'audit sur les comptes des états financiers	85
6.1.3 Résultats d'audit sur la conformité avec les règles de passation de marches	86
6.1.4 Résultats sur la mission de terrain	87
6.2 Analyse des résultats	88
6.2.1 Analyse des résultats sur les procédures générales.....	88
6.2.2Analyse des résultats sur le contrôle des comptes des états financiers	88
6.3 Les recommandations	89
6.3.1 Recommandations sur les procédures générales et le contrôle interne.....	89
6.3.2 Recommandations sur le contrôle des comptes des états financiers.....	90
CONCLUSION GENERALE	93
ANNEXES.....	96
BIBLIOGRAPHIE	97

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Le 20ème siècle s'est achevé sur un constat des plus amères, celui de l'échec, total ou partiel, des politiques d'aide au développement menées depuis quatre décennies. Constat doublé d'une critique plus ou moins vive des pratiques de coopération, et d'appels insistants à renouveler la pensée et l'action : « (...) la pauvreté ne se résorbe pas, les inégalités persistent, les injustices demeurent. La coopération, qui avait été conçue et institutionnalisée comme outil de changement social, comme engrais de bonification à long terme, se retrouve sur la sellette : elle n'a pas su se mesurer aux forces qui font le monde, elle a perdu son combat pour l'égalité » (Nouveaux Cahiers de l'IUED, 1996).

Le diagnostic qui s'impose à la fin des années 1990 est sans concession : l'aide publique au développement (APD) n'a pas su s'adapter à un environnement institutionnel, économique et politique, en rapide mutation, de plus en plus mondialisé, complexe et interdépendant. Et les experts de pointer surtout, au-delà des facteurs externes, des effets de conjoncture et de la baisse tendancielle depuis le début des années 1990 des flux à destination des pays en développement, les problèmes liés à l'organisation, la gestion et l'acheminement de l'aide. L'APD s'est montrée incapable de produire les effets globaux attendus sur la croissance économique et les grandes variables macroéconomiques et sociales des pays en développement, parce qu'elle est trop fragmentée, tient peu compte des réalités, besoins réels et spécificités locales, et manque souvent de cohérence tant dans ses objectifs que dans ses résultats (Lecomte, Naudet, 2000).(<http://www.cetri.be/spip.php?article667&lang=fr>)

Ainsi, le nombre croissant et la complexité grandissante des situations de crise en Afrique, de même qu'un intérêt moins marqué de la communauté internationale pour la région au lendemain de la guerre froide, ont conduit de nombreux États et organisations africains à prendre des initiatives pour trouver des solutions à leurs propres problèmes. Les organisations régionales et sous régionales africaines, ainsi que leurs États membres, ont déployé des efforts considérables afin d'élaborer leurs propres mécanismes et d'adapter leurs structures pour pouvoir répondre aux situations de crise dans la région. Des faiblesses structurelles, logistiques, opérationnelles et financières, ainsi que la méfiance et le « conservatisme » politiques continuent cependant d'entraver le développement de leur capacité à faire face aux conflits dans la région.

Les états africains victimes et soucieux de favoriser un développement durable, ont mis en place après les indépendances, diverses sociétés publiques et parapubliques. Les obstacles auxquels ils se sont heurtés ont entraîné la régression de l'activité économique et rendu plus pressante la nécessité de s'orienter vers d'autres horizons. L'arrivée de la démocratie en Afrique a favorisé l'émergence de la société civile à travers l'apparition d'organisations non gouvernementales, d'associations, de projets et d'institutions financières qui accompagnent l'Etat dans la mise en œuvre de ses activités. Les crises économiques vécues dans certains Etats africains manifestées par des troubles internes et une baisse de la croissance sont autant de contraintes ayant fortement réduit les capacités d'investissement de l'Etat. Cela a encouragé les gouvernements à adopter une autre stratégie de développement, c'est-à-dire mettre en œuvre des projets de développement. L'Afrique s'est alors fixée comme objectif de relancer son économie à partir des projets de développement financés par des investisseurs étrangers ou nationaux communément appelés bailleurs de fonds et permettre la création d'emplois productifs ainsi que la réduction de la pauvreté. Les projets de développement représentent depuis des années un secteur privilégié où l'Etat accorde une grande importance grâce à son appui aux couches sociales défavorisées. Ainsi plusieurs fonds d'aides internationales ont permis aux Etats de mettre en place une multitude de programmes et de projets. C'est donc dans ce contexte d'aides financières pour le développement économique des pays bénéficiaires que s'inscrivent la présence et l'intervention de l'Union Européenne pour aider les différents Etats membres à mettre en place des stratégies permettant de réduire la pauvreté.

Premier pourvoyeur d'aide sur le plan mondial, l'Union Européenne s'impose comme un acteur clé du « développement » du Sud. Le consensus en matière de coopération engage les Etats membres sur un socle de valeurs et de principes communs et la promotion d'un nouvel équilibre Nord-Sud. (Laurent Delcourt : alternatives du Sud),

L'Union Européenne dispose de la personnalité juridique pour affirmer et promouvoir ses valeurs et ses intérêts sur la scène internationale. Elle contribue à la paix, à la sécurité, au développement durable de la planète, à la solidarité et au respect mutuel entre les peuples, au commerce libre et équitable, à l'élimination de la pauvreté et à la protection des droits de l'homme, et en particulier des droits de l'enfant, ainsi qu'au respect et au développement du droit international. La commission européenne finance plusieurs projets de développement au sein de l'Union et en direction des pays du tiers monde dans les secteurs d'interventions

traditionnels, tels que l'agriculture, les transports. Outre ces secteurs, ses compétences s'étendent à la politique industrielle, la politique de santé, l'éducation et la formation ou encore à la protection de l'environnement.

Pour assurer la régularité et la transparence dans la gestion des projets qu'elle finance, elle fait appel à des cabinets d'audit indépendants, sélectionnés par le biais d'appels d'offres. En effet, les fonds alloués par l'union européenne font obligatoirement l'objet d'un audit à la fin du projet. L'objectif était alors de s'assurer de la bonne gestion de ces programmes.

Malgré ces exigences, les projets financés par l'union européenne sont confrontés à plusieurs difficultés, entre autres :

- les pays qui reçoivent une part importante de l'aide au développement sont souvent atteints par la corruption et la fraude. Il existe de véritables risques liés aux erreurs et aux irrégularités ainsi qu'à d'autres agissements illégaux qui sont difficilement détectables par les contrôles classiques;
- la non fiabilité des informations financières produites qui exigent des procédures d'audit spécifiques et très approfondies ;
- l'application des normes différentes d'une zone à une autre ne permet pas une réelle comparabilité entre les audits de projets.

Ces difficultés trouvent leurs explications à plusieurs niveaux :

- la non maîtrise des divers risques liés à l'exécution des projets financés par ces institutions internationales ;
- la non maîtrise des références aux normes internationales et nationales prévoyant des dispositions précises et claires relatives à la comptabilité des projets ;
- la négligence des rapports de recommandations des audits précédents par les gestionnaires des projets ainsi que la fourniture des pièces justificatives non probantes ;
- la non maîtrise et non application fiable des conventions de financement et les manuels de gestion des projets, des dispositions précises et claires relatives à la comptabilité des projets.

Ces difficultés peuvent avoir pour conséquences :

- le refus de certifications ou certifications avec réserves;
- le refus d'adoption des comptes par les organes délibérants (le conseil d'administration, le comité d'audit, l'assemblée générale)
- le refus des documents comme preuve par les auditeurs ;
- la suspension du financement ;
- les sanctions pénales et civiles.

Dans le but de retrouver la confiance des bailleurs de fonds et d'encourager la dynamique des projets de développement en Afrique, il convient de prendre des mesures adéquates à savoir :

- renforcer les capacités du personnel comptable des projets, du responsable acquisition des biens et services, des gestionnaires des projets....
- évaluer périodiquement le système de contrôle interne au niveau de ces projets afin de maîtriser les risques liés à ces types de projets.
- améliorer le système d'informations comptable
- pratiquer des méthodes comptables uniformisées pour la production des informations financières ;
- renforcer les missions d'audit des projets.

Dans ce contexte, la question qu'il nous revient de poser est la suivante :

Quelle procédure mettre en œuvre dans le cadre d'un audit financier des projets de développement financé par l'Union Européenne afin que celle-ci qui apporte une valeur ajoutée au projet de développement et contribue ainsi à sa pérennisation ? »

Ainsi dans notre étude nous essayerons de répondre aux questions suivantes :

- dans quel environnement évoluent les projets de développement financés par l'union européenne ?
- quelles sont les différentes phases d'audit d'un projet ?
- quelles diligences et vérifications spécifiques l'auditeur doit-il mettre en œuvre pour mener à bien ses investigations, qui conduiront à l'élaboration de son rapport ?
- quels sont les procédures spécifiques de l'Union Européenne.

De ces interrogations découlent notre thème : « **audit des projets de développement : cas du contrat de subvention financé par l'union européenne en l'occurrence le projet d'appui**

au renforcement des capacités politiques et techniques de planification et de régulation de la gestion de l'environnement et des ressources naturelles dans les collectivités locales. »

Le choix du projet de contrat de subvention financé par l'Union Européenne se justifie par l'importance du financement, du fait que les projets d'investissement répondent à des critères particuliers d'audit, étant donné que c'est une procédure convenue entre l'auditeur et l'UE.

L'objectif principal est d'étudier la démarche d'audit des projets de développement en occurrence un contrat de subvention financé par l'Union Européenne. Ceci, en vue de produire des informations en adéquation avec les termes des conventions de financement et les besoins d'informations des utilisateurs.

Les objectifs spécifiques se résument comme suit :

- présenter le cadre conceptuel et fonctionnel d'un projet ;
- présenter les cycles du projet et leurs techniques de contrôle
- Présenter les diligences et vérifications spécifiques applicables à l'audit des projets ;
- Analyser les normes d'audit spécifiques de l'Union Européenne,
- Faire des recommandations pour l'amélioration du système de contrôle interne.

L'intérêt de cette étude se situe essentiellement à trois niveaux à savoir :

- le cabinet ERA BAKER TILLY SENEGAL

Cette étude contribuera à une meilleure mise en œuvre de l'audit de projet et à l'amélioration de ses performances et de se faire remarquer par les grandes institutions internationales à travers le soin et la qualité d'audit mis en place.

- le CESAG

Cette étude contribuera à la diversification des documents de recherche pour la bibliothèque du CESAG. Il constituera également un document de recherche sur l'audit de projet développement plus particulièrement un contrat de subvention financé par l'Union Européenne.

- nous-mêmes

Cette étude permettra d'acquérir des compétences certaines en ce qui concerne l'audit de projet de développement d'une institution.

Elle nous permettra de mieux nous outiller pour aborder les missions d'audit relatives aux projets financés par l'Union Européenne. Aussi nous permettra-t-elle d'obtenir le diplôme du Master Professionnel en Audit et Contrôle de Gestion (MPACG).

Notre mémoire est subdivisé en deux parties à savoir :

- ✓ la première partie qui est intitulée la revue de littérature se limitera à la présentation du cadre théorique de l'audit financier des projets en général et des spécificités de l'Union Européenne en particulier. Après cela nous présenterons le modèle d'analyse qui nous servira de base pour la conduite du cadre empirique ;
- ✓ la seconde partie mettra en évidence le cadre de l'audit des projets de développement notamment le projet de contrat de subvention lié à l'appui aux renforcements politiques et techniques des collectivités locales réalisé par le cabinet ERA BAKER TILLY INTERNATIONAL du SENEGAL.

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Introduction de la première partie

On peut définir un projet comme étant un ensemble de moyens matériels, financiers et humains mis en œuvre en vue de répondre à des objectifs précis. Mais cette définition est considérée comme un peu généraliste dans le temps et dans l'espace. Dès lors d'autres définitions du concept ont été proposées.

Ainsi GITTINGER (1985 :28) conçoit le projet comme étant une activité pour laquelle on dépense de l'argent en prévision de rendement et qui semble logiquement se prêter, en tant que telle, à des actions de planification, de financement et d'exécution. La norme (ISO 10006 : 1997) a également défini un projet comme étant « un ensemble d'activités coordonnées et maîtrisées comportant des dates de début et de fin, entrepris dans le but d'atteindre un objectif conforme à des exigences spécifiques ».

Dans le langage économique, un ensemble de projets constitue un programme. Les acteurs du développement définissent la notion de plan de développement stratégique comme un ensemble de programmes.

Les projets de développement sont exécutés généralement par des Organisations Non Gouvernementales (ONG) qui renforcent les actions des pouvoirs publics à travers des programmes élaborés par elles-mêmes. Ces projets sont financés par des bailleurs de fonds qui veulent en retour une utilisation optimale des fonds, et pour ce faire, ils exigent un audit comptable et financier avant tout financement. « Les obligations administratives qui encadrent l'exécution de l'accord de prêt prévoient un audit des comptes spéciaux et un audit financier » (GARRIER, 1998 :58).

L'audit financier d'un projet consiste à faire une revue aussi bien de la subvention octroyée que des participations des bénéficiaires.

Nous tenterons dans cette partie, d'abord de présenter les caractéristiques générales d'un projet de développement et d'un contrat de subvention, ensuite définir la méthodologie générale de l'audit comptable et financier des projets de développement, et enfin définir la méthodologie de notre étude.

CHAPITRE 1 : LES CARACTERISTIQUES D'UN PROJET DE DEVELOPPEMENT

D'après le « Project Management Institut » (PMI), un projet est toute activité réalisée une seule fois, dotée d'un début et d'une fin déterminée et qui vise à créer un produit ou un savoir unique. Il peut nécessiter la participation d'une seule ou de milliers de personnes. Sa durée peut être de quelques jours ou de plusieurs années. Il peut être entrepris par une seule organisation ou par un groupe d'organismes intéressés. Il peut s'agir de quelque chose d'aussi simple que l'organisation d'un événement d'une journée ou d'aussi complexe que la construction d'un barrage sur une rivière.

Les organismes de développement nationaux ou internationaux ont élaboré leurs définitions adaptées à leur contexte, selon leur politique sans être trop différentes de celle du PMI. Pour l'Union Européenne (2004 : 8) « Un projet est un ensemble d'activités visant à atteindre, dans des délais fixés et avec un budget donné, des objectifs clairement définis ». Toutes les définitions apportées au concept « *projet* » sont fondées sur ses caractéristiques particulières ; il s'agit d'une initiative nouvelle, inhabituelle et singulière à réaliser dans un temps défini avec une quantité réaliste de ressources.

Un projet de développement communautaire peut être défini comme une action réalisée dans un objectif socio-économique orienté vers la satisfaction d'un besoin collectif de base (alimentation, santé, éducation, travail, infrastructures de base, information, connaissances, etc.) d'une communauté d'hommes et de femmes leur permettant de s'épanouir dignement. « Il tente d'en valoriser les qualités (ressources, atouts, valeurs), d'en minimiser les handicaps, d'en contourner les contraintes. » (Daniel, 2003 :1). Il implique des groupes d'intérêts divers notamment des membres de la communauté, les autorités locales et des agents externes d'appui technique et financier.

Un projet de développement est un projet financé en général par des bailleurs bilatéraux, multilatéraux ou privés et qui a pour but l'amélioration du niveau socio-économique d'un pays (PIB) ainsi que l'amélioration des conditions et du niveau de vie des populations locales du pays (PNB). Malgré le rôle primordial assigné aux projets de développement en règle générale qui est de mener des activités productives pouvant contribuer à l'expansion économique d'un espace donné, ils restent dépourvus des procédures règlementaires

applicables. La nature des projets de développement dans les pays en voie de développement a évolué de façon significative depuis quelques années après la crise mondiale de 2008 selon la déclaration de Paris. Cette évolution a été notée dans beaucoup de domaines notamment :

- des infrastructures,
- du bien-être et de l'émancipation,
- de l'autosuffisance.

Certains projets de développement se caractérisent par l'absence de règles établies quant à leur forme juridique, la tenue de leur comptabilité, le format et le contenu de leurs états financiers et autres documents de synthèse. De ce fait leur révision comptable présente une certaine spécificité liée entre autres à :

- ✓ leur régime juridique ;
- ✓ leur organisation interne ;
- ✓ leur dimension budgétaire ;
- ✓ l'organisation financière comptable et fiscale ;
- ✓ leurs pratiques comptables.

Il convient d'analyser ces aspects spécifiques sus mentionnés, toute chose qui facilitera la tâche de l'auditeur lors de la conduite de sa mission.

1.1 Aspect juridique et organisationnel d'un projet de développement

Nous étudierons ici le cadre juridique et l'organisation interne des projets de développement

1.1.1. Le cadre juridique

Le cadre juridique portera essentiellement sur le régime juridique et le régime fiscal.

1.1.1.1. Le régime juridique des projets

Aucune branche du droit ne prévoit un cadre juridique spécifique aux Projets de développement. Ce vide juridique entraîne des conséquences sur la gestion, la gouvernance et le contrôle externe.

« L'activité économique a elle-même besoin, pour se développer, d'un cadre sécurisant, d'une prévisibilité et d'une sécurité juridique établie » (PILLOT, 2008 :486).

Ainsi, en l'absence d'un organe légal de contrôle de la gestion, la direction du projet dispose beaucoup plus de liberté que celle d'une entreprise. Elle bénéficie d'une marge de manœuvre non accompagnée souvent d'un contrôle adéquat.

La manifestation de cette liberté est visible dans l'obligation légale faite aux entreprises privées 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 pour les projets. Cependant, il ya d'autres obligations vis-à-vis des bailleurs et celles-ci sont parfois très contraignantes.

L'absence des moyens légaux de protection destinés à la bonne mise en œuvre des objectifs poursuivis par les PDE, les risques de malversations et de corruption deviennent plus que potentiels (PILLOT, 2008 :486)

L'auditeur dans le cadre de sa mission doit veiller à ne pas perdre de vue cet aspect défaillant dans le régime juridique des projets de développement (PDE). Il s'y ajoute l'inexistence d'un organe chargé de l'approbation des états financiers produits par les PDE qui sont en général dotés de structures chargées de faire le suivi des activités et de confronter l'avancement des activités par rapport au budget global.

Par ailleurs, contrairement aux sociétés qui sont soumises aux dispositions du droit des sociétés, les PDE eux ne sont pas inscrits, à leur création, au registre du commerce et du crédit mobilier. Leur création résulte d'accord juridique liant un Etat ou un de ses démembrements à un ou plusieurs bailleurs de fonds.

Ces accords juridiques prescrivent la tenue d'une comptabilité décrivant l'utilisation des ressources financières. Cependant, ces accords ne donnent aucun détail ni sur les règles de tenue de cette comptabilité ni sur la forme que doivent revêtir les états financiers. L'auditeur externe se heurte alors à un défaut de normalisation des informations financières et spécifiques auxquelles seraient astreints les PDE.

Ce vide juridique lié à leur statut fait que les PDE sont classés dans la même catégorie que d'autres structures comme les associations, les fondations ou les coopératives.

MAGNET (1991 :89) note que : « les associations et les fondations, même reconnues d'utilité publique, sont des organismes de droit privé, qui suivent les règles de

comptabilité posées par leurs statuts ou règlements intérieurs et ne sont soumis à certaines règles de la comptabilité publique qu'autant les lois et règlements l'énoncent expressément ».

Il peut être de même pour les projets de développement si l'on en juge par l'importance qu'occupent les techniques du droit des affaires, branche du droit privé, dans la réalisation de leurs activités.

Il convient de retenir que le Projet est tenu de respecter, en plus des dispositions de la Convention, les lois et règlements en vigueur dans le pays, notamment dans les domaines suivants :

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

1.1.1.2. Le régime fiscal des projets

« La loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature » (FERRE, 2008 :7).

C'est ainsi que les dispositions du Code Général des Impôts Sénégalais sont les suivantes :

✓ Taxe sur la valeur ajoutée

Selon l'article 311 livre II-titre I du CGI ; « sont imposables à la TVA, les affaires faites au Sénégal et celles relevant d'une activité économique à l'exception des activités agricoles et salariés au sens du code de travail ». la TVA est due par toute personne physique ou morale effectuant :

- une livraison matérielle ou juridique de biens meubles corporels ou de travaux immobiliers ;
- une prestation de service.

Dans le cadre des projets de développement, la TVA est due sur les opérations à titre onéreux (achats de biens et services) réalisés par le projet.

✓ **Impôts sur le Revenu des Personnes Physiques**

L'article 27-alinéa II du CGI prévoit l'imposition des personnes physiques :

- domicile fiscal au Sénégal ;
- nationalité indifférente,
- base : ensemble des revenus (source indifférente).

Exception faite en cas d'existence de conventions internationales sur les doubles impositions. Ici nous constatons qu'aucune disposition de caractère général du Code des impôts sénégalais ne soustrait totalement les projets et le personnel qui les composent, aux impositions de droit commun (, TVA et Impôt sur le Revenu).

1.1.2. Les aspects organisationnels des projets de développement

Les aspects organisationnels comprennent aussi l'organisation interne que le cadre contractuel des projets de développement.

1.1.2.1 Organisation interne des projets de développement

L'organisation des circuits d'informations devant aboutir à la production des états financiers mérite une attention particulière de l'auditeur. « L'intervention de l'auditeur dans une organisation exige de sa part une étude des structures et des circuits internes agissant sur la production de l'information financière. » En effet, la comptabilité traite des données qu'elle reçoit des différentes structures internes. Les retards notés dans la transmission des pièces justificatives peuvent se répercuter dans la production des états financiers et par conséquent, sur la vérification des états financiers. Cela se ressent au niveau des projets qui comprennent des composantes décentralisées. A ce niveau, plusieurs types d'organisations sont rencontrés :

- ✓ à côté de la direction du projet, il arrive qu'il existe des composantes qui participent à l'exécution des activités du projet. Lorsque ces composantes dépendent hiérarchiquement d'autres structures externes et, qu'elles engagent directement des fonds du projet, la comptabilité du projet, en raison de leur lien fonctionnel, a toujours des difficultés sur la collecte des pièces justificatives de ces dépenses : soit elles ne sont pas transmises à temps, soit elles sont incomplètes.
- ✓ le projet finance des structures indépendantes sous forme d'avances de trésorerie à justifier (LO, 2004 :35).
- ✓ le projet, en plus de la comptabilité du siège, a des antennes à l'intérieur du pays ou dans d'autres pays qui disposent ou non de comptable.

Les solutions à ces contraintes ne peuvent être trouvées que par la mise en place de procédures concertées auxquelles adhèrent toutes les parties. Ces procédures peuvent concerner les aspects suivants :

- l'ouverture d'un compte bancaire séparé et spécifique aux dépenses à financer dans le cadre de ce programme annuel ;
- la fixation d'une période pour dépôt des pièces justificatives des dépenses ;
- les extraits du compte bancaire accompagné des états de rapprochement bancaire.

L'ampleur des opérations au sein de certains projets nécessite une bonne répartition des tâches. En effet, le service comptable des projets est souvent réduit à un seul agent qui accomplit à la fois des tâches administratives, logistiques, financières, comptables, etc. La structure du projet recommande une nette séparation de ces différentes tâches pour éviter un cumul qui pèse sur le retard apporté dans la tenue à jour des travaux comptables et sur la fiabilité du contrôle interne (cumul des fonctions).

Ainsi, en l'absence d'un modèle d'organisation comptable applicable à tous les projets de développement, il est important que certaines tâches accessoires telles que la réception des commandes, la gestion de la caisse pour les petites dépenses, les demandes d'exonération, soient dévolues à d'autres personnes, même si, celles-ci sont placées sous l'autorité hiérarchique du comptable. Ceci contribuerait sans aucun doute à une amélioration dans le traitement des données et la production rapide des états de synthèse.

1.1.2.2 Le champ contractuel couvert par les projets

Les domaines couverts par les contrats varient en fonction de l'objet et du cadre d'exécution du projet. La liste qui suit ne se veut pas exhaustive. Elle fait apparaître toutefois les formules les plus courantes. L'appellation de ces formules varie en fonction des contextes : par exemples, les praticiens peuvent substituer le mot « convention » au mot « courant » pour qualifier le même acte juridique et inversement.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 1 : les contrats par type et (ou) par domaine d'intervention

relation entre le client du projet et le maître d'ouvrage, et entre partenaires	domaine des études et de la maîtrise d'œuvre externe	domaines des prestations matérielles	Domaine du financement
<ul style="list-style-type: none"> - contrat d'achat ; - convention de partenariat ; - contrat de société ; - protocole d'actionnaires ; - contrat d'apport en industrie 	<ul style="list-style-type: none"> - contrat d'ingénierie - contrat d'architecture ; - contrat de contrôle technique - contrat de recherche ou d'études ; - marché de définition ; marché de conception-réalisation (commun au domaine des travaux) 	<ul style="list-style-type: none"> - Contrat de fournitures ; - contrat de transport de fournitures ; - contrat de travaux ; - marchés de conception-réalisation (commun aux domaines des études et de la maîtrise d'œuvre) 	<ul style="list-style-type: none"> - convention d'avances d'actionnaires (d'associés) ; - contrat de prêt ; - contrat de découvert /ligne de trésorerie - mandat de gestion de trésorerie ; - convention de crédit-bail (bien immobiliers et biens mobiliers) ; - contrat de financement ; - convention de subvention.

Source : nous même à partir (Raoul Belot : 85, anticiper l'audit, édition AFNOR 2003)

1.2. Le cadre budgétaire et comptable d'un projet de développement

Dans cette section, nous aborderons d'abord la dimension budgétaire pour finir par les pratiques comptables.

1.2.1. Le cadre budgétaire et les pratiques comptables d'un projet de développement

Ce paragraphe met en exergue les différents du cadre budgétaire d'un projet de développement, ainsi que le système comptable et ses références.

1.2.1.1 Le cadre budgétaire d'un projet de développement

La révision comptable d'un PDE ne peut être conduite sans faire appel à son budget. Car le budget constitue un outil indispensable à la réalisation des activités des projets selon une directive de la banque mondiale (Banque Mondiale : 1995)

S'il est possible de rencontrer des entreprises ou des sociétés sans budget, tel n'est pas le cas des Projets de Développement (LO, 2004 :54).

Cette affirmation nous amène à dire que le budget est un outil indispensable à la gestion d'un projet de développement.

Le budget d'exécution des activités est approuvé par les deux parties. Les dépenses doivent être imputables sur les lignes budgétaires arrêtées en accord avec le bailleur de fonds.

L'auditeur doit s'assurer que :

- les fonds ayant fait l'objet de retrait du compte ont été utilisés aux fins pour lesquelles ils ont été destinés et les dépenses correctement ventilées suivant les lignes budgétaires du projet ; ceci est surtout pertinent en cofinancement ;
- il n'y ait pas compensation budgétaire entre lignes budgétaires c'est-à-dire l'imputation des dépenses dans les lignes prévues ne cache pas des dépassements non autorisés à la suite par exemple d'une compensation de sous consommation par des charges ayant atteints leur plafond budgétaire ;
- en cas de réaménagement budgétaire, le projet a eu, au préalable, l'accord du bailleur sur tous les poste réaménagés ;

- toutefois, il serait opportun d'établir un rapprochement entre la comptabilité des dépenses par nature et la ventilation analytique des dépenses par volet ou composante (au cas où il n'y en aurait) pour s'assurer qu'il y a pas eu de transfert de ressources non justifiées d'une composante à une autre ce qui pourrait handicaper la réalisation des activités de la composante sur laquelle le prélèvement a été opéré.

1.2.1.2 Les pratiques comptables

La comptabilité des sociétés suit un cadre harmonisé et obéit à un certain nombre de règles. Au Sénégal, les entreprises pratiquent soit le plan comptable de l'OHADA qui est le référentiel de base dans tous les pays de l'OHADA, soit le nouveau plan comptable bancaire, le plan comptable de la CIMA selon l'activité exercée.

Compte tenu des différences de nature entre les PDE et les sociétés, l'auditeur doit cerner dans son programme de travail, les caractéristiques des PDE liés :

- au plan des comptes ;
- aux référentiels comptables applicables ;
- aux systèmes comptables,
- et aux états financiers standards.

Dans le CECI (2005 :13) on note que tout projet comme les entreprises privées, les organismes à but non lucratif ont besoin d'informations comptables. Ils doivent préparer des budgets, contrôler leurs dépenses et recettes, évaluer des projets d'investissement dans les activités génératrices de revenus au profit de communautés de base de projets financés par des bailleurs de fonds avec la participation des collectivités concernées.

Cependant il faut noter qu'il n'existe pas un plan de comptes spécifiques aux projets de développement. Généralement, on se contente d'un plan faisant appel aux comptes du plan comptable général des entreprises avec une certaine adaptation plus ou moins réussie.

Par ailleurs, le plan comptable d'un PDE doit être conçu à la fois sur la base des activités à mener et sur la base des catégories budgétaires contenues dans l'accord de financement. Si le projet est financé par plusieurs bailleurs, la comptabilité doit être organisée de manière à ce

qu'elle fournisse une information sur ces dépenses par source de financement, par composante, par activité, etc.

Dès lors, l'auditeur doit s'assurer que le système de gestion comptable adopté par le projet constitue non seulement un cadre permettant la production d'une information financière de qualité mais également qu'il correspond essentiellement aux critères analytiques suivants :

- capacité de restitution de l'information financière par objectif ; cela permet de mesurer le degré d'atteinte des objectifs ;
- capacité de restitution de l'information financière par centre de coûts c'est-à-dire obtenir un suivi des dépenses par structure financière ;
- capacité de restitution de l'information financière par source de financement c'est-à-dire la répartition des dépenses par bailleurs de fonds ;
- capacités de restitution de l'information financière par catégorie de dépenses exigibles au budget approuvé par chaque bailleur de fonds.

1.2.3 Les référentiels comptables des projets de développement

Au niveau des projets de développement, il n'existe pas de norme comptable standard appliquée. Chaque bailleur fait référence à ses propres normes en termes de normes comptables à utiliser, ici encore, les recommandations sont un peu souvent vagues. En la matière, la Banque mondiale recommande ce qui suit ; « il est souhaitable que la comptabilité du projet soit tenue (et les états financiers établis) conformément aux normes comptables admises sur le plan international » malgré l'adoption des normes comptables internationales, certaines difficultés comptables restent à résoudre (Bourguignon, 1995 :66).

- ✓ La difficulté du traitement des immobilisations

Selon la norme IAS 16 les immobilisations corporelles sont des actifs corporels :

- Qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens et des services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives ;

- Dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'un exercice (OBERT, 2004 : 105) le traitement comptable des immobilisations consiste en la constatation des entrées et des sorties, et au calcul des amortissements.

Le SYSCOA définit les immobilisations comme étant des éléments corporels, incorporels et financiers destinés à servir de façon durable dans l'entreprise. L'immobilisation est acquise non pas pour être vendue ou transformée mais pour être utilisée comme un instrument de travail.

Dans le cadre des projets de développement, l'amortissement des immobilisations dépend de la volonté des gestionnaires de projet et des bailleurs, mais ne constitue en aucune manière une obligation ; toutefois, en pratique, elles sont inscrites dans les comptes de la classe comme dans les sociétés, mais ne font pas l'objet d'un amortissement (LO, 2004 :51) ce qui se justifie par le fait que le projet n'a pas besoin de calculer un résultat d'exploitation. Et du fait que le projet n'est pas obligé de renouveler ses immobilisations vu sa durée limitée dans le temps, d'où la non obligation de l'amortissement. Cependant ce mode de traitement comptable nécessite un suivi extra comptable de l'existence physique des immobilisations. Les auteurs défavorables à l'immobilisation des immobilisations soutiennent que l'objectif de la comptabilité d'un projet de développement est de traduire les flux réels (les fonds reçus et l'usage qui en a été fait). Les acteurs favorables disent que l'amortissement permet de déterminer une valeur nette des immobilisations qui serait proche, dans le cas éventuel d'une évaluation, à leur valeur de marché (Bourguignon, 1995 :66).

- ✓ Les ressources stables

Les ressources stables sont définies par le système comptable Ouest Africain (SYSCOA) comme étant les moyens de financement dont une entreprise peut se servir de façon permanente ou durable.

Dans la comptabilité des projets de développement, les ressources sont constituées par les contributions financières du bailleur et ou par des fonds de contrepartie. Les contributions des bailleurs sont souvent versées dans des comptes spéciaux ouverts dans une banque commerciale ou de développement. Elles peuvent aussi être par les bailleurs pour un paiement direct des fournisseurs du projet sur la base de demandes de paiement qui leur sont transmises.

La procédure d'alimentation du compte spécial, pour une mise à disposition des fonds se fait selon un système « revolving » : c'est-à-dire sur la base d'une avance, les bénéficiaires effectuent des dépenses et soumettent aux bailleurs des demandes périodiques pour le renouvellement des fonds utilisés, sous réserve de l'acceptation des pièces justificatives accompagnant les demandes d'alimentation ou de versements.

Le traitement comptable de ces ressources est différent d'un projet à un autre : tantôt celles-ci sont enregistrées dans un compte : « fonds de dotation », tantôt dans un compte de « subvention d'investissement » tantôt dans un compte de « produit » (subventions reçues)

✓ Le traitement comptable des stocks

La norme IAS 2 définit les stocks comme des actifs (OBERT,2004 :89) :

- Détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité ;
- En cours de production ;
- Sous forme de matières ou de fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de la prestation de service.
- Dans le cas des projets, la constitution des stocks n'obéit pas à une logique commerciale et elle n'est pas très fréquente car ils n'ont pas pour vocation d'acheter pour revendre ou pour transformer. Lorsqu'un projet détient des stocks, ses achats non consommés peuvent être définitifs, synonyme de consommation directe. Il n'est donc pas obligatoire de créer des comptes de stocks et variation de stocks comme le font les entreprises commerciales.
- Toutes fois, un suivi extra comptable au moyen d'une fiche de stocks s'impose et un inventaire physique annuel reste impératif.

1.2.2 Le système comptable

Il serait nécessaire de concilier le système comptable à mettre en place à la nature et à l'importance du projet en question, car une trop grande complexité risquerait de rendre le système totalement inopérant, faute du personnel et des fournitures (logiciels informatiques, documentation...) indispensables à son bon fonctionnement. Et pour cela il conviendrait d'examiner les caractéristiques de chacun des systèmes comptables.

✓ Système de comptabilité d'engagement

Le système de comptabilité par engagement est le système comptable de référence préconisé par les normes comptables internationales de l'IASB sous le nom de "accrual basis" (IFAC : 2009).

- Les techniques de base de ce système sont :
 - constatation de l'incidence des opérations et événements du projet sans tenir compte de leur date d'encaissement et de paiement ;
 - enregistrement et présentation des opérations et événements dès que le passif est (achat de marchandises et de services) ou les droits acquis (services rendus ou marchandises livrées)

La comptabilité par engagement renseigne les utilisateurs sur :

- les opérations antérieurement conclues et ayant donné lieu à des mouvements de fonds,
- les dépenses et charges futures (charges à payer) : important pour les projets en période d'achèvement ;
- les recettes à encaisser ultérieurement (subventions à recevoir).

Cependant ce système comptable renferme des inconvénients, pour les projets ayant un nombre restreint d'opérations à traiter, entre autres :

- l'adoption de procédures de comptabilisation complexes ni pratiques, ni économiques,
- la possibilité de création de coûts importants sans grand avantage marginal.

Au vu des caractéristiques du système de comptabilité par engagement, nous serons tentés de dire que le système de comptabilité de trésorerie serait plus adéquat.

- Système de comptabilité de trésorerie

La comptabilité de trésorerie est basée sur les notions de recettes/dépenses ou encore d'encaissement et de décaissement. Les recettes et les dépenses, à distinguer utilement des produits et des charges, ne sont comptabilisées que lorsqu'il y a mouvement de fonds (encaissement ou décaissement). Elle a pour principal avantage l'allègement de la tenue de la

comptabilité pour les petites entreprises, mais surtout pour certains projets dont le système comptable n'est pas aussi perfectionné que l'exigerait une comptabilité d'engagement.

Cependant ce système comptable présente certaines limites telles que l'absence de comptabilisation des passifs encourus, de sorte que sans subventions nouvelles, il peut être difficile pour le projet de faire face à ses engagements à court terme.

- Système comptable hybride

Selon une interprétation des termes de normes comptables internationales de l'IASB par certains auteurs de la doctrine comptable américaine :

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

Dès lors il serait possible de tenir une comptabilité selon le système comptable de trésorerie et présenter des états financiers de fin de période selon le système de la comptabilité d'engagement. Toutefois il faudra assurer un suivi extracomptable des passifs encourus (notamment dettes fournisseurs et dettes sociales), des subventions à recevoir et des biens de l'actif (stocks et immobilisations).

Ce système comptable prend en compte les avantages des deux premiers systèmes comptables tout en réduisant leurs limites respectives. Vu sous cet angle, à notre avis, il serait opportun de l'appliquer dans des projets de développement.

1.2.2.1 Le plan de comptes des projets

Le plan comptable est la liste des comptes (ou numéros de compte) utilisés par un acteur économique (entreprise ou personne physique) au sein de son système comptable pour enregistrer les événements économiques et financiers selon un classement normalisé dans le respect des principes comptables. C'est, autrement dit, un standard de classification de base de la comptabilité. Selon MADERS (2005 :148) il doit être possible, à tout moment, de reconstituer, à partir des données entrées, les éléments des comptes, ou, à l'inverse,) partir des comptes pour retrouver les données correspondantes. Ainsi, chaque écriture doit comporter une référence (numéro d'écriture) permettant l'identification des données et le retour aux pièces justificatives.

Chaque entreprise décline selon sa nature et ses besoins d'analyse son propre plan comptable. Elle peut (ou doit selon certains législations) s'appuyer sur un cadre comptable préétabli. (Wikipédia : 2009).

Jusqu'à nos jours il n'existe pas de plan comptable spécifique aux projets de développement. Toutefois, le plan des comptes d'un projet doit être conçu à la fois sur la base des activités à mener et sur la base des catégories budgétaires contenues dans l'accord de financement.

Si le projet est cofinancé, la comptabilité devra être organisée de sorte à fournir une information sur ses dépenses par bailleurs.

1.2.2.2 Les états financiers ou de synthèse

Les entreprises dans l'espace UEMOA sont tenues de présenter leurs états financiers conformément aux prescriptions du système comptables OHADA (SAMBA &AL, 2003 :711). Cependant, dans le cadre des projets, il n'existe pas de normalisation des états de synthèse. Le projet n'est pas soumis à l'obligation d'établir un bilan et un compte résultat, les trois documents élaborés périodiquement sont constitués par la situation du budget (ou l'état d'exécution budgétaire), le rapprochement périodique des fonds (ou la situation de trésorerie) et l'état de rapprochement bancaire (souvent exigé par les bailleurs).

La situation périodique du budget (ou état d'exécution budgétaire)

Cet outil de gestion budgétaire permet au projet de suivre l'exécution du budget au cours des périodes successives. Il est alimenté par :

- le budget du projet ;
- le rapprochement périodique du budget pour les dépenses antérieures ;
- le journal des imputations en ce qui concerne les dépenses de la période ;
 - le budget du projet

Ce tableau qui tient compte du cumul des dépenses exécutées depuis le début de l'année, dégage le solde budgétaire disponible global et fournit le détail des soldes par rubrique budgétaire.

- Le rapprochement périodique des fonds ou la situation de trésorerie

Le rapprochement périodique des fonds renseigne pour son élaboration sur :

- le solde disponible de début de période ;
- les subventions encaissées au cours de la période ;
- les dépenses effectuées par rubriques budgétaires ;
- les fonds disponibles à la fin de la période (mois, trimestre, année).

Le solde disponible reporté est celui du rapprochement de la période précédente, tandis que les subventions reçues et les dépenses par rubriques sont alimentées à partir du journal des imputations de la période finissante.

- L'état de rapprochement bancaire

Selon BEI (2001 :9) dans les dix premiers jours du mois m, le rapprochement bancaire des opérations arrêtées à la fin du mois m-1 doit être effectué. Le travail est fait sur la base du compte du grand livre en question et le relevé bancaire de la même période.

Cet instrument de gestion établi tous les mois, joue le même rôle que dans la comptabilité des sociétés commerciales et permet notamment :

De corriger les erreurs et omissions constatées dans le fonctionnement du compte ;

- de déceler les fraudes et les chèques perdus ;
- de suivre les chèques en circulation ;
- de contrôler les dépenses du projet ;
- de contrôler les ordres de paiement émis sur le compte bancaire.

Pour valider ces états, l'auditeur doit vérifier la cohérence entre le grand livre analytique (ou liste des dépenses) et les rapports financiers établis.

Afin de mener à bien une mission d'audit comptable et financier d'un projet de développement, il importe que l'auditeur maîtrise ses particularités ; après quoi, il pourra dérouler une méthodologie d'audit mieux adaptée aux projets.

1.3 Organisation financière, comptable et fiscale des projets de développement

Elle repose le plus souvent sur un descriptif contenu dans leur manuel de procédures de gestion administratives, comptables et financières, lequel respect ans son ensemble les règles et directives des bailleurs(institutions financières, Etats emprunteurs et bénéficiaires).

A défaut pour les Etats emprunteurs de préciser le cadre comptable réservé à ces projets de développement, les bailleurs, sans définir les règles et méthodes comptables précisent dans leurs espaces respectifs. Sur cette base, la majorité des projets tentent vainement de se conformer aux normes du droit comptable OHADA (KABRE, 2009 :70).

Cette partie va traiter dans un premier temps le cadre et le système comptable des projets de développement puis dans un deuxième temps l'impact de l'organisation du financement des projets sur la comptabilité de ces projets.

1.3.1 Le cadre et le système comptable des projets de développement

Un bon descriptif du cadre et du système comptable d'un projet de développement est fonction de la maîtrise e ses activités. Celles-ci sont contenues dans le document de projets de développement.

Le système comptable est souvent combiné à une gestion budgétaire qui permet de suivre et de maîtriser les engagements des projets. Certains projets ont un cadre comptable assez complexe, eu égard à leurs activités et au fait qu'ils soient financés par plusieurs bailleurs (TOMETRY, 2010 :304).

Cette partie comprendra l'organisation du système comptable des projets de développement et puis les exigences des bailleurs de fonds et les différents contrôles effectués sur la tenue de la comptabilité des projets.

1.3.1.1 Organisations du système comptable des projets de développement

Le système comptable des projets de développement est une comptabilité à partie double enregistre les différents opérations dans des journaux comptables dans un ordre technologique en fonction de la nature des transactions. Les projets bénéficiaires d'un cadre informatisé et

disposant de logiciels adaptés combinent la comptabilité générale et le suivi analytique et budgétaire repose sur les axes principaux ci-après (BLAISE, 2006 :84) :

- zone du projet ;
- destination de la dépense (activité ou composante) ;
- bénéficiaire de la dépense (service, partenaire) ;
- nature de la dépense (catégorie) ;
- source de financement (bailleur).

La comptabilité de projet se distingue de la comptabilité de société par le fait qu'elle n'a pas un seul objectif de résultat comptable. Le projet est une structure d'exécution qui réalise des activités d'investissement qu'elle finance au moyen de subvention d'investissement rétrocédées par l'Etat dans le cadre d'accord de crédit ou de subventions passés avec les bailleurs de fonds internationaux. Certains projets généraux de revenus pourraient refinancer certaines activités sur la base de leurs ressources accessoires. La comptabilité de projet respecte l'équilibre entre les dépenses (emplois) et les subventions (ressources) qui servent à les financer (TOMETY, 2010 :304).

Cette spécificité permet à certains projets de mettre en place un plan comptable ne comportant pas de compte de gestion ; toutes les charges étant considérées comme investissement au titre de frais immobilisés (première option pour le traitement des charges).

Il est aussi remarqué que d'autres projets enregistrent les charges dans des comptes de charge na par nature et les équilibrent au moyen du compte subvention d'exploitation pour aboutir à la règle du résultat nul (seconde option). Il n'en demeure pas moins que les problèmes liés aux traitements de certaines transactions ne permettent pas toujours d'atteindre l'objectif du résultat nul (cas des projets ayant des revenus accessoires) (TMOETY, 2010 : 304).

En outre, le plan comptable sans compte de gestion présente le double avantage d'alléger le nombre d'écritures à passer dans les comptes de subventions (les subventions d'exploitation n'étant pas prises en compte) et de pouvoir suivre sur toute la durée du projet la totalité des coûts. Dans le cas de l'utilisation des comptes de gestion, ceux-ci doivent être soldés à la clôture de chaque exercice pour obéir à l'état de détermination de résultat.

Le plan comptable du projet est élaboré en respectant les dispositions du cadre comptable OHADA adapté aux besoins spécifiques du projet. La comptabilisation des immobilisations

se fait au coût historique. Les immobilisations acquises en devises sont comptabilisée au taux de change du jour de paiement du fournisseur. Selon le cas, certains projets optent pour pratiquer ou non les amortissements. Les saisies sont faites à partir de fiches à partir de fiches d'imputation correctement remplies par le comptable. Les écritures sont contenues dans les brouillards. Les brouillards sont contrôlés et validés.

Après validation, le principe d'inviolabilité des écritures est respecté. Toute cette organisation comptable repose sur une bonne planification de la tenue de la comptabilité (TOMETRY, 2010 :304).

1.3.1.2 Exigences des bailleurs de fonds sur la tenue de la comptabilité des projets de développement

Les bailleurs de fonds, pour la plupart, ne définissent ni ne codifient les divers principes et termes comptables à appliquer dans la gestion des projets. Cependant, ils exigent que la comptabilité mise en place par chaque projet respecte les principes fondamentaux suivants (TOMETRY, 2010 :34) :

- 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 préconisés 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.

1.3.1.3 Exigences en matière en tenue de la comptabilité des projets

Les objectifs des états financiers des organisations à but non lucratif différent de ceux des entreprises d'affaires. L'objectif principal des états financiers des entreprises en termes de mesures de résultats.

Plusieurs pays utilisent la méthode de la comptabilité de caisse qui contient quelques insuffisances et un nombre limité ont adopté la méthode de la comptabilité d'exercice. L'IPSAB a publié 21 IPSAS générale pour la méthode de la comptabilité de caisse.

Les analystes financiers doivent maîtriser les IFRS/IAS et se familiariser avec les normes comptables utilisées dans les pays où ils opèrent, afin d'être en mesure de recommander des approches de fournir à la banque des informations utiles et de contrat à l'harmonisation des LFRS/IAS et des IPSAS avec les normes comptables nationales (GUIBERT, 2002 :154)/plus spécifiquement, les objectifs de l'établissement des états financiers à but non lucratif sont :

- Communiquer comment les ressources ont été utilisées pour répondre aux objectifs et exigences externes de l'organisation,
- Identifier les principaux programmes d'une organisation et leurs coûts,
- Indiquer le degré du contrôle exercé par les donateurs et les sources de financement sur l'usage des ressources,
- Aider l'utilisateur à évaluer la capacité de l'organisation à atteindre ses objectifs. Le but fondamental des états financiers est de fournir de l'information pertinente pour rencontrer les intérêts communs des donateurs, membres, créanciers, et autres qui fournissent des ressources aux organisations à but lucratif. La comptabilité de ces organisations se définit comme une comptabilité de fonds. Pour faciliter l'observation des limitations, les comptes sont souvent maintenus en utilisant la comptabilité des fonds par laquelle les ressources sont classées pour des buts de comptabilisation et de rapport en fonds associés à des activités ou objectifs spécifiés (KABRE, 2009 :70).

1.3.2 Impact de l'organisation du financement des projets sur leur comptabilité des projets

Nous étudierons ici les effets de l'organisation financière sur la comptabilité des projets de développement.

1.3.2.3 Apport de l'Etat

Il peut s'agir de tous les biens apportés par l'Etat au financement du projet et non évalués par le projet (salaires des fonctionnaires détachés, mise à disposition de local, affectation de biens et équipements). Il s'agit entre autres de :

- La mise à disposition du projet de biens et équipements sous forme de transfert direct d'immobilisation ;
- L'utilisation gratuite de locaux appartenant à l'Etat par un projet sera inscrite dans les financements de l'Etat ;
- La mise à disposition du personnel fonctionnaire détaché pour la mise en œuvre du projet. Ces éléments devraient en principe être évalués comme des subventions accordées par l'Etat au projet et être traités comme tels dans la comptabilité du projet.

1.3.2.4 Impôts, taxes et droits de douane

Les opérations à titre onéreux (achats de biens et services) réalisées par le projet sont en principe soumises à la TV. Mais, en vertu des accords de financement signés avec le bailleur de fonds, ces opérations sont exonérées des droits, impôts et taxes grevant les biens et services nécessaires au projet et qui devraient être pris en charge par l'emprunteur au moyen d'exonération et/ou en recourant à la procédure des chèques tirés sur le trésor.

Il existe deux mécanismes :

- En cas d'existence de financement de l'Etat :
 - Paiement factures HT sur subventions du bailleur
 - Paiement TVA sur ressources contrepartie nationale
- En cas d'absence de financement de l'Etat :
 - présentation d'un certificat d'exonération fiscale aux fournisseurs.
 - Contribution des populations bénéficiaires

De nombreux projets fonctionnent avec des contributions volontaires (bénévolat, prestations en nature, dons en nature consommés en l'état). Ces contributions volontaires n'entraînent pas de flux financiers puisqu'elles sont gratuites. De plus, elles ne peuvent être évaluées qu'approximativement. Cependant, il semble logique de comptabiliser ces contributions volontaires car elles sont assimilables à des subventions en nature.

1.3.2.5 Comptabilisation des contributions volontaires

Si le projet dispose d'une information quantifiable et valorisable sur les contributions volontaires ainsi que des méthodes, d'enregistrement fiable, il peut opter pour leur inscription en comptabilité dans les comptes de la classe 7/8 ou 14. Par ailleurs, l'annexe indiquera les méthodes de quantification et de valorisation retenues.

1.3.2.6 Règles d'évaluations

La question est de savoir comment valoriser les contributions volontaires. A leur date d'entrée dans le patrimoine du projet, les biens à titre gratuit sont enregistrés à leur valeur vénale sous réserve des dispositions relatives aux contributions volontaires. La valeur vénale correspond au prix qui aurait été acquitté dans les conditions normales de marché.

1.3.3 Difficultés relatives à la bonne tenue de la comptabilité des projets

Il faut noter que compte tenu des spécificités des projets de développement, la tenue de leurs comptabilité est confrontée a beaucoup de difficultés.

1.3.3.3 Intérêts et charges administratives

Les coûts d'emprunt des projets de développement sont souvent constitués d'intérêts et de missions de services. Certains ne faisant pas des recettes propres, bénéficié de subventions pour le financement des dépenses. Un projet est une structure d'exécution qui réalise des activités qu'elle finance au moyen de subventions d'exploitation ou d'investissement rétrocédées par l'Etat dans le cadre d'accords de financement passés avec les bailleurs de fonds internationaux.

Nous constatons que ces coûts d'emprunts à payer dans le cadre du projet ne sont pas enregistrés dans la comptabilité du projet. Le projet enregistre en quelque sorte la subvention nette de ces coûts. Afin de donner une image fidèle du coût de financement des projets, ces coûts d'emprunt devraient être pris en compte. Dans de pareilles circonstances, les coûts réels

des projets sont minorés, leurs situations financières faussées par le simple fait que les financements ne sont pas totalement appréhendés.

1.3.3.4 Coûts liés à la phase préparatoire

Les bailleurs affectent aux projets une ligne (le plus souvent de dons) pour financer les charges liées à leur phase préparatoire. Vu que la structure de gestion du projet à ce stade d'avancement n'est pas opérationnelle, ces coûts ne sont retracés nulle part ou lorsqu'ils le sont, ils sont souvent logés dans des structures d'appui qui ne les transfèrent pas à l'équipe de gestion.

1.3.3.5 Protection du patrimoine

Certains projets du fait qu'ils relèvent des structures publiques ne disposent pas de couverture d'assurance pour la protection de leur patrimoine. Ils encourent des risques qui, bien que réels ne sont pas clairement exprimés.

1.3.3.6 Gestion des conventions avec les partenaires opérationnels

La plupart des projets aujourd'hui développent des partenaires ou s'engagent auprès des partenaires et communautés pour accompagner leur projet au profit des populations bénéficiaires. Ces appuis, annuels ou pluri annuels, donnent lieu à la signature de conventions qui engagent les entités sur leur durée. La notion de partenaires revêt une diversité qui peut, sans être exhaustive, être appréhendée : ONG locale, ONG internationale, associations, communautés villageois, de quartier, collectivités territoriales, structures décentralisées de l'administration, etc.

Conclusion du premier chapitre

D'un projet à un autre, selon qu'il s'agisse d'un même bailleur ou de bailleurs différents, nous observons une diversité dans la présentation des comptes annuels. Cette variété de présentation de la comptabilité au sein des projets de développement n'obéit pas toujours à la catégorisation classique.

Les projets de développement dans leur ensemble englobent différentes difficultés qui partent de la mise en place de la comptabilité en passant par le traitement de différentes transactions avant d'aboutir à la synthèse de leurs comptes.

Au regard des normes et principes comptables tant au niveau de l'espace OHADA qu'au niveau international, la comptabilité des projets devrait s'identifier à travers une certaine organisation remarquable se fondant sur les règles admises en la matière. D'ailleurs, certains bailleurs dans leurs directives l'expriment clairement et ne s'étendent pas sur ces organisations dans les différents accords signés avec les Etats.

CHAPITRE 2 : AUDIT DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

Il s'agit dans ce chapitre de définir les différentes caractéristiques de l'audit des projets de développement et de la méthodologie de l'audit des projets de développement. Nous aborderons toujours dans ce chapitre la démarche de l'auditeur en matière du contrôle interne des PDE, ainsi que les éléments clés du contrôle interne des PDE.

2.1.Principes généraux régissant l'audit des projets

Ce paragraphe abordera les notions générales de l'audit de projet et ses composantes.

2.1.1 Notions générales de l'audit des projets

Selon Keravel & Al. (1997 :7) l'audit est un examen critique qui permet de vérifier les informations données par une entreprise. Aussi, l'audit est-il l'examen auquel procède un professionnel indépendant et externe à l'entreprise en vue d'exprimer une opinion motivée sur la sincérité et la régularité des comptes annuels. A côté de cette définition qui semble être plus adaptée aux entreprises commerciales, l'audit financier comme : « un examen à posteriori des états financiers, des systèmes financiers, des écritures comptables, des transactions et des opérations effectuées par les comptables professionnels. Il a pour objectif de vérifier le respect des obligations redditionnelles, de crédibiliser les états financiers et autres rapports de la direction, de mettre à jour les faiblesses des contrôles internes et des systèmes financiers et de faire des recommandations quant aux améliorations à apporter. » (Banque Mondiale, 1995 :31). A l'analyse, on se rend compte que les deux définitions se joignent et font ressortir les mêmes objectifs que s'assigne l'audit à savoir la régularité, la sincérité et l'image fidèle. L'audit des états financiers des projets a pour objectif de déterminer si lesdits états sont présentés conformément aux normes comptables reconnues, telles que les Normes internationales d'information financière (IFRS), les Normes internationales pour le secteur public (IPSAS) ou les normes nationales pertinentes dans les cas où ces dernières se rapprochent des meilleures pratiques internationalement reconnues et/ou sont réputées fournir les informations minimales requises. Chaque audit porte sur une période spécifiée, habituellement l'exercice du projet. Un audit des états financiers s'attache à déterminer si les décaissements indiqués dans les états financiers ont été effectués conformément à l'accord de financement. Il se penche également sur les décaissements en examinant les états de dépenses et les comptes spéciaux/désignés.

L'audit vise donc à établir si chacune des dépenses incluses dans le total des états de dépenses a été dûment autorisée, peut être financée au moyen du financement en question, a été comptabilisée comme il convient et est pleinement justifiée par les pièces conservées dans les dossiers de l'emprunteur.

2.1.2 Composantes de l'audit des projets de développement

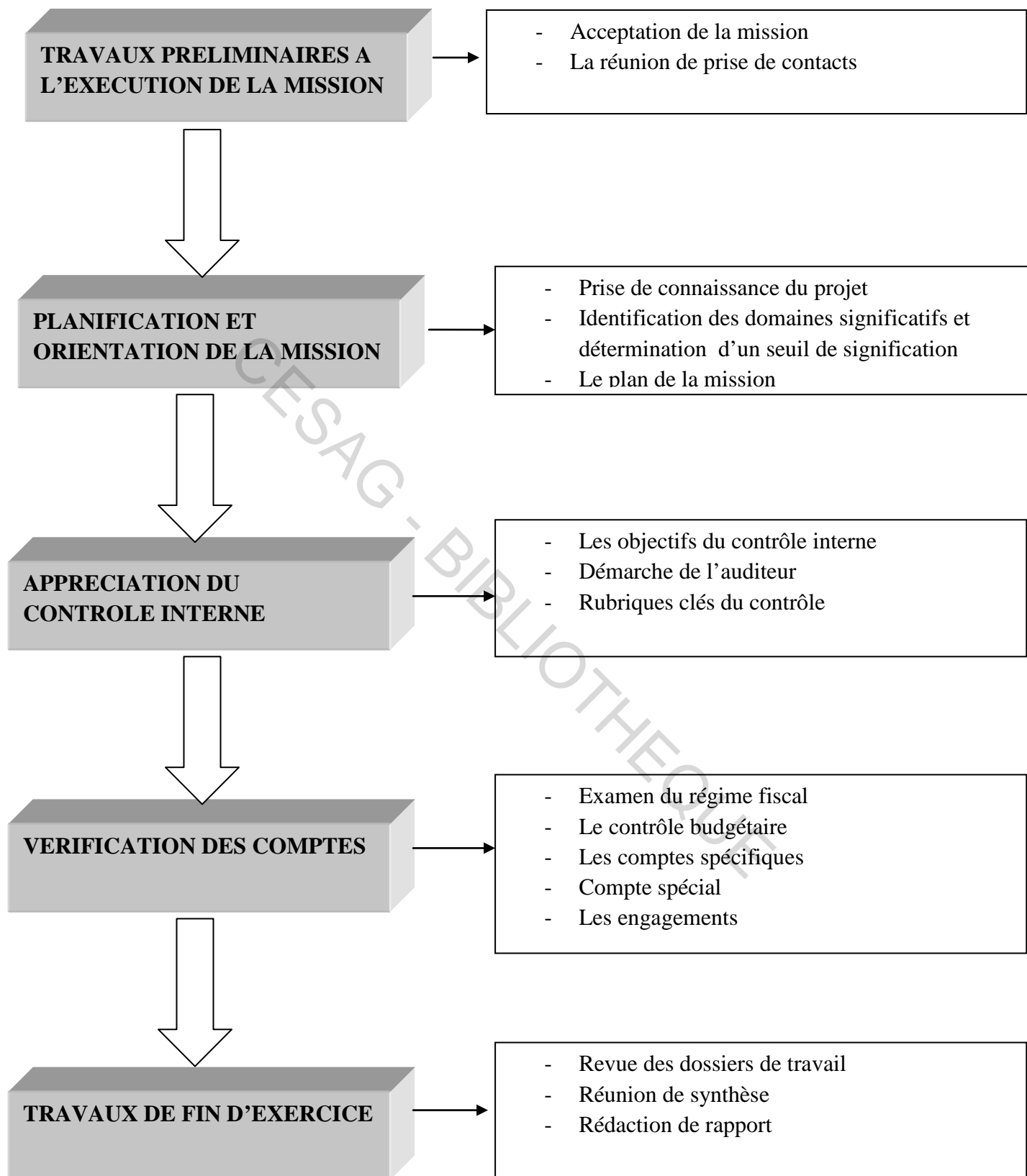
Rejoignant les pensées de RENARD (2003 :47) et de LETAIEF (1998 :380), nous adoptons les composantes, parfois variantes de l'audit comme suit :

- **Audit de conformité** : a ce niveau, le travail de l'auditeur consiste à vérifier la bonne application des termes de contrat de prêt et des documents annexés, des règles, procédures, répartition des tâches et responsabilités, système d'information ;
- **Audit d'efficacité** : l'auditeur procède à l'examen de la bonne atteinte des objectifs dans les délais en fonction des moyens alloués ;
- **Audit de management** : le travail de l'auditeur consiste à vérifier si la politique et l'organisation de l'emprunteur sont en cohérence avec les objectifs du projet ;
- **Audit financier** : la mission consiste à s'assurer de la capacité financière de l'emprunteur à honorer ses engagements envers le bailleur, de l'efficacité et de la conformité de la gestion financière du projet aux textes applicables.

2.2 Méthodologie de l'audit des projets de développement

Après avoir défini l'audit financier des projets de développement, il convient de montrer les étapes à suivre par l'auditeur pour mener à bien son travail. Les étapes de la démarche de l'auditeur peuvent se schématiser comme suit :

FIGURE N°1 : ETAPES DE LA DEMARCHE DE L'AUDIT FINANCIER DES PDE



Source : Abdoulaye LO, Bénédicte KERAVEL, Armand DAYAN et nous-mêmes

2.2.1 Travaux préliminaires à l'exécution de la mission

Les travaux préliminaires à l'exécution de la mission d'audit sont l'acceptation de la mission et la réunion de prise de contact.

2.2.1.1 L'acceptation de la mission

L'acceptation d'une mission d'audit repose sur cinq éléments fondamentaux :

- l'indépendance de l'auditeur : l'auditeur n'est pas dans une situation d'incompatibilité ou d'interdiction prévue par la loi vis-à-vis de l'entité qu'il envisage auditer ;
- la compétence nécessaire pour mener à bien la mission ;
- la disposition du personnel et de temps nécessaire ;
- la mesure des risques importants qui existent dans le projet, contrôle interne insuffisant, comptabilité mal tenue, personnel incompetent ;
- prise de contact avec l'auditeur précédent afin de connaître les raisons de non renouvellement de son contrat (DAYAN & Al, 2004 :917).
- Les conditions pour l'acceptation par l'auditeur d'une mission d'audit des projets restent sensiblement les mêmes que celles des missions de commissariat aux comptes des sociétés privées énumérées ci-dessus. En effet, les règles fondamentales que sont l'indépendance et la compétence de l'auditeur, sont requises dans le cadre de la sélection de l'auditeur d'un projet (Banque Mondiale, 1995 ; 30).

Après l'acceptation de la mission, et pour s'enquérir d'avantage de la mission, l'auditeur doit tenir une réunion de prise de contact avec les responsables du projet.

2.2.1.2 La réunion de prise de contact

Cette réunion est assimilable au début de la mission d'audit et poursuit deux objectifs essentiels :

- Permettre à l'auditeur de confirmer oralement aux responsables du projet les obligations réciproques des deux parties : nature des documents à préparer par la direction du projet et à soumettre à l'auditeur pour vérifications, délai limite de remises des états financiers et des rapports d'audit, précision des différents rapports d'audit à émettre ;
- Entretien avec les responsables du projet pour prise de connaissance globale du projet (Abdoulaye LO ; 2004 :47).

Après les travaux préliminaires, l'auditeur doit aborder la phase de la planification.

2.2.2 La planification et l'orientation de la mission d'audit

La planification a pour objectif de préparer l'exécution de la mission d'audit et se fait en trois étapes : la prise de connaissance générale de l'entreprise, le plan d'audit et la programmation. Ces trois étapes correspondent à une construction progressive de la mission d'audit : grâce à la prise de connaissance générale de l'entreprise, l'auditeur élabore l'approche globale de la mission, qui va elle-même être déclinée en procédures à effectuer. D'une certaine manière, la planification représente une répétition du travail d'audit qui sera réalisé (Humphrey & Moizer, 1990 :112).

L'auditeur prend le temps d'orienter et de planifier la mission qu'il accepte, car l'entreprise n'est pas une juxtaposition de chiffres, de bilans et de ratios audités toujours de la même manière : elle est avant tout une communauté d'individus et un système qui nécessite à chaque fois une adaptation des méthodes employées.

L'auditeur doit, lors de cette étape d'orientation et de planification :

- Acquérir une connaissance générale de l'entreprise et de son environnement ;
- Identifier les systèmes et les domaines significatifs avec objectif de déterminer les éléments sur lesquels l'auditeur va concentrer ses travaux ;
- Rédiger un plan de mission (Dayan & Al, 2004 :918)

L'audit des projets n'échappe pas à cette étape d'orientation et de planification, qui, d'ailleurs, bien entreprise peut faciliter la suite des travaux. Elle est composée de trois éléments qui correspondent à ceux énumérés ci-dessus.

2.2.2.1 La prise de connaissance du projet

Pour GRAND & VERDALLE (1998 : 28), la prise de connaissance « c'est la photographie d'ensemble de l'entreprise ». Cette image de la prise de connaissance reste la même dans le cadre d'un projet de développement économique. Dans tous les cas, elle est une étape très importante vu son utilité dans la démarche de l'auditeur.

Utilité de prise de connaissance d'un projet

Elle peut être comparée au premier contact d'un médecin avec son patient. En effet le médecin procède à des interviews de son patient avant d'entrer à fond dans son diagnostic ; ceci afin de mieux cerner son patient et sa maladie. La même démarche est observable en matière de révision des comptes d'une société ou d'une institution quelconque. La prise de

connaissance constitue le contexte dans lequel évolue le projet : contexte juridique, économique, social et fiscal.

A ce titre Mikol (1999 :123) estime que la prise de connaissance générale de l'entité auditée a pour but de comprendre le contexte dans lequel elle évolue et de la situer dans son environnement économique, social et juridique. Cette étape est effectuée par l'intermédiaire d'entretiens avec les dirigeants, de l'étude de la documentation interne de l'entité (manuels de procédures, organigrammes, notes de services, etc..) , de la revue des comptes annuels des derniers exercices et de la recherche de documentations externe sur son secteur d'activité. Elle permet à l'auditeur d'assimiler les principales caractéristiques de l'entité, son organisation, ses responsables, ses spécificités, de fonctionnement et de détecter les zones de risques éventuelles.

Selon GUEYE (2008 :116) une connaissance de la nature des projets est requise à cette fin notamment :

- la visibilité, la sensibilité, l'impact et les risques associés aux opérations ;
- l'âge du projet des changements intervenus, sa taille en valeur monétaire, le nombre de citoyens qui seront affectés par le projet ;
- les données et informations du plan stratégique et des objectifs du projet ;
- les conditions extérieures susceptibles d'avoir des effets sur les projets, les opérations ou les activités.

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.

En effet, les PDE, contrairement aux entreprises et aux sociétés, ne sont soumis ni aux aléas conjoncturels des marchés et des produits, ni à une adéquation de rentabilité de leurs activités par rapport au secteur dont ils relèvent, ni aux problèmes de rentabilités de leurs activités par rapport au secteur dont ils relèvent, ni aux problèmes de sensibilité de profits face aux variations macroéconomiques.

Dans son intervention, l'auditeur doit veiller à rassembler toutes les informations lui permettant d'apprécier la bonne ou mauvaise cohérence existant dans l'agencement des

activités mais également celles portant sur l'allocation des ressources par rapport aux objectifs du projet.

La prise de connaissance suit une certaine démarche. Cette démarche est essentiellement composée par la recherche des informations et de leur analyse.

2.2.2.1.1 Recherche des informations

La recherche des informations sur le projet peut se faire à travers la consultation des documents existants, des entretiens avec les responsables du projet, la visite des installations (KERAVEL & AI, 1997 :60).

✓ Utilisation des documents existants

Il peut s'agir de documents externes ou internes. Dans le cadre des projets la connaissance de l'entité passe par l'analyse des documents tels que : la convention de financement, le plan annuel de travail, les rapports d'activités, les documents de rétroactions et l'organigramme..

- La convention de financement

« Au cours de son activité, le projet pourrait bénéficier d'apports de fonds de la part des différents bailleurs » (KNOEPFEL, 2001 :73). Mais pour pouvoir bénéficier de ces apports il faut au préalable une convention de financement qui est un document juridique qui définit l'objet du projet, les modalités et le montant de son financement, les conditions relatives à l'utilisation des fonds, les obligations de chacune des parties, etc.

Une bonne connaissance des dispositions contenues dans ce document assure la maîtrise des informations) vérifier et une délimitation des domaines potentiels à risques.

C'est un document qui fournit toutes les informations liées aux éléments à financer, au retrait des fonds, à l'annulation et à la suspension du financement, le pourcentage des dépenses à imputer sur les financements, les méthodes de passation de marché, les clauses de vérifications du projet, les procédures de suivi, etc.

- Le plan d'opération

Ce document appelé plan annuel de travail, contient le budget et le détail des activités à réaliser, les résultats attendus, le chronogramme d'exécution, les indicateurs de suivi

retenus. Le vérificateur doit avoir une connaissance du contenu du plan annuel de travail pour les besoins de contrôles de conformité sur les activités financées et le budget indiqué éventuellement dans les états de synthèse.

- Les rapports d'activités et financiers périodiques

Ces rapports ont pour but de retracer l'état d'avancement du projet. Ils ont souvent produits sur une base trimestrielle ou semestrielle.

Ils sont soumis également à la procédure d'approbation du bailleur de fonds. Ils permettent de noter les écarts entre les prévisions et les réalisations ainsi que le rythme des décaissements.

- Les documents de rétroaction

Ces documents émanent, la plupart du temps, des bailleurs soit à la suite de la mission de supervision, soit à la suite des rapports qui leur sont transmis.

Ces documents contiennent des recommandations ou des autorisations spécifiques. Le vérificateur doit en prendre connaissance pour les besoins des contrôles qu'il mettra en œuvre durant sa mission.

En outre il serait nécessaire de prendre connaissance d'autres documents tels que :

- le manuel d'exécution technique du projet (manuel d'opérations)
- le manuel de procédures administratives, financières et comptables
- la recherche d'informations sur le projet peut se faire) travers la consultation des documents existants, des entretiens avec les responsables du (Projet, la visite des installations (KERRAVEL &, 1997 :60)

En définitive, la vérification des projets de développement ne peut se faire sans une étude préalable de tous les documents susmentionnés.

- Les termes de référence ainsi qu'un rapport de vérifications des dépenses

Les Termes de Références pour les vérifications des dépenses comprennent une description détaillée de la tâche et des procédures à exécuter. Les instructions pour la vérification des

dépenses sont incluses dans les Termes de références, dans les annexes et dans le modèle de rapport, qui peut donc être utilisés par les bénéficiaires de contrats de subvention et de services et par l'auditeur.

L'objet de la vérification des dépenses d'un contrat de subvention est le rapport financier concernant le contrat de subvention pour une certaine durée.

Dans le cas d'un contrat de services, l'objet de la mission est la facture du consultant, ainsi que le rapport financier concernant le contrat pour une certaine durée.

Les questions spécifiques de conformité résultent des conditions contractuelles des deux types de contrat. Cependant, l'approche de la vérification, et ses méthodes, sont quasiment identiques pour les deux types de mission.

Les TDR pour la vérification des dépenses comprennent un modèle de rapport de constatations factuelles.

- L'organigramme

Selon SHARRON & SEPARI (1998 :82), l'organigramme est une représentation graphique, plus ou moins détaillée, de la structure de l'entreprise de l'entreprise. Il privilégie, dans sa forme classique, les relations hiérarchiques en individus (ou services). Au même titre que l'entreprise, les projets disposent aussi d'un organigramme qui renseigne sur la répartition des tâches et les liaisons hiérarchiques. C'est un outil important pour l'évaluation du contrôle interne.

- Les interviews

Ils donnent la possibilité à l'auditeur de compléter sa prise de connaissance de l'entreprise. Les informations contenues dans les documents sus mentionnés peuvent être erronées ou incomplètes. L'auditeur pourra donc se faire une idée des difficultés réelles rencontrées dans l'exécution du projet, au cours d'une discussion à bâton rompu, sur la base d'un programme d'entretiens préétablis, avec les responsables. C'est un outil qui est très usité par les auditeurs ; comme l'atteste Jacques RENARD (2004 :331) quand il dit que l'interview est fréquemment utilisée par l'auditeur. Toutefois, pourrait-il, elle n'est pas à confondre avec un entretien ni avec un interrogatoire. L'interview doit être coopératif et demande de la part de l'auditeur une bonne préparation car, il ne s'improvise pas.

- Visite des installations

Les visites, notamment des locaux qui hébergent le projet, permettent à l'auditeur de constater l'état des valeurs d'exploitations. Elles lui permettent de se poser de nombreuses questions

relatives par exemple à la propriété des biens,) leur entretien, aux assurances... cette visite pourra aider lors des tests de sondage et de vérification physique des immobilisations.

2.2.2.1.2 Analyse des informations

Les informations recueillies vont permettre à l'auditeur d'analyser plus particulièrement les organigrammes et les pouvoirs des différents responsables. Cette analyse a pour effet de mettre en évidence les éventuelles incompatibilités de fonctions. L'analyse par exemple de l'organigramme permet de prendre connaissance de la structure de l'entreprise et de relever les anomalies existantes, telle que la dualité ou le surcharge de commandement. L'auditeur doit s'assurer de l'exactitude de l'organigramme qui lui a été communiqué. Il doit connaître précisément les fonctions du personnel. Un manuel des procédures ou une description des tâches, s'il en existe, peut lui rendre service. Ayant acquis une connaissance générale de l'entité auditée et de son environnement l'auditeur doit maintenant identifier les systèmes et les domaines significatifs.

2.2.2.2 Identification des domaines et systèmes significatif et détermination d'un seuil de signification

Pendant son intervention, l'auditeur ne vérifie pas tous les comptes ni tous les systèmes mais seulement ceux dont il estime la vérification nécessaire pour fonder son opinion. L'identification des domaines et des systèmes significatifs nécessaire au préalable la détermination d'un seuil de signification. Il peut se définir comme suit : « le seuil de signification est la limite en deçà de laquelle une erreur commise de bonne foi par l'entreprise st sans incidence sur l'image fidèle des comptes annuels, étant entendu que l'image fidèle ne se résume pas en la seule inscription régulière au bilan, elle dépend également de l'importance que le lecteur des comptes donne à l'obtention de l'information » (Dayan & Al, 2004 ;918).

Pour les petits projets, il ne serait pas nécessaire de déterminer un seuil de signification. Quand l'étendu des vérifications n'est pas très vaste, on peut procéder à un contrôle exhaustif. Par contre, quand il s'agit d'un projet de grande envergure, qui s'étend sur une dizaine d'années, la détermination d'un seuil de signification s'avère nécessaire pour le vérificateur.

Il est très important en ce sens qu'il permet à l'auditeur, d'orienter et contrôles de manière à étudier le plus possible les postes, les opérations et les systèmes dont l'importance est significative et qui sont, à priori, les plus susceptibles de comporter des erreurs d'un montant supérieur au seuil de signification.

La connaissance générale de l'entreprise et de son environnement et l'identification des domaines et des systèmes significatifs, font l'objet d'une analyse dont les résultats doivent être formalisés dans un document dénommé plan de mission.

2.2.2.3 Plan de mission

Le plan de mission que l'on appelle plan d'audit ou plan stratégique est le document qui regroupe de manière synthétique l'orientation du travail choisi pour la mission, ainsi que la justification de cette orientation. Le plan d'audit précise l'identification des risques relevés et l'approche d'audit retenue pour y faire face. La planification est souvent considérée comme une phase essentielle de l'audit en raison de son impact sur la détermination des travaux considérés comme une phase essentielle de l'audit en raison de son impact sur la détermination des travaux à réaliser (Humphrey & Moizer, 1990 : 150)/

Cette importance est confirmée est confirmée par Dayan & Al (2004 : 919) qui le qualifie de fil conducteur et de plan de route de la mission. Le plan de mission comprend la présentation du projet, ses caractéristiques comptables et financières- comptabilité d'engagement ou de caisse par exemple le seuil de signification retenu, les techniques particulières qui seront mises en oeuvre, le budget des heures et diverses autres informations telles que dates limites d'émission des rapports et lieux d'intervention (Dayan & Al, 2004 :919). Il est utile de noter que de la grandeur du projet dépendra le plan de mission. Ainsi, pour tout petit projet, l'auditeur n'aura pas besoin d'un plan de mission aussi détaillé et analytique.

Après la planification de la mission, et avant la vérification des comptes du projet d'auditeur doit s'assurer de la qualité des procédures mises en place, à travers l'évaluation du contrôle interne ; étant entendu qu'il est pratiquement impossible de vérifier toutes les pièces comptables du projet.

2.2.3 L'évaluation du contrôle interne d'un projet

Le système du contrôle interne est né du besoin des dirigeants de protéger leur patrimoine et leurs ressources. Selon RENARD (2004:137) le contrôle interne concourt à la réalisation d'un objectif général que l'on peut décliner en objectifs particuliers. L'étude du contrôle interne constitue le premier travail sur les systèmes comptables. Elle établit des bases indispensables au bon fonctionnement et cet examen périodique est devenu un élément essentiel du comptable ou de l'auditeur qui doivent porter une attention particulière à son évaluation.

Selon le Conseil National des Commissaires aux Comptes (CNCC, Normes- Commentaire- Déontologie - 2102.01) , elle définit le contrôle interne comme suit : « le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle, comptables ou autre, que la direction définit, applique et surveille, sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et de la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent.

D'après les normes ISA (400) le risque lié au contrôle est le risque qu'une erreur significative dans un solde de compte ou qu'une catégorie de transactions, isolée ou cumulée à des erreurs dans d'autres solde ou catégories de transactions, isolée ou cumulée à des erreurs dans d'autres soldes ou catégories de transactions, ne soit ni prévenue ou détectée, et corrigée en temps voulu par les systèmes comptables et de contrôle interne.

Afin de minimiser ce risque et par conséquent le risque d'audit, l'auditeur doit procéder à l'évaluation de l'efficacité des systèmes comptables et de contrôle de l'entité en termes de prévention ou de détection et de correction des anomalies significatives.

Plusieurs objectifs sont assignés au contrôle interne. Selon RENARD (2004 : 137), le contrôle interne concourt à la réalisation d'un objectif général que l'on peut décliner en objectifs particuliers. L'objectif général est la continuité de l'entreprise dans le cadre de la réalisation des buts poursuivis. Pour atteindre cet objectif, les objectifs permanents sont assignés au contrôle interne, que l'on trouve d'ailleurs dans la définition de l'ordre des experts comptables (France) et dans les définitions subséquentes. De cette définition les objectifs du contrôle interne peuvent être regroupés en quatre (4) rubriques :

- Sécurité des actifs,
- Qualité des informations,

- Respect des directives,
- Optimisation des ressources.

Dans le cadre d'un projet de développement, il est bon de préciser que : « le contrôle interne contribue à la préservation des ressources ainsi qu'à l'intégralité et l'exactitude de l'information financière » (BM, 1995 :62)

Les défaillances de leur système de contrôle interne peuvent les conduire à des situations difficilement redressables. C'est pourquoi les recommandations de l'auditeur sont fortement appréciées par les bailleurs.

Un bon système de contrôle interne est une des conditions essentielles de la régularité et de la sincérité des comptes, d'une part, et de leur valeur probante, d'autre part.

BARBIER (1999 :58) indique que l'audit engage son opinion sur le fait de savoir si la conduite du projet répond aux exigences du contrôle interne ne lui interdit d'auditer par la suite la manière dont le projet est mis en place.

La démarche de l'auditeur quant à l'évaluation du contrôle interne est la même quelle que soit la nature de l'entité à auditer. Toutefois, il est à préciser que les projets de développement peuvent présenter certaines spécificités qui emmèneraient l'auditeur à opérer certains changements dans sa démarche.

2.3 La démarche de l'auditeur par rapport à l'évaluation du contrôle interne

Pour mener à bien ses travaux, il peut adopter la démarche suivante :

- une description du système à travers un mémorandum ou un diagramme. Cette description porte sur les aspects ayant une incidence sur l'organisation des contrôles ou sur les états financiers ;
- ensuite, l'auditeur procède à des tests de conformité qui consistent à suivre une opération ou une transaction tout au long de la procédure pour s'assurer que les règles ont été respectées.

A la suite des tests, une première évaluation du système permet d'identifier les forces et les faiblesses de la conception de la procédure. Les faiblesses qui souvent confirmés par les responsables de l'entité, font l'objet d'une lettre de recommandation à la direction pour rectification ; quant aux forces, elles subissent des tests de permanence. Pour ce faire, le

professionnel sélectionne quelques transactions et vérifie que les points de contrôle identifiés ont bien fonctionné. Ainsi, si la procédure est mal appliquée, les faiblesses évoquées rejoignent celles évoquées dans la lettre de recommandation à la direction ; par conséquent, l'auditeur élargira son plan d'action pour ce qui est du contrôle et de l'examen des comptes. La fin de l'évaluation du contrôle interne est marquée par une synthèse.

L'auditeur élabore un plan de contrôle des comptes en se basant sur les points forts et les points faibles du contrôle interne et met à jour la lettre de recommandation dans laquelle, il indique l'ensemble des faiblesses qui méritent d'être corrigées par la direction.

En raison de l'importance des projets de développement, leur exécution entraîne souvent des risques considérables qui obligent les bailleurs de fonds à prescrire des conditions précises d'emploi des ressources. Dès lors, il convient d'étudier les rubriques sur lesquelles le contrôle des procédures dans les projets de développement économiques présente une certaine sensibilité.

2.4 Les rubriques clés du contrôle des procédures dans les Projets De Développement

Il est important d'en examiner les spécificités dans les vérifications des projets de développement. « examiner d'une manière préventive les projets financiers, industriels, commerciaux ou informatiques sous l'angle du contrôle interne, avant pendant et plus seulement après leur mise en œuvre, semble une question de bon sens et peut éviter des erreurs graves et coûteuses » (BARBIER,1999 :58) .

En effet, en raison de l'importance financière des opérations, leur exécution comporte souvent des risques considérables qui font que les bailleurs prescrivent des conditions précises d'utilisation de leurs ressources.

Ces conditions visent à garantir une certaine transparence afin que le projet soit prémuni de toute malversation préjudiciable à son existence.

Dès lors, il devient nécessaire d'étudier les rubriques sur lesquelles le contrôle de procédures dans les projets de développement présente une sensibilité.

L'objectif est de s'appesantir sur les opérations sensibles suivant les spécificités de chaque projet. D'après GIARD (1991 :102) les opérations sensibles comptables les plus importants dans les projets concernent :

La production des biens et services, d'où la nécessité de la facturation des services produits ;

- les missions effectuées par le personnel et les membres dans le cadre des activités du projet ;
- les achats de biens et services ;
- les subventions reçues des partenaires ;
- les mouvements d'entrées et de sortie des fonds ;
- la gestion du personnel.

Dans ce cas de figure, il s'agit d'examiner les transactions sur lesquelles, quel que soit le projet, doit attacher une importance eu égard à l'objectif de transparence et de régularité de leur engagement.

Pour ce faire l'auditeur mettra l'accent sur les procédures suivantes :

- les achats de biens et services ;
- l'emploi des consultants et les séminaires de formation ;
- les missions et déplacements ;
- le suivi du patrimoine.
- les diligences qui doivent être apportées par l'auditeur à ces opérations sont étudiées dans les paragraphes suivants.

- Les achats des biens et services

Cette rubrique est choisie en raison des importants mouvements de fonds qui peuvent être engagés pour l'achat des biens d'équipements ou la réalisation des grands travaux. Le défaut (lack) de contrôle peut être source de malversations.

Elle peut concerner aussi les fournitures et le carburant dont le montant peut être assez élevé. Ces acquisitions sont faites après plusieurs étapes soit selon les procédures applicables en la matière. Ainsi dans ses vérifications, l'auditeur doit chercher à connaître :

- les méthodes de passation des marchés retenues pour le projet : appel à la concurrence internationale, appel d'offres international restreint, appel d'offres national, consultation de fournisseurs, marché de gré à gré, etc ;
- les seuils minima de leur application ;
- les règles de réception des offres, de leur dépouillement et d'attribution de marché ;
- les différentes clauses contractuelles et leur respect par les parties.

Dans les cas des travaux importants, la procédure suivie pour le démarrage des travaux, la liquidation des décomptes, l'autorisation et les exécutions de travaux supplémentaires.

Les contrôles effectués sur ces différents aspects doivent être articulés sur la vérification de leur régularité avec les règles internes du projet et de leur conformité avec les dispositions légales, règlementaires ou conventionnels.

En plus de ces aspects, l'auditeur doit s'assurer que certains marchés apparemment conformes aux modalités de leur passation, ne résultent pas d'un fractionnement de valeur afin de contourner les procédures.

Pour mieux asseoir son opinion sur ces transactions, l'auditeur peut effectuer un contrôle physique des livraisons ou des prestations objet du marché.

Il peut s'adjoindre les services d'un spécialiste pour ce genre de vérification.

- Les services de consultants et les séminaires de formations

Les projets qui exercent dans l'appui institutionnel et le renforcement des capacités, font souvent recours aux services des consultants.

La sélection des consultants obéit en général à des procédures de mises en concurrence. Ainsi, le vérificateur doit examiner les aspects ci-après :

- la conformité de la mission du consultant aux activités du projet ;
- la procédure utilisée pour sélection du consultant (c'est la procédure de liste restreinte qui est le plus courant) ;
- l'existence de termes de référence définissant les objectifs de la mission, les types de services demandés, les délais impartis et les résultats attendus ;

- les règles d'audit des offres et de leur classement ; le degré de respect des différentes clauses contractuelles.

L'auditeur doit s'assurer de l'existence du rapport du consultant. Les séminaires de formation quant à eux, sont des opérations qui sont souvent d'un cout très élevé du fait qu'elles exigent le ^paiement d'indemnités de participation, la prise en charge des déplacements, les frais d'hébergement et de restauration, l'achat de fournitures de formation, les locations diverses etc.

L'audit des procédures liées aux séminaires de formation nécessite un examen des points ci-après :

- les termes de référence de l'atelier présentant l'analyse des besoins, les objectifs, la liste des participants ;
 - les méthodes de sélection des formateurs ;
 - les clauses de leurs contrats ;
 - le cadrage de l'activité de formation avec le programme annuel d'activité du projet ;
 - l'existence d'un plan de formation approuvé par le bailleur et décrivant en principe les objectifs de chaque formation, l'approche de la formation, les cibles à former, les modules de formations, les supports ;
 - les feuilles journalières d'émargement des participants ;
 - le rapport d'évaluation de la formation ;
 - éventuellement, l'accord du bailleur de fonds sur la formation.
- Les procédures liées aux missions et aux déplacements

La réalisation de certaines activités des projets de développement nécessite souvent des déplacements occasionnant le versement d'indemnités aux agents concernés.

L'engagement de telles dépenses n'est pas exempt de risques quant à la réalité des missions et leur autorisation.

Le contrôle des procédures liées aux missions et déplacements doit s'appuyer sur les éléments suivants :

- l'existence d'un ordre de mission dûment signé ;
- l'indication sur l'ordre de mission des dates et heures de départ et de retour ;

- le visa de l'autorité du lieu où se déroule la mission certifiant la date et l'heure d'arrivée et celle de retour ;
- le taux de per diem versé par rapport à la réglementation officielle ou aux normes arrêtées dans le projet ;
- le rapport de mission produit à l'issue du déplacement.
- le suivi des véhicules et des matières

Le constat qui a été fait est que les réparations des véhicules et les consommations de carburant sont sujettes à des abus répétés dans les projets de développement : l'emploi des véhicules et utilisation du carburant au dehors du cadre des activités du projet, remplacement non justifié des pièces de véhicule, etc.

Dès lors dans sa démarche, le vérificateur doit s'intéresser aux conditions de suivi des véhicules et des consommations de carburant. Ces vérifications doivent être orientées sur les aspects suivants :

- la tenue d'une fiche décrivant les réparations effectuées sur le véhicule y compris les pièces changées ;
- la procédure de mise en concurrence pour les réparations importantes,
- la tenue d'un carnet de bord par véhicule dans lequel sont consignés le kilométrage au moment de l'approvisionnement en carburant, les quantités de carburant, les destinations à chaque déplacement, les modalités de contrôle de sa tenue,
- l'existence d'un rapport mensuel établi par une personne indépendante de chaque véhicule sur la consommation de carburant et sur les distances parcourues.

A l'issue de l'évaluation du contrôle interne, l'auditeur établit un document de synthèse sur lequel ses conclusions sont reportées. Ce document permettra d'établir un « rapport sur le contrôle interne » qui sera un instrument de dialogue avec l'entreprise.

Ce document va aussi lui servir éventuellement à recenser son programme de contrôle des comptes pour tenir compte des risques liés aux faiblesses relevées. Les points forts vont quant à eux permettre de diminuer éventuellement les contrôles à effectuer sur un cycle.

C'est donc après avoir réorienter son programme de contrôle des comptes que l'auditeur va s'attaquer à cette étape.

2.3.2 Le contrôle des comptes

Il est l'aboutissement direct des travaux de contrôle interne. Suivant les forces et les faiblesses détectées lors du contrôle des procédures, l'auditeur a à faire des restrictions ou s'investir d'avantage dans l'examen des comptes avant de décider de la certification.

Les points faibles vont induire le renforcement des contrôles et même le recours à des tests complémentaires. L'objectif est de mesurer, aussi exactement que possible, l'impact des faiblesses du système sur les comptes.

Selon DAYAN & AL (2005 :920) le contrôle des comptes consiste à vérifier les chiffres des comptes annuels avec divers justificatifs qui vont servir de preuve : acte notariés, factures d'achats ou factures de paie, bons de commande ou de livraisons, etc. le contrôle direct des comptes revient toujours à justifier un chiffre par une pièce ou par tout autre élément probant.

Les preuves n'ont pas toutes les mêmes forces et peuvent être classées de façon hiérarchique. VERDALLE & AL (1999 :91) ont fait le classement suivant :

- les éléments les plus probants sont ceux sont obtenus par observation physique ou par développement mathématique ;
- ensuite nous trouvons la documentation externe, c'est-à-dire celle qui n'est pas émise par la société auditée (réponses aux circularisations) ;
- puis nous trouvons la documentation interne ;
- enfin les déclarations verbales.

2.4 Les éléments spécifiques aux projets de développement dans la vérification des comptes

Le but poursuivi est d'indiquer les points spécifiques de la vérification des comptes dans le cadre des projets de développement. L'étendue de la vérification des comptes dépend largement de l'évaluation des procédures mises en place dans le cadre du projet.

Si ces procédures sont viables, le système des sondages à partir d'échantillons représentatifs est recommandé. Dans le cas contraire, l'auditeur fait appel aux techniques de vérifications couramment utilisées. On peut citer :

- le contrôle indiciaire qui consiste à une comparaison des soldes des comptes sur deux périodes au moins dans le but de détecter toute évolution inattendue ou non expliquée ;
- le rapprochement et le recoupement entre les informations comptables et les autres informations détenues par le projet ;
- le contrôle des pièces justificatives à l'appui des écritures comptables ;
- la circularisation qui consiste à confirmer par courrier les soldes des tiers concernées en conformité avec les chiffres de la comptabilité.

Cependant, la qualité des procédures d'un projet ne suffit pas, à elle seule, à favoriser une meilleure vérification de ces comptes ; l'auditeur doit, en effet, prendre en considération les éléments suivants : régime fiscal des opérations, le contrôle budgétaire et des pourcentages de dépenses, les comptes spécifiques liés à la mobilisation des ressources, le compte spécial et les engagements.

Dans le cadre des projets, il n'existe pas de normalisation des états de synthèse. Cependant, l'exploitation des données dans le tableau des ressources/emplois ainsi que d'autres documents est une exigence des bailleurs de fonds.

2.5 Les travaux de fin de mission

Dans le cadre d'une mission d'audit des projets, les travaux de missions tournent autour de la revue des dossiers de travail, de la réunion de synthèse et de la rédaction du rapport d'audit.

2.5.1 La revue des dossiers de travail

Cette revue a pour objectifs de s'assurer que tous les travaux de révision, les vérifications ont été accomplis, que tous les documents, de la société devant être revus ont été examinés, et que les dossiers de travail sont correctement documentés et organisés.

2.5.2 La réunion de synthèse

D'après MORONCINI (1998 :114) le contenu de l'audit peut être communiqué, par l'équipe d'audit, à la direction au cours d'une réunion qui permettra, avant la rédaction du rapport final, de lever les dernières incertitudes quant aux constats effectués.

Cette réunion se fait entre l'équipe d'audit, l'audité, ses collaborateurs et sa hiérarchie.

C'est une occasion pour l'auditeur de partager les informations en sa possession, entre autres les anomalies relevées et de vérifier leur véracité auprès des audités, pour éviter des contestations à la publication du rapport d'audit.

2.5.3 Le rapport d'audit

De par ses conclusions, le rapport exprime l'opinion responsable car il engage l'auditeur de façon personnelle. C'est pourquoi, il doit être le juste reflet des conclusions des travaux d'audit. En d'autres termes, il s'agit de répondre à la question : les états financiers sont-ils correctement présentés, conformément à des méthodes comptables reconnues, compte tenu de l'entité et de la réglementation ?

Les composantes essentielles du rapport d'audit sont :

- la description sommaire des travaux effectués ;
- l'indication que les travaux ont été effectués conformément aux normes d'audit généralement admises ;
- la référence à la lettre de mission, et l'opinion de l'auditeur.

Conclusion du chapitre 2

Le rapport d'audit recense tous les points faibles relevés dans la conduite du projet et les recommandations pour y remédier. Vu le degré des risques financiers liés à l'exécution des projets de développement, le bailleur de fonds définit des conditions précises d'emploi de ressources. Le chapitre suivant donnera plus de précision sur la méthodologie de l'étude.

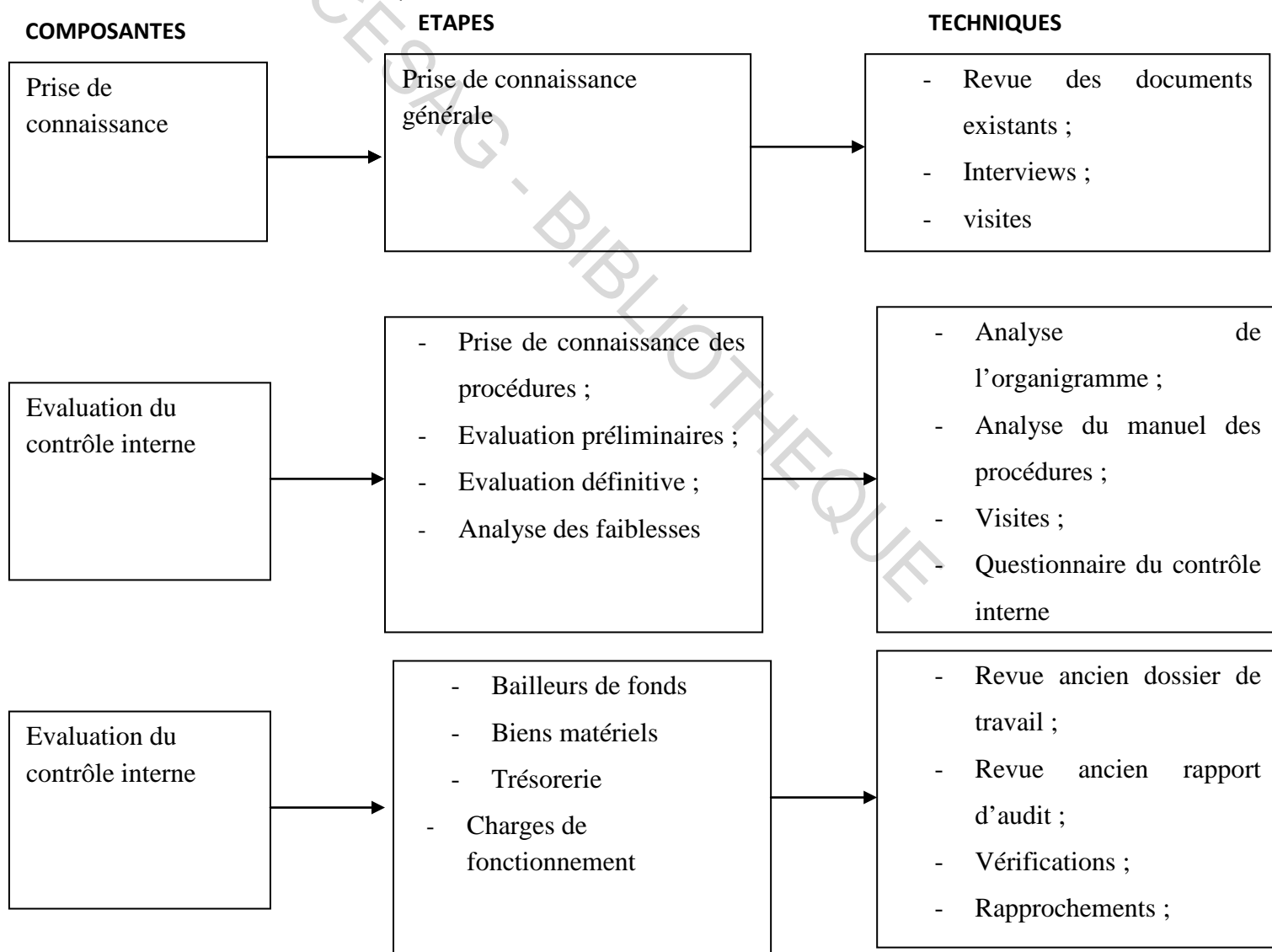
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Il est évident que notre étude nécessite une méthodologie, cette dernière est basée sur un modèle d'analyse et des outils de recueil de données qui nous permettrons d'avoir une vision beaucoup plus pratique de notre thème.

3.1 Le modèle d'analyse

Le modèle d'analyse permet de mettre en relation les variables qui influent sur l'audit de notre institution cible. Notre modèle d'analyse est une partie de la démarche de l'audit comptable et financier présenté ci-dessous.

Tableau 2 : Modèle d'analyse



Source : nous-mêmes

3.2 Les outils de recueil des données

Pour fonder sur la sincérité des informations financières, l'auditeur doit s'appuyer sur des preuves suffisamment pertinentes ; une part essentielle de sa mission est donc consacrée à la collecte de preuves à l'aide des techniques précises.

3.2.1 L'entretien

Selon LEMANT (1991 :181), « l'entretien est une technique de recueil d'informations qui permet l'explication et le commentaire et donc apporte une plus-value importante à la collecte des informations factuelles et des éléments d'analyse et de jugement. »

L'objectif de l'entretien est de recueillir des informations permettent la compréhension du projet et la description des systèmes. En clair, il permet de décrire ce qui devrait se passer dans l'organisation et ce qui se passe en réalité.

C'est une technique essentielle pour l'auditeur qui l'utilise avec trois objectifs possibles :

- recherche d'une preuve : la bonne foi des interlocuteurs ne peut être systématiquement mise en doute ; leurs affirmations permettront au réviseur de se faire une opinion sur la sincérité des comptes.
- Pour donner plus de poids aux informations, l'auditeur peut demander une confirmation écrite ; cette procédure sera souvent utilisée à l'égard du chef d'entreprise, dans le cadre d'une « lettre d'affirmation ».
- recherche d'indices : le réviseur est souvent tenté d'utiliser la technique des entretiens, davantage pour mettre sur la voie d'erreurs possibles que pour confirmer l'exactitude des comptes.
- recoupement d'une autre information : le réviseur peut chercher à confronter un renseignement obtenu par un tiers, au cours d'un entretien ou sur un document.

Le réviseur mènera ses entretiens :

- avec les dirigeants de l'organisation;
- avec le personnel de l'organisation ;

- avec les tiers (les partenaires).

Au cours de notre mission nous travaillons essentiellement sur les documents. Mais des fois il fallait des informations supplémentaires et pour cela nous nous référons à la personne la mieux indiquée pour nous fournir les informations.

3.2.2 Les rapprochements

Les rapprochements constituent pour l'auditeur une technique de validation : il s'agit de confirmer l'identité d'une information dès l'instant qu'elle provient de deux sources différentes : c'est le cross control (RENARD, 2004 :343). Il est beaucoup utilisé dans la vérification des comptes de trésorerie, correspondance entre le solde banque dans la comptabilité du projet et celui du relevé bancaire.

3.2.3 La revue documentaire

C'est l'outil principal de collecte de données que nous avons utilisé dans le cadre de toute travail. Nous avons consulté dans le cadre de notre mémoire :

- le dossier de travail de l'exercice 2011-2013,
- le protocole d'accord entre le Sénégal et l'Union Européenne,
- le manuel de gestion administrative de l'ONG,
- les rapports financiers de l'exercice 2011-2013
- le rapport d'évaluation technique du projet.

3.2.4 L'inscription et l'observation physique

L'inspection physique peut être mise en œuvre pour les immobilisations, les stocks, les effets et les espèces. La force probante de cette méthode est incontestable. Mais elle ne suffit pas pour confirmer la valeur de l'actif dont elle assure l'existence. L'inscription consiste en l'examen des livres comptables, de documents (créés par les tiers ou par l'entité), ou d'actifs physiques.

- Elle comprend deux techniques bien distinctes :
- l'examen des documents et de toute pièce justificative ;
- la vérification de l'existence physique d'un actif (Manuel de Gestion volume 1 :934)

- « l'observation physique par l'auditeur est un outil d'application universelle, car tout est observable » RENARD (2000 :327). C'est un outil de collecte de données. Elle consiste à observer ce qui se passe sur le terrain. Elle peut être directe (celle qui permet le constat immédiat du phénomène par l'auditeur même) ou indirecte (faisant appel à un tiers qui va observer pour le compte de l'auditeur et va lui communiquer les résultats de sa recherche).

Ici il s'agit de vérifier l'existence des actifs acquis pour la réalisation du projet, les documents ou procédures de l'ONG ; les contrats de réalisation. Elle se rapporte par exemple :

- aux stocks ;
- aux immobilisations ;
- aux documents...

3.2.5 Les vérifications

Elles sont extrêmement diverses et les plus nombreuses sont les vérifications arithmétiques. Ces vérifications sont assimilées à l'utilisation des ratios. Cet outil surtout utilisé dans le cadre du contrôle des comptes, mais aussi pour l'appréciation du contrôle interne.

3.2.6 La confirmation directe

la confirmation externe ou confirmation directe ou encore circularisation, consiste à faire appel à un tiers en relation avec l'entité, pour corroborer l'information fournie par cette dernière ; cette méthode s'applique aux immobilisations, créances, dettes, banques, assurances, avocats, notaires, etc. d'après DAYAN& AL (2005 :937) « la circularisation consiste à demander à un tiers ayant des liens d'affaires avec l'entité auditée (banquiers, fournisseurs, clients...) de confirmer directement à l'auditeur des informations, des opérations ou des soldes qui figurent dans la comptabilité » ; elle est aussi appelée aussi circularisations est une technique consistant à demander aux tiers la confirmation directe d'opérations réalisées par la société pour son compte afin de :

- procéder à des recoupements avec la comptabilité,
- mettre en évidence des passifs latents non comptabilisés ou des actifs fictifs,
- confirmer une opinion sur des opérations difficilement contrôlables, (Kanaye 2005)

La confirmation permet de répondre aux principaux objectifs suivants :

- réalité d'un actif, d'un passif ou d'une opération ;
- propriété d'un actif ou d'une dette ;
- exactitude d'un solde ou d'une opération

3.2.7 L'analyse documentaire

L'examen des documents détenus par l'entité : sa valeur probante dépendra de l'origine du document. Un document externe (facture fournisseur, relevés, etc.) a en général une valeur probante supérieure à celle d'un document interne (pièce caisse, etc.). C'est au niveau de cette étape que nous allons assurer du bon fonctionnement du système comptable à partir des pièces justificatives, c'est-à-dire :

- vérification de la validité des pièces justificatives
 - rapprochement du bilan de la balance et du grand livre pour s'assurer que les montants sont exacts (contrôles formels) ;
 - vérifier que le grand livre résulte bien de la centralisation des journaux auxiliaires (contrôle des totaux, des mouvements et par sondage, contrôle de certains reports) ;
 - vérifier que les écritures portées sur les journaux sont justifiées par une pièce comptable et sont correctement totalisée ;
 - vérifier que la pièce comptable correspond à un fait économique réel et le traduit correctement ; ce contrôle sera effectué le plus souvent à l'aide de bons de livraison, bons de réception (pour les achats, ventes, immobilisations), de contrôles d'existence (salariés, immobilisations) (Manuel de Gestion Volume 1 : 936).

- Recoupement avec les documents reçus par l'organisation

L'ONG reçoit, des tiers, des documents sur lesquels peut s'appuyer le réviseur ; le plus couramment, celui-ci vérifiera les relevés bancaires, les relevés des fournisseurs, les rôles et notifications fiscales ; les actes authentiques et divers contrats sous seing privés. Ces documents ont une force probante supérieure à ceux créés par l'organisation

- Contrôle de l'apurement

Une technique souvent utilisée parce que rapide, est de se faire une opinion sur la sincérité d'un compte en examinant la façon dont les opérations se sont déroulées au cours de l'exercice suivant :

- contrôle des règlements par les clients ;
- contrôles des factures fournisseurs réglées au cours de la période suivante ;
- contrôle de l'apurement des montants en rapprochement bancaire.

Conclusion du chapitre 3

La méthodologie de l'étude nous a permis de comprendre les différents techniques utilisées dans un audit de projet et les étapes à suivre.

Conclusion de la première partie

La première partie a permis de comprendre l'environnement des projets de développement financés par les grands organismes internationaux comme l'Union Européenne correspondant à l'étape de compréhension générale pour une mission d'audit.

Ensuite, une présentation globale de la méthodologie d'audit des projets et spécifiés par rapport à une mission d'audit.

Enfin, il est ressorti notre modèle d'analyse qui nous permettra d'atteindre les objectifs des termes de références.

**DEUXIEME PARTIE : AUDIT DE PROJET DE
DEVELOPPEMENT : CAS D'UN CONTRAT DE SUBVENTION
FINANCE PAR L'UNION EUROPEENNE**

La première partie nous a permis de comprendre l'environnement dans lequel évoluent les projets financés par l'Union Européenne ainsi que les spécificités que prévoit leur méthodologie.

Il s'agit à ce niveau de procéder à l'audit financier de notre projet cible afin de rédiger un rapport sur les comptes arrêtés sous la direction du projet.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU PROJET

4.1 Présentation du projet de développement financé par l'Union Européenne

La présentation du projet de développement est constituée des informations financières, des objectifs du projet, les résultats escomptes, ainsi que les termes et références du projet.

4.1.1 Informations sur l'Action et le Bénéficiaire

Pour une raison de confidentialité nous allons taire les noms de l'ONG bénéficiaire de la subvention et de ses partenaires faisant l'objet d'audit.

Il s'agit du projet d'appui au renforcement des capacités politiques et techniques de planification et de régulation de la gestion de l'environnement et des ressources naturelles dans les collectivités locales. »

➤ **Intitulé de l'Action:**

« Appui au renforcement des capacités politiques et techniques de planification et de régulation de la gestion de l'environnement et des ressources naturelles dans les collectivités locales ».

➤ **Nom du bénéficiaire du contrat de subvention:**

ONG A PLUS

➤ **Noms des partenaires de l'Action:**

Association « X »,

Association « Y » .

➤ **Date de début et date de fin de la période d'exécution :**

15 Juillet 2011 – 15 juillet 2013, soit 24 mois.

➤ **Pays et régions cibles**

L'action est réalisée au Sénégal, et couvre spécifiquement les zones suivantes :

- Région de A : communauté rurale N;
- Région de B : communauté rurale de D ;
- Région de C: communautés rurales de S et de Di.

4.1.2 Objectifs de l'action

L'objectif global de l'action est de contribuer à l'amélioration de la gouvernance de l'environnement et des ressources naturelles dans les collectivités locales d'intervention.

A cet effet, le Projet mis en œuvre vise de manière spécifique, à renforcer les capacités politiques et techniques des responsables des collectivités locales d'intervention et des acteurs de la société civile en matière de planification et de régulation de la gestion du secteur de l'environnement et des ressources naturelles. Il s'agit d'élaborer et à mettre en œuvre de façon périodique leur plan local d'actions pour l'environnement (PLAE) à travers la réalisation de diagnostics socio-environnementaux, la planification et la mise en œuvre d'actions structurantes et coordonnées de gestion de l'environnement et des ressources naturelles. Plus précisément le projet vise à rendre effectif et à vulgariser le plan local d'actions pour l'environnement prévu par les dispositions des articles 29 et 30 de la loi 96-07 du 22 mars 1996 portant transfert de compétences aux régions, aux communes et aux communautés rurales en matière d'environnement et de gestion des ressources naturelles.

Bénéficiaires finaux et/ou groupes cibles:

Groupes cibles:

- Les responsables des collectivités locales d'intervention ;
- les responsables des politiques sectorielles de l'environnement et des ressources naturelles au niveau local ;
- les dynamiques associatives locales de développement dans les zones d'intervention,
- les groupes d'usagers des ressources naturelles et de l'environnement dans les collectivités locales ;
- les élus locaux et les associations et unions d'associations d'élus locaux ;

Bénéficiaires finaux:

- 13.528 habitants des villages de N, F et Di dans la communauté rurale de D soit 7.210 hommes contre 6.318 femmes
- 20.000 habitants des 30 villages de la communauté rurale de Nd G, les femmes constituent 52,4% de l'effectif total contre 47,6% d'hommes ;
- 28.728 habitants des 17 villages de S soit 2.550 ménages ; soit 14.784 hommes et 13.944 femmes ;
- 28.281 habitants des 17 villages de Di soit 2.323 ménages ; soit 14.508 hommes (51,3%) et 13.773 femmes (48,7%)

4.1.3 Les résultats escomptés :

Les résultats à atteindre par le Projet étaient :

Tableau 3 : les résultats escomptés du projet

Résultat 1	Réaliser dans chaque collectivité locale une cartographie des ressources, des acteurs et de leurs initiatives dans le secteur de l'environnement et la gestion des ressources naturelles.
Résultat 2	: Les responsables des collectivités locales et les acteurs de la société civile connaissent mieux les principaux enjeux et défis du secteur de l'environnement et des ressources naturelles
Résultat 3	des instruments de planification et de régulation du secteur à l'échelle locale sont élaborés et validés
Résultat 4	un guide méthodologique de planification et de gestion du secteur à l'échelle locale est élaboré, validé, édité et diffusé ;
Résultat 5	un cadre de co-régulation est mis en place au niveau de chaque collectivité locale.

Source : Nous-mêmes à partir des termes de références de la mission

4.1.4 Activités à réaliser par le projet pour l'atteinte des objectifs

Tableau 4 : les activités à réaliser par le projet

Résultat 1	<p>Réaliser dans chaque collectivité locale un état des lieux des initiatives, des acteurs et des ressources. Pour ce faire :</p> <ul style="list-style-type: none"> - des termes de référence seront élaborés ; - un consultant recruté pour chaque collectivité locale ; - une supervision mise en place pour la réalisation de l'état des lieux ; - un rapport de l'état des lieux produit. <p>il s'agit de mettre en débat les résultats de l'état des lieux au niveau de chaque collectivité locale. Ces mises en débat seront organisées sous d'ateliers de partage regroupant entre 30 et 40 personnes. Au niveau de chaque collectivité, il sera tenu 3 ateliers dont un à l'échelle communautaire et les autres à l'échelle villageoise ou inter villageoise.</p>
Résultat 2	<p>il sera organisé par collectivité locale :</p> <ul style="list-style-type: none"> - un atelier de définition des orientations et axes stratégiques sur l'environnement et la gestion des ressources naturelles; - des ateliers de planification opérationnelle par axe stratégique identifié et retenu; <p>A l'issue des ateliers, des documents d'orientation stratégique et des plans d'action opérationnels seront restitués et validés avec l'ensemble des parties prenantes.</p>
Résultat 3	<p>il s'agit de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - organiser un atelier d'élaboration d'un guide méthodologique de planification et de gestion du secteur à l'échelle locale ; - un atelier de validation du guide avec les acteurs clés des collectivités locales et des associations et unions d'association d'élus locaux ; - Editer et diffuser le guide méthodologique.
Résultat 4	<p>il s'agit de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - mettre en place au niveau de chaque collectivité locale un espace multi-acteurs de régulation sous forme d'observatoire sur la gestion des ressources naturelles et de l'environnement, - appuyer les capacités d'animation de l'espace par les acteurs locaux.

Résultat 5	En partenariat avec ONG A PLUS, la mise en œuvre opérationnelle relève des associations : <ul style="list-style-type: none">- Y, qui assure la mise en œuvre et le suivi des activités sur le bassin versant de la Somone en synergie avec les acteurs présents sur ce territoire ;- X, chargé de ces mêmes activités, dans les zones de Di et Nd G.

Source : Nous-mêmes à partir des termes de référence de la mission

C'est ainsi qu'il est retrouvé au niveau de chaque partenaire de l'ONG A PLUS un coordonnateur du projet, un assistant à la coordination et un agent de liaison.

4.1.5 Informations financières auditées .

Les informations financières auditées sont les dépenses et les recettes déclarées dans le rapport financier relatif à ce projet, couvrant la période allant du 15/07/2011 au 15/07/2013.

Le budget accordé pour le financement de l'exécution du Projet, à travers le contrat de subvention UE, était de **198 147** Euros, soit FCFA 129 975 974.

Le montant total des dépenses encourues présentées dans le rapport financier du Projet s'élève à **189 341 Euros** (soit 124 199 554 FCFA), soit un taux d'exécution d'environ 96%.

Par ailleurs, le contrôle des recettes et des ressources mobilisées pour la mise en œuvre du Projet a permis d'identifier des ressources externes (hors contrat de subvention Union Européenne) reçues par le Projet, sur contribution du bénéficiaire (quote part de l'ONG et de ses partenaires, pour un montant estimé à **19 814, 7 Euros**, soit 12 997 591.

4.2 Analyse des termes de références

Nous tenterons, dans ce paragraphe, d'analyser les contextes et justification de la mission, les objectifs de l'audit, l'étendue de la mission, les états financiers du programme, les obligations de l'auditeur et de l'audité, les rapports de la mission et enfin l'opinion du vérificateur.

4.2.1 Contexte et justification de la mission

4.3.1.1 Motif de l'audit

La mission d'audit que nous avons eu à effectuer était prévue dans le plan d'audit annuel 2011 d'Europe Aïd. Elle a en outre été réalisée sur la base des conditions contractuelles applicables au projet audité, notamment en accord avec l'article 16.2 des Conditions Générales du contrat n°268-499 signé entre L'ONG A PLUS et la Commission Européenne.

4.3.1.2 Conditions contractuelles

Les conditions contractuelles applicables au projet audité, notamment « Appui au renforcement des capacités politiques et techniques de planification et de régulation de la gestion de l'environnement et des ressources naturelles dans les collectivités locales » exécuté par l'ONG A PLUS, sont exposées dans le *contrat de subvention – actions extérieures de la Communauté Européenne - n° ONG FED/2011/268-499*.

Ce contrat de subvention a été signé par l'ONG A PLUS (bénéficiaire de la subvention) et la Commission Européenne (administration contractante) le 14 Juillet 2011, avec pour objet l'octroi par la Commission Européenne, d'une subvention en vue de la mise en œuvre du Projet intitulé « Appui au renforcement des capacités politiques et techniques de planification et de régulation de la gestion de l'environnement et des ressources naturelles dans les collectivités locales »

Le contrat de subvention a été signé pour une période de mise en œuvre de 24 mois. L'Union Européenne est le principal bailleur de fonds dudit Projet.

Notre mission d'audit a porté sur le rapport financier des dépenses exécutées sur la durée d'exécution du Projet, notamment du 15 Juillet 2011 au 15 Juillet 2013, établi par l'ONG, en application des Conditions Générales applicables aux contrats de subvention des actions extérieures de la Commission Européenne. (Article 2.1)

4.2.2 Les objectifs de l'audit

Le mandat a pour objet les dépenses et recettes déclarées dans le rapport financier relatif au Projet, et qui couvre la période allant du 15/07/2011 au 15/07/2013, soit 24 mois.

La mission d'audit devra aboutir à l'expression d'une opinion sur :

- le rapport financier du Projet correspondant à la période d'exécution du projet reflète, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle des dépenses effectivement

encourues et des recettes perçues pour le Projet, conformément aux conditions contractuelles applicables;

- les fonds du Projet et leur utilisation, dans tous leurs aspects significatifs, conforme aux conditions contractuelles applicables; et les registres des immobilisations donnent dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle des immobilisations du Projet, conformément aux conditions contractuelles applicables.

4.2.3 L'étendue de la mission

Dans ce cadre il sera procédé à la vérification des dépenses suivant les procédures spécifiques prévues par les termes de références, comprenant entre autres, une évaluation visant à vérifier :

- l'utilisation des fonds alloués au Projet dans le respect des conditions contractuelles applicables, et en prenant en considération les objectifs et activités prévus pour ce dernier;
- le respect des exigences liées à l'établissement des rapports, à la présentation et à la communication des informations financières ;
- le respect des conditions d'éligibilité des dépenses et des règles et critères en matière d'intérêts, de recettes et d'utilisation des taux de change ;
- le respect des règles applicables à la passation des marchés, à la nationalité et à l'origine des dépenses;
- le respect des exigences relatives au contrôle interne, ainsi qu'aux principes comptables généralement admis, à la tenue des documents comptables et à la documentation.

La finalité des contrôles est de relever et de notifier au client toutes les exceptions (écarts) observées lors de l'exécution des procédures définies par les termes de références, après en avoir fait l'évaluation pour déterminer l'impact financier en termes de dépenses inéligibles.

A cet effet, nous avons procédé, sur place :

- à l'examen des pièces justificatives fournies à l'appui des dépenses effectivement déclarées, par l'équipe Projet et inscrites dans le rapport financier objet du présent audit;
- au contrôle, par sondage, de la matérialité des travaux et fournitures et de l'effectivité des services, tels que déclarés par le bénéficiaire dans le rapport narratif et financier du Projet.

La mission a été effectuée au niveau du siège de l'ONG A PLUS à Dakar, et pour la revue de la matérialité des réalisations, au niveau des bureaux de chacun des deux partenaires techniques de mise en œuvre du Projet, notamment les associations X à Thiès, et Y à Mbao (Dakar).

Notre tâche consiste à recueillir suffisamment d'éléments justifiant les montants et les informations figurant dans le rapport financier pour fournir l'assurance, sur la base d'un niveau de confiance de 100 %, que le rapport financier est exempt d'anomalies, que celles-ci résultent d'erreurs ou de fraudes. Afin de déterminer ce que l'on entend par anomalie, nous avons appliqué un seuil de signification de 0 % du montant total des dépenses du projet, comme demandé par la Commission européenne.

Nous avons pris en compte tous les éléments probants disponibles qui nous ont été présentés au cours de nos travaux sur le terrain, que nous avons faits 17 Juillet au 25 Juillet 2014, de même que les observations et informations communiquées par la suite par ONG A PLUS (« l'entité ») et la Commission européenne jusqu'à la date du présent rapport.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

4.2.4 Les états financiers du projet

Les états financiers du projet à soumettre au consultant comprendront :

- un budget détaillé approuvé par l'ONG A PLUS ;
- un état récapitulatif des fonds reçus ;
- un état récapitulatif des dépenses liquidées et engagées à la fin de chaque semestre ;
- un état d'inventaire des biens et équipements acquis ou mis à la disposition par l'Union Européenne.
- Un état des subventions indiquant le montant du contrat, les décaissements effectués, les justifications validées, les avances à justifier ainsi que le statut du contrat ;
- Les rapports financiers et les pièces comptables probantes.

4.2.5 Les obligations des deux parties

Elles comportent les obligations de l'auditeur et celles de l'audité.

4.2.5.1 Les obligations de l'auditeur

L'auditeur est tenu de vérifier, outre les états financiers du programme, le relevé de toutes les dépenses présentées avec les pièces justificatives à l'appui ou de procéder par des sondages selon son intime conviction.

Il devra examiner avec soin ces pièces pour déterminer si elles sont admissibles au regard de l'accord de subvention.

Lorsqu'il est établi que des dépenses non admissibles ont été incluses dans les états financiers, l'auditeur doit l'indiquer.

Il conviendra de présenter en annexe aux états financiers du projet une liste des différentes dépenses non éligibles en spécifiant leurs références et leurs correspondances.

Le montant total des dépenses non éligibles devrait figurer dans le rapport d'audit.

Notre responsabilité consiste donc à auditer le rapport financier et à communiquer nos constatations à la Commission européenne conformément aux termes de référence de la mission d'audit. Ces derniers précisent que nous devons réaliser notre travail conformément aux normes internationales d'audit (émises par l'International Federation of Accountants) dans la mesure où ces normes peuvent être appliquées dans le contexte spécifique d'un audit visant à vérifier le respect de conditions contractuelles. Ces normes nous imposent de respecter les règles de déontologie applicables lors de l'exécution de nos travaux

4.2.5.2 Les obligations de l'audité

Aux termes des conditions contractuelles, la direction de l'entité a la responsabilité d'établir le rapport financier et de veiller à ce qu'il donne une image fidèle des dépenses effectivement engagées et des recettes effectivement perçues pour le projet, conformément aux conditions contractuelles applicables.

L'ONG A PLUS doit faciliter à l'auditeur l'accès à tous les documents et archives relatives à la mise en œuvre du projet et le de mettre en contact avec les tiers (personnel, partenaires, bénéficiaires...) qu'il jugera nécessaire de contacter dans le cadre de la mission d'audit.

4.2.6 Les rapports de la mission

L'auditeur émettra les rapports suivants :

- un aide mémoire sur la vérification des états financiers ;
- un rapport sur la vérification des relevés bancaires et les relevés des dépenses ;
- un rapport sur l'évaluation des procédures.

4.2.7 L'opinion de l'auditeur

Outre l'opinion principale sur l'état du projet, le rapport de vérification des comptes devrait comporter l'opinion sur l'exactitude, la régularité et l'éligibilité des dépenses ayant données lieu à des retraits bancaires. Le vérificateur devra donner son opinion sur la fidélité des états financiers tels qu'ils lui sont remis à son passage.

Conclusion du chapitre 4

La présentation du projet d'appui au renforcement des capacités politiques nous a permis d'avoir une connaissance générale de l'entité, à travers le contexte dans lequel il s'inscrit, ses partenaires, ses objectifs etc.

Cette prise de connaissance est indispensable à l'audit comptable et financier dudit projet.

CHAPITRE 5 : MISE EN ŒUVRE DE L'AUDIT DES PROJETS FINANCES PAR L'UNION EUROPEENNE

En accord avec les termes de référence, la Délégation de l'Union Européenne en République du Sénégal (DUE), a confié au cabinet d'expertise et d'audit ERA BAKER TILLY SENEGAL, l'audit de projet d'appui au renforcement des capacités politiques et techniques de planification et de régulation de la gestion de l'environnement et des ressources naturelles dans les collectivités locales qui est un contrat de service basé sur des procédures convenues entre les deux parties. L'audit à laquelle nous avons participé en tant qu'assistante auditeur.

En effet, en application des dispositions contractuelles de financement, il incombe à l'ONG A PLUS de fournir un rapport financier relatif à l'utilisation des fonds reçus, et de veiller à ce qu'un rapprochement adéquat puisse être établi entre ce rapport et son système de comptabilité et de tenue des comptes, ainsi que ses écritures et comptes sous-jacents. L'objectif principal de cet audit est de s'assurer de la bonne utilisation des fonds mis à disposition du projet. Pour ce faire, l'auditeur devra prendre connaissance des rapports financiers, des documents budgétaires et des procédures administratives et comptables mises en place et de proposer des recommandations pour une amélioration des contrôles internes et des rapports financiers et comptables à produire. Le livrable principal est le rapport d'audit dont les conclusions s'avèrent déterminantes quant à la crédibilité et la fiabilité des informations financières.

Toutefois avant d'arriver au rapport d'audit, il y a tout un processus de travaux à effectuer, travaux à l'issue desquels nous donnerons notre opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers du projet. Les travaux effectués lors de cette mission sont les suivantes :

- La prise de connaissance du projet ;
- L'évaluation des procédures générales ;
- Le contrôle des comptes des états financiers.

5.1 La prise de connaissance du projet

La prise de connaissance a été faite à travers la présentation du projet dans le chapitre 4. Nous avons étudié également les documentations mises à notre disposition par l'UE afin de l'appliquer dans la mise en œuvre de la mission.

En outre afin d'acquérir une connaissance d'ensemble du Projet, objet du contrat de subvention et de l'environnement d'activité, nous avons été amenés à examiner essentiellement :

- le contrat de subvention du projet audité n°268-499;
- le rapport financier et les rapports d'activités adressés par les responsables de l'entité d'exécution du projet,
- Les procès verbaux du comité de pilotage ;
- les correspondances entre le Projet et la DCE, et les rapports de supervision technique ou financière dans le cadre de l'exécution du projet.

Cette prise de connaissance a été complétée par des entretiens avec les principaux acteurs.

A l'issue de nos travaux, nous avons pu identifier l'ensemble des risques en matière :

- de processus d'engagement de dépenses (sélection des fournisseurs, engagement et règlement des dépenses, comptabilisation et suivi des dépenses),
- de processus de suivi du Projet (préparation, suivi de l'avancement des travaux et contrôle qualité),
- de système d'information et d'organisation comptable et financière (informatisation des traitements, protection et sécurité),
- de système d'organisation du Projet (organigramme, personnel, fonctions, circuits),

5.2 L'évaluation des procédures générales

L'évaluation du système de contrôle interne a permis de s'assurer que les procédures du système d'information et de l'organisation du Projet garantissent la sauvegarde et la protection du patrimoine d'une part, et la fiabilité des registres et des informations comptables et financières qui sont à la base de l'établissement des rapports financiers, d'autre part.

A ce titre, nous avons procédé à une étude et à une évaluation des procédures en vigueur au sein du Projet, et ce, par l'appréciation des procédures, par des entretiens avec les

responsables, et par les contrôles sur pièces. Ceci nous a permis d'apprécier la qualité de l'organisation et du contrôle interne.

L'examen des procédures et du contrôle interne du Projet a eu pour objectifs principaux de s'assurer:

- que les procédures d'autorisation des acquisitions de biens et services (dépenses) garantissent la réalité des dépenses effectuées et que celles-ci sont faites dans l'intérêt du Projet,
- que ces mêmes procédures sont appliquées par le Projet,
- que seules les dépenses éligibles sont engagées et réglées,
- que les procédures et autorisations nécessaires aux mouvements de fonds sont effectives et respectent les spécificités de chacune des lignes de financement,
- que le système comptable permet l'enregistrement exhaustif des transactions, et assure la production d'une information financière fiable, pertinente et complète,
- que les procédures informatiques de maintenance, de sauvegarde, de développement et d'exploitation ne génèrent pas d'anomalies dans le traitement et la restitution de l'information financière ;
- que la protection du patrimoine est assurée ;
- et que la qualité de la documentation justifiant les opérations est conforme aux normes comptables définies par l'IFAC, et aux procédures spécifiques édictées par le FED et l'esprit de la Convention de Financement.

Ces travaux nous ont permis de mesurer les forces et faiblesses des procédures de contrôle interne en vue de formuler les recommandations adéquates.

❖ Obtention d'éléments probants concernant la conception des contrôles et tests de contrôles

Nous avons mis en place une stratégie de contrôle à même de valider les principales rubriques du rapport financier.

Nous avons vérifié au cours de cette étape, le caractère réel, exhaustif et régulier de l'information comptable, d'une part, le respect des normes comptables édictées par l'IFAC, d'autre part, et enfin le respect des conditions du contrat de subvention.

De manière générale, nos travaux ont consisté, entre autres, à vérifier :

- si l'entité a utilisé les fonds alloués au projet par la Commission dans le respect des conditions contractuelles applicables au projet, et si l'entité a utilisé le budget du Projet en prenant en considération les objectifs et activités prévus pour ce dernier par les sources appropriées (par ex. les budgets figurant dans les conditions du contrat);
- le fait que ce sont bien les taux de change exacts qui ont été utilisés pour les conversions monétaires, le cas échéant et conformément aux conditions du contrat ;
- le respect, par l'entité, des exigences liées à l'établissement des rapports, à la présentation et à la communication des informations financières.
- le respect, par l'entité, des conditions d'éligibilité des dépenses et des règles et critères en matière d'intérêts, de recettes et d'utilisation des taux de change ;
- le respect, par l'entité, des règles applicables à la passation de marchés, à la nationalité et à l'origine des dépenses.

➤ *Sélection des dépenses à contrôler*

Nos contrôles ont porté sur les dépenses déclarées par le bénéficiaire dans le rapport financier. Les dépenses ont été réparties entre les rubriques du budget du contrat de subvention. Ces rubriques sont décomposées en sous-rubriques, et les sous - rubriques en postes de dépenses.

Notre contrôle des dépenses déclarées par le bénéficiaire dans le rapport financier a été complet et exhaustif, compte tenu du contexte de la mission et des raisons justifiant la réalisation de l'audit.

➤ *Vérification des dépenses*

La finalité de nos contrôles était de relever et de notifier au client toutes les exceptions (écarts) observées lors de l'exécution des procédures définies par les termes de références.

Nous avons évalué chaque exception relevée pour déterminer l'impact financier en termes de dépenses inéligibles. Toutes les exceptions observées seront notifiées par la suite.

Ainsi notre tâche a consisté à recueillir suffisamment d'éléments justifiant les montants et les informations figurant dans le rapport financier pour fournir l'assurance, sur la base d'un niveau de confiance de 100 %, que le rapport financier est exempt d'anomalies, que celles-ci résultent d'erreurs ou de fraudes.

Le contrôle a porté sur tous les postes de dépenses sélectionnés et selon les critères suivants :

a) *Eligibilité des coûts directs*

Le contrôle de l'éligibilité des coûts directs est effectué au regard des termes et conditions du contrat de subvention et plus précisément de l'article 14 des conditions générales.

Nous avons vérifié que les coûts directs :

- sont nécessaires à l'exécution de l'action. C'est-à-dire que les dépenses engagées pour une action ou une transaction ont été encourues en poursuivant la finalité prévue par l'action et qu'elles étaient nécessaires à la réalisation des activités et des objectifs de l'action ;
- sont prévus dans le budget du contrat de subvention et sont conformes aux principes de saine gestion financière, en particulier ceux de l'optimisation des ressources et du rapport coûts/efficacité ;
- ont réellement été supportés par le bénéficiaire ou ses partenaires pendant la période de mise en œuvre de l'action, telle qu'elle est définie à l'article 14.1 des conditions générales ;
- sont enregistrés dans les comptes du Projet et sont identifiables, vérifiables et étayés par des justificatifs originaux.

Nous avons tenu également compte des coûts non éligibles décrits à l'article 14.6 des conditions générales.

b) Précisions et enregistrement

Nous avons vérifié que les dépenses consacrées à une transaction ou à une action ont été dûment et correctement enregistrées dans la comptabilité du Projet et dans le rapport financier et sont assorties d'éléments probants et de justificatifs adéquats. Nous avons contrôlé l'utilisation des taux de change.

c) Classification

Nous nous sommes assurés que les dépenses encourues pour une transaction ou une action ont été classées sous les rubriques et sous-rubriques correspondantes du rapport financier.

d) Réalité

Nous avons mis en œuvre toutes les diligences permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et adéquats pour déterminer si chaque dépense a réellement été encourue, et le cas échéant, si des actifs existent.

La vérification des dépenses accessoires déclarées s'est faite en examinant les justificatifs des travaux effectués, des biens reçus ou des services fournis dans les délais, à un niveau de qualité acceptable, convenue et à des prix ou coûts raisonnables.

e) Conformité avec les règles de marché public, de nationalité et d'origine

Nous avons examiné les règles de marché public, de nationalité et d'origine qui s'appliquent à une rubrique, une sous rubrique, une catégorie de postes ou un poste de dépenses données.

Nous nous sommes assuré que le Projet a respecté ces règles et que les dépenses concernées sont éligibles. Nous notifierons par la suite la nature et l'impact financier, des points de non-conformité avec les règles de marchés publics, en termes de dépenses non éligibles.

f) Coûts administratifs

Nous nous sommes assurés que les coûts administratifs n'excèdent pas 7% au maximum du total des coûts directs éligibles de l'action, conformément à l'article 14.3 des conditions générales.

5.2.1 L'observation physique

Nous avons observé les documents et les processus. Durant notre mission nous avons procédé à l'observation des documents décrivant les processus de sélection des consultants et de paiement des fournisseurs. Nous avons également observés les pièces comptables et même les notes de service. Nous avons eu recours à une procédure de substance.

Procédures de substance

La dernière partie de nos vérifications a porté sur la matérialité des investissements du Projet, notamment en vue de nous assurer que :

- les investissements prévus pour le Projet audité ont été effectivement réalisés, de façon exhaustive, dans les différents sites du Projet,
- le registre des immobilisations (en annexe 3 du présent rapport) donne une image fidèle des immobilisations du Projet au 15/07/2013, conformément aux conditions contractuelles.

Nous avons examiné si l'état de l'actif présente correctement et de façon exhaustive, les actifs acquis pour le projet au cours de la période d'exécution, conformément aux conditions contractuelles et aux informations figurant dans le volet narratif du rapport financier du Projet.

A cet effet nous avons procédé, au niveau des locaux de l'ONG et ses partenaires à l'inventaire physique des actifs immobilisés du Projet.

5.2.2 Les entretiens

Nous avons posé des questions à la comptable de l'ONG, les différentes collaboratrices qui nous permis de comprendre leurs procédures utilisées, ce qui nous a permis de vérifier la cohérence entre les procédures pratiquées et celles établies dans le manuel de procédures de l'UE. Nous avons aussi eu, au cours de la mission de terrain sur X et Y, des entretiens avec les responsables de chaque partenaire (notamment coordonnateur, assistant à la coordination, agent de liaison).

5.2.3 La circulation des pièces comptables

Il fallait s'assurer que les pièces comptables suivaient le circuit normal défini par le manuel de gestion administrative du projet. Pour ce faire nous avons procédé à des tests de conformité, vérifié que tous les visas et cachets requis sur les pièces comptables ainsi que toutes les personnes qui entrent dans le processus conformaient avec le manuel.

5.2.4 L'étude d'incompatibilité des fonctions

Comme le recommande le principe de séparations des fonctions, nous avons vérifié la bonne séparation des fonctions incompatibles. Il s'agit de s'assurer de la bonne séparation des fonctions incompatibles d'enregistrement (comptables), de détention des valeurs (trésorerie), de décisions (coordonatrice), de signature (responsables) et de conservations des biens et matériels (magasiniers). La consultation des dossiers nous a permis de vérifier l'effectivité des contrats liant le projet à chaque employé.

5.3 Le contrôle des comptes des états financiers

La comptabilité de l'ONG A PLUS est une comptabilité de caisse et non d'engagement. Ainsi l'essentiel des contrôles portent sur les comptes bancaires et de caisse ; après quoi nous avons analysé l'exécution budgétaire et la période concernée. Cependant l'ONG A PLUS disposant des immobilisations acquises dans le cadre de la réalisation de projet, nous avons procédé à des inventaires physiques.

5.3.1 Les comptes bancaires

Ici il s'agit de s'assurer :

- du respect du protocole de subvention conformément à l'ouverture d'un compte spécifique au programme

- de l'existence d'un système de verrouillage sur les opérations effectuées au niveau du compte (les retraits essentiellement) ;
- que tous les retraits effectués ont été autorisé et sont appuyés de pièces justificatives dûment établies ;
- de l'existence de la double signature sur les chèques émis ;
- de l'existence d'un état de rapprochement mensuel bancaire ;
- de la comptabilisation des agios et autres frais bancaires.

Les travaux effectués au cours de notre mission nous ont permis de savoir que l'ONG A PLUS ne dispose pas d'un compte bancaire spécifique au projet et il en est de même pour la comptabilité. Ceci explique pourquoi nos contrôles des dépenses ont été effectués sur la base des relevés bancaires et de dépenses tirés de l'Excel et non sur des grands livres analytiques. D'où l'impossibilité de pouvoir s'assurer de l'exhaustivité des dépenses présentées.

5.3.2 Le contrôle des postes budgétaires

Pour chaque poste budgétaire nous avons procédé à la comparaison des réalisations aux prévisions dans le but de déterminer d'éventuels écarts. Les réalisations sont confrontées aux charges constatées dans les comptes bancaires. Nous avons passé en revue sept (7) postes budgétaires :

- ressources humaines ;
- voyages ;
- équipements ;
- bureau local ;
- autres coûts et services ;
- autres ;
- coûts administratifs.

5.3.3 Test de réalité sur les immobilisations

Le projet dispose d'équipements qui ont été acquis au cours du mandat dans le cadre du programme et qu'il fallait s'assurer de leur existence physique, il s'agit de motos, de mobiliers de bureau, des ordinateurs etc. Pour notre contrôle, nous avons jugés important de faire une constatation physique de ces immobilisations. Nous nous sommes donc déplacés vers les régions des partenaires de l'ONG pour constater l'effectivité des acquis.

Conclusion du chapitre 5

Nous avons menés notre audit conformément aux normes d'audit international et en vigueur au Sénégal ainsi qu'aux normes et procédures imposées par l'UE. Nos contrôles ont été effectués dans le but de forger une opinion sur les comptes spéciaux dans leur ensemble.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 6 : PRESENTATION DES RESULTATS D'AUDIT ET RECOMMANDATIONS

Ce chapitre présente les résultats de l'audit et les recommandations à l'endroit des auditeurs et audites.

6.1 Présentations des résultats d'audit

Les résultats que nous présentons sont issus des travaux effectués sur le terrain, dans le cadre de la mission d'audit du Projet « Appui au renforcement des capacités politiques et techniques de planification et de régulation de la gestion de l'environnement et des ressources naturelles dans les collectivités locales » exécuté par l'ONG A PLUS et ses partenaires.

Les observations sont sérieées suivant les différents volets des procédures spécifiques prévues par les termes de référence, notamment :

- les procédures générales ;
- la vérification des dépenses, et des recettes de l'Action ;
- la conformité avec les règles de passation de marchés ;
- la vérification de la matérialité par la mission de terrain.

Les résultats portent sur les aspects financiers, mais aussi organisationnels, comptables et matériels. Les observations retenues à l'issue de la réunion de clôture seront traitées dans le rapport provisoire.

6.1.1 Résultats d'audit sur les procédures générales et le contrôle interne

Ce paragraphe concerne les résultats d'audit sur les procédures générales et le contrôle interne

6.1.1.1 Rapport financier et contrôle analytique

Le Projet a élaboré deux rapports financiers intérimaires au cours de la période d'exécution contractuelle, allant du 15/07/2011 au 15/07/2013, dont :

- le rapport financier 1 qui présente les dépenses de la période du 16/11/2011 au 31/10/2012,
- le rapport financier final couvrant les dépenses du 01/11/2012 au 15/07/2013, et présente-le cumul des dépenses réalisées durant toute la période d'exécution du Projet.

Le montant total des dépenses encourues présentées dans le rapport financier du Projet s'élève à 189 341 Euros (soit 124 199 554 FCFA), dont 100 394 Euros (soit 65 854 147 FCFA) de dépenses exécutées sur la première période.

Nous précisons que notre audit a été effectué sur la base du rapport financier final du Projet corrigé par l'ONG A PLUS, et reçu au démarrage de la présente mission. Celui-ci est différent de la version soumise à l'ON et à la DUE le 20 novembre 2013, qui présentait un montant total de dépenses encourues de 190 094,83 Euros (soit 124 694 034 FCFA), dont 100 393,35 Euros

(soit 65 853 720 FCFA) exécutées sur la première période

D'une manière générale nos constats sur le rapport narratif et financier final du Projet exécuté par l'ONG, portent sur les points suivants :

- le rapport narratif et financier final a été soumis par ONG A PLUS à l'Administration contractante le 26/11/2013, soit avec un mois de retard par rapport au délai de soumission (trois mois après la fin de la période de mise en œuvre de l'action) fixé par les dispositions contractuelles (article 2.3 des Conditions générales applicables).

Nous n'avons pas relevé d'anomalie sur le budget présenté dans le rapport financier final soumis à nos contrôles, qui correspond à celui du contrat de subvention.

Nous notons quelques dépassements budgétaires sur certains postes de dépenses dans des sous-rubriques de la rubrique principale 6 – « Autres », du rapport financier final du Projet (coûts directs éligibles de l'action) par rapport au budget du contrat de subvention.

Toutefois ces dépassements sont compensés par des disponibilités sur d'autres postes et sous-rubriques ; de ce fait, au cumul la rubrique principale 6 ne présente pas de dépassement budgétaire.

D'une manière globale, le montant total des dépenses encourues sur les rubriques principales ne présente pas de dépassement par rapport au budget du contrat de subvention.

- le rapport financier final du Projet soumis à l'audit le 18 juillet 2014, est une version corrigée du rapport financier soumis par l'ONG A PLUS à l'Administration contractante avec la demande de paiement de solde du contrat de subvention, le 20 novembre 2013.

Ce rapport financier final corrigé doit être soumis dans les mêmes conditions à l'Administration contractante et à la DUE par le bénéficiaire, pour se conformer aux dispositions contractuelles (article 2 des Conditions générales applicables) régissant la mise en œuvre et le financement de l'action.

Nous rappelons qu'il devra aussi faire l'objet d'une nouvelle demande de paiement à soumettre par le bénéficiaire, compte tenu des modifications apportées au dit rapport financier.

6.1.1.2 Procédures de traitement et de justification des dépenses (contrôle interne)

Nos observations en matière de traitement des opérations et de justification des dépenses par des pièces probantes, portent sur les améliorations à apporter par ONG A PLUS, principalement en matière de :

- Classement des pièces justificatives de dépenses : en effet les exceptions relevées dans la partie suivante, portent essentiellement sur l'absence de pièces justificatives ou la documentation incomplète des dépenses effectuées dans le cadre du Projet. Le classement centralisé de la documentation des dépenses effectuées dans l'exécution du Projet mis à notre disposition lors des contrôles, n'était pas exhaustif par rapport aux listes des dépenses. Le classement des pièces justificatives, de façon générale, est parfois incomplet en particulier les ordres de mission cachetés et datés, ne sont pas systématiquement joints aux pièces justificatives de paiement des frais de mission.

- Gestion de trésorerie du Projet : d'une part, les fonds du Projet ont été gérés à partir de l'un des comptes bancaires d'ONG A PLUS, qui n'enregistre pas exclusivement les encaissements et décaissements relatifs au Projet ; d'autre part, pour plusieurs dépenses nous notons qu'un retrait global de fonds est fait par chèque, puis les paiements effectués individuellement par espèces.

- Les lettres de demandes de préfinancements envoyés sont faites sur la base d'un modèle par rapport à celui de l'UE ; toutefois, nous n'avons pas relevés d'anomalies sur la présentation (forme) du rapport narratif.

Ceci rend difficile le contrôle d'exhaustivité des décaissements effectués pour le Projet, et ne facilite pas le contrôle de la situation de trésorerie du Projet, surtout à la fin de sa période de mise en œuvre. En effet, nous ne sommes pas en mesure de nous assurer de l'exhaustivité des ressources et dépenses déclarées dans le rapport financier final soumis à notre revue.

6.1.2 Résultats d'audit sur les comptes des états financiers

Il s'agit des résultats d'audit sur les dépenses et les recettes de l'action.

6.1.2.1 Contrôle des dépenses

Le budget accordé pour le financement de l'exécution du Projet, à travers le contrat de subvention UE, était de 198 147 Euros, soit 129 975 912 FCFA.

Le taux d'exécution se situe à environ 96%, pour un montant total de dépenses de 189 341 Euros, soit 124 199 554 FCFA.

Nous avons sélectionné la totalité des dépenses des rubriques et sous rubriques soumis à notre contrôle à travers le rapport financier. Le ratio de couverture du contrôle des dépenses est donc de 100%.

L'exécution des procédures convenues a permis de relever des anomalies remettant en cause l'éligibilité de certaines dépenses. Le montant total des dépenses jugées inéligibles se chiffre à 38 950,63 Euros, soit 25 549 939 FCFA, qui représente 20% des dépenses exécutées.

Ces inéligibilités sont présentées ci-dessous en fonction des rubriques budgétaires.

6.1.2.2 Contrôle des Recettes

Le contrôle des recettes dans le cadre de la mise en œuvre du Projet a permis de recenser un montant total de ressources mobilisées de 180 314 Euros soit 118 278 136 FCFA à la clôture du Projet, sur un budget global de 198 147 Euros soit 129 975 974 FCFA.

Le montant mobilisé inclus des ressources externes (hors contrat de subvention Union Européenne) reçues par le Projet, pour un montant de 19 815 Euros, soit 12 997 597 FCFA, provenant de la contribution du bénéficiaire.

6.1.2.3 Situation financière à la clôture du Projet

Nous notons que sur les ressources budgétisées au titre du contrat de subvention, l'ONG A PLUS reste devoir percevoir la 3e tranche de financement de l'Union Européenne cumulée au solde du financement de l'Administration contractante, prévus pour un montant total de 9 908EUR, soit 6 498 989 FCFA.

6.1.3 Résultats d'audit sur la conformité avec les règles de passation de marches

Nos travaux sur la conformité avec les règles de passation de marché applicables, concernent essentiellement les contrats de services exécutés sur la rubrique 5.2.1 *Etudes diagnostics état des lieux*, du rapport financier pour un montant total de dépenses de 7 006 250 FCFA soit 10 680,95 Euros.

Il s'agit de services contractés par A PLUS avec trois consultants, chargés respectivement pour les communautés rurales de A, B et C, d'effectuer l'état des lieux de l'environnement et des ressources naturelles.

Nous notons, pour chacune des collectivités locales concernées, qu'un consultant a été recruté, sur la base des termes de référence établis par A PLUS et ses partenaires techniques, et à la suite de la mise en œuvre d'une procédure de sélection par consultation restreinte de différentes offres de services, uniquement formalisée par un procès-verbal d'évaluation mis à notre disposition.

Si cette sélection a bien été effectuée, tandis qu'individuellement, le montant de chacun des trois contrats de services n'atteint pas le seuil de 10 000 Euros requis pour la mise en œuvre d'une procédure de sélection, selon les procédures de passation de marchés applicables par les bénéficiaires de subventions de l'UE, nous n'y relevons pas d'anomalie particulière.

Toutefois afin de confirmer ces éléments, A PLUS reste devoir nous fournir la documentation complète de ces procédures de sélection par collectivité locale. En effet, nous n'avons pas disposé des lettres de consultation des prestataires/consultants, ni des propositions ayant fait l'objet d'évaluation par le bénéficiaire, dites classées par les partenaires techniques.

6.1.4 Résultats sur la mission de terrain

La mission d'audit de terrain a eu lieu le 24 Juillet 2014 au niveau des sièges respectifs des partenaires techniques d'ONG A PLUS dans la mise en œuvre de ce Projet, en l'occurrence Y (MBAO) et X (THIES).

Celle-ci a essentiellement porté sur :

- l'inventaire des immobilisations acquises dans le cadre du Projet et mises à la disposition des partenaires techniques,
- des entretiens avec les principaux intervenants et responsables de suivis dans la mise œuvre opérationnelle du Projet, notamment pour les ateliers et différentes rencontres organisés (coordonnateur, assistant à la coordination et agent de liaison), de sorte à corroborer les différentes informations présentées dans le rapport narratif et financier final du Projet.

Observations :

L'inventaire physique des actifs immobilisés, que nous avons effectué au niveau des locaux du Projet, nous a permis de nous assurer de la matérialité et de l'exhaustivité des équipements présentés dans le listing des immobilisations du Projet (en annexe 3 du rapport) .

En conséquence, nous n'avons pas de constatation concernant l'état de l'actif du Projet, et notamment l'effectivité et la matérialité des équipements et des installations réalisées dans le cadre de l'exécution du Projet, tels que décrits dans le rapport narratif.

6.2 Analyse des résultats

Ce paragraphe nous permettra d'analyser les différents résultats d'audit de projet.

6.2.1 Analyse des résultats sur les procédures générales

Les défaillances relevées au niveau des procédures générales montrent qu'il y a des failles et donc des portes ouvertes à des fraudes et erreurs potentielles. Ces défaillances peuvent être dues à la petite taille du projet et de l'ONG.

Dans de telles organisations il est fréquent que certains points de contrôle soient négligés ; telle que l'absence de comptabilité qui est une violation des dispositions de la convention de subvention que l'ONG A PLUS a signé avec l'UE, l'obligation de tenir une comptabilité régulière conformément aux normes comptables généralement admises.

L'absence d'une comptabilité tenue selon les standards, il est impossible de :

- Vérifier que la préparation des états financiers a été faite sur une base fiable ;
- S'assurer que les rapports financiers périodiques confectionnés sont conformes aux opérations effectivement réalisées ;
- S'assurer que toutes les opérations traduites dans les comptes sont appuyés de pièces justificatives, c'est à dire les contrats liant le projet à ses partenaires ou les documents régulièrement établis avec les tiers ;
- Vérifier les imputations sur les pièces comptables : code analytique, n° pièce, date, mention « payé », et apprécier la pertinence de l'affectation ;
- S'assurer que le suivi des dettes ou engagements est réalisé ;
- Vérifier que les comptes de tiers ou compte d'attente (avances à justifier ou rembourser, et) sont apurés, au moins toutes les trimestres ;
- Vérifier la totalité des dépenses imputées sur chaque ligne du budget.

6.2.2 Analyse des résultats sur le contrôle des comptes des états financiers

L'analyse du contrôle des comptes, nous a permis de relever les anomalies liées à la conformité des dépenses et des pièces justificatives. Cela est principalement due au manque de la documentation et de la non correspondance des dates de l'opération et la période

d'exécution du projet. Ces anomalies amènent l'auditeur à considérer les dépenses concernées inéligibles. Nous portons à la connaissance de l'UE des constatations financières d'un montant total de 15 068 EUR correspondant à des montants figurant dans le rapport financier qui nous a été présenté pour audit et qui, à notre avis, ne sont pas éligibles à un financement en application des conditions contractuelles.

6.3 Les recommandations

Nous procéderons d'abord aux recommandations sur les procédures générales et ensuite sur nous passerons à celles relatives au contrôle des comptes à l'endroit des responsables du projet.

6.3.1 Recommandations sur les procédures générales et le contrôle interne

6.3.1.1 La documentation comptable

Selon la catégorie des dépenses, dans la pratique, la documentation suivante est exigée pour justifier les opérations comptables enregistrées :

- ✓ Prestations de services
- La demande de service ;
- L'analyse documentée des offres (consultation restreinte ou élargie) ;
- 3 devis ou factures pro formas pour un achat supérieur à un plafond fixé ;
- La facture avec mention « certification service fait, la date et la signature » par le demandeur ;
- Un contrat ou un bon de commande ;
- Un 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.

Pour les ressources humaines

- Le contrat auquel sont annexés les termes de références pour le consultant ;
- La feuille de temps trimestrielle approuvée par le superviseur pour le salarié ;
- La facture du consultant avec la mention « certification, service fait, la date et la signature » par le demandeur ;
- Toute autre pièce nécessaire suivant les termes du contrat.
- ✓ Pour les coûts relatifs aux ateliers et formations

- un budget prévisionnel approuvé par le responsable de programme ;
- une demande d'avance ;
- une facture définitive pour les prestations fournies par les tiers ;
- une fiche de présence bien signée et bien datée des participants ;
- un état récapitulatif par type de dépenses effectuées, avec à l'appui des pièces comptables justificatives (états des indemnités, notes, factures, etc) ;
- un mémorandum expliquant pourquoi certaines dispositions de la procédure d'achat de biens et services n'ont pas été respectées dans le processus si tel est le cas.

6.3.2 Recommandations sur le contrôle des comptes des états financiers

Les recommandations tournent autour du système d'informations de gestion fiable, du classement des pièces comptables.

6.3.2.1 Mise en place d'un système d'information de gestion fiable

Pour un système d'information de gestion fiable, nous recommandons à l'ONG A PLUS :

- l'achat d'un logiciel comptable et de traitement efficace des informations financières ;
- la création de comptes en fonction des lignes budgétaires ;
- l'imputation sur toutes les pièces comptables ;
- la numérotation des pièces comptables selon un ordre chronologique ;
- la mention, sur chaque pièce, des références du règlement ;
- la tenue d'un brouillard de caisse.

A cet effet, le nouveau support d'enregistrement comptable doit permettre :

- la prise en compte des opérations de manière chronologique ;
- l'imputation des transactions par ligne et par rubrique budgétaire ;
- le suivi des décaissements de la subvention effectuée par le bailleur
- la totalisation des transactions par rubrique budgétaire à la fin de chaque mois.

Le journal utilisé doit permettre, pour chaque dépense, d'enregistrer les informations suivantes :

- la date de la transaction ;
- le libellé de l'opération ;

- la référence de la pièce comptable ;
- le numéro de chèque de paiement ;
- le code budgétaire ;
- le montant du chèque ;
- le solde du compte bancaire après l'enregistrement de chaque transaction ;
- les dépenses ventilées par rubrique et par ligne budgétaire.

6.3.2.2 Le classement des pièces comptables

Nos recommandations sont les suivantes :

- chaque pièce comptable doit être classée dans un chrono indiquant l'année et le journal de banque ou de caisse qu'elle concerne ;
- toutes les pièces seront numérotées selon le mois et l'ordre numérique d'enregistrement dans le journal de banque ou de caisse ;
- pour respecter les obligations en matière de rapports ou de reportages financiers, l'organisation doit procéder par centralisation des dépenses une fois par mois ;
- toutes les pièces comptables de banque ou de caisse justificatives des dépenses effectuées doivent être classées par rubriques budgétaires pour faciliter la recherche et la remontée de l'information, les travaux de centralisation périodique (mensuelle, trimestrielle, ou annuelle) et éventuellement, les besoins de contrôle des auditeurs indépendants.

Une défaillance particulière à noter est l'UE n'exige pas une ouverture de compte bancaire spécifique au projet. Ceci rend la tâche fastidieuse et ne permet de voir claire dans les dépenses.

Nous recommanderons de le spécifier dans les contrats de subventions l'ouverture d'un compte spécifique pour le projet pour mieux avoir la traçabilité des dépenses et des recettes dans le cadre du projet.

Recommandation diverses

La pratique de l'audit suppose que le respect des normes sur la démarche générale à suivre et ce quel que soit le pays, la taille et le degré d'organisation des entités d'organisation des entités.

L'audit des projets demande une triple compétence : règles et déontologie de l'audit, expertise sur les technologies informatiques et maîtrise des processus de conduite de projets.

Tout d'abord, il faut bien comprendre les problématiques d'organisation, de politique et de stratégie internationale dans lesquelles s'inscrivent ces audits.

La huitième directive de Fonds Européenne de Développement (FED) impose l'utilisation de normes d'audits communes pour parvenir à un niveau de qualité d'audit uniformément élevé dans toute l'union, depuis 1999, le comité de l'audit (européen) prépare l'utilisation des normes ISA dans l'EU en comparant dans les exigences en la matière de chacun des Etats membres. Il a ainsi souligné la nécessité d'améliorer les ISA sur certains points particuliers, comme l'élaboration d'une norme de l'audit des groupes internationaux, la mise à jour du modèle de risque d'audit et la mise au point d'orientation relatives aux normes comptables internationales. (IAS) (HAMZAOUI Mohamed, 2005 : 31).

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ce mémoire nous a permis de réfléchir et de nous poser un certain nombre de questions relatives aux audits des Projets de développement financés par les bailleurs de fonds en particulier ceux financés par l'Union Européenne. Il a été question de caractériser ces Projets, de dégager la différence qui existe entre l'audit des Projets et l'audit classique et enfin de proposer des perspectives d'avenir contribuant à l'efficacité de l'audit.

A la lumière de nos travaux nous avons réalisé que les audits au sein des Projets de développement financés par l'Union Européenne présentent plusieurs spécificités à savoir la nature des comptes à contrôler qui sont essentiellement constitués du rapport de suivi financier, une opinion d'audit qui ne doit pas porter sur un résultat comptable mais sur la et l'effectivité réalité des dépenses effectuées par le Projet.

En effet, l'audit des projets de développements est un audit de contrôle des dépenses. L'auditeur aura à se prononcer sur la bonne gestion des fonds, c'est-à-dire la capacité de l'organisation à les recevoir et dérouler les activités prévues dans la convention de financement, tout en respectant les clauses signées lors de leur acquisition.

Les projets de développement n'ont pas pour vocation de faire des bénéfices comme le serait une entreprise commerciale.

Même si des critères financiers comme la rentabilité, peuvent être pris en compte dans l'élaboration et la mise en place des projets, il est établi que d'autres paramètres peuvent entrer en jeux.

Cette situation peut, à priori, conduire à une légèreté dans le management et à une gestion prudente et non économique des ressources c'est le cas dans beaucoup de projets.

Or, il est établi que tous les projets de développement sont astreints à une rentabilité « publique » donc généralement plus partagée.

Certains justifient le manque de vigilance et d'efficacité, souvent perceptible dans la gestion des projets, par le fait que ces financements extérieurs correspondent à des subventions non remboursables. C'est pourquoi les bailleurs sont attentifs à l'existence des audits pour s'assurer que, malgré l'absence de motivation purement commerciale, les fonds sont utilisés conformément aux objectifs poursuivis par le projet.

Toutefois, l'audit comptable et financier est un travail à postériori, qui vient en aval pour constater les éventuels manquements dans la conduite des projets. Il serait donc judicieux de veiller à la mise en place d'un bon système de contrôle interne en vue de prévenir en amont, les risques de malversations susceptibles de mettre à mal la bonne exécution des projets de développement. Il serait également opportun d'étudier les risques opérationnels liés au projet afin de mieux permettre sa bonne exécution et limiter les fraudes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

CESAG BIBLIOTHEQUE

1. ARMAN Dayan (2005), *manuel de gestion*, volume 1, 2eme édition Paris, 975 pages.
2. BARBIER Etienne (1999), *Mieux piloter et utiliser l'audit aux entreprises et organisations*, 1^{ère} édition MAXIMA, France, 124 pages.
3. Banque Mondiale (1995), *Manuel de comptabilité Générale, information Financière et Audit*, première édition Banque Mondiale, 182 pages
4. FERRE Françoise (2008), *Fiscalité des entreprises et des particuliers*, 1^{ère} édition BREAL, France, 192 Pages.
5. G. de LANDHESHEERE (1992), *Dictionnaire de l'évaluation et de la recherche en Education*, 2^{ème} édition Presses Universitaires de France-PUF, 377 pages,
6. GARRIER Claude (1998), *Défense des populations et développement : un enjeu pour la Banque Mondiale*, 1^{ère} édition l'HARMATAN, France, 177 pages.
7. GIARD Vincent (1991), *gestion des projets*, ECONOMICA, Paris, 160 pages.
8. GIESEN Eva (2008), *Démarche qualité et norme ISO 9001 : une culture managériale appliquée à la recherche*, 1^{ère} édition IRD, France, 177 pages.
9. GITTINGER J.P (1985), *Analyse économique des projets agricoles*, 2^{ème} édition ECONOMICA, Paris, 113 Pages.
10. GUEYE Abdou Karim (2008), *Inspections générales d'Etat d'Afrique, réalités enjeux et perspectives*, 1^{ère} édition THEBOOKEDITION, Sénégal, 205 pages.
11. Guy BENEDICT / René KERAVEL, Entreprise et expertise comptable, Les mementos C.F.C.G, La mission de révision, Prise de connaissance de l'entreprise, Evaluation du Contrôle Interne, Les Editions FOUCHER, 128, Rue de Rivoli-Paris,
12. HAMZAOUI Mohamed, (2006), *gestion des projets d'entreprise et contrôle interne*, édition village Mondial, France, 234 pages
13. IFAC, normes internationales d'audit, (1998-2003), ISA 200 « objectifs et principes généraux en matière d'audit » p 26
14. Laurent Delcourt (2014), *État des résistances dans le Sud. Les mouvements paysans, Alternatives Sud, Vol. 20, n° 4*, Éditions Syllepse, Centre Tricontinental, ISBN : 978-2-84950-410-9.), 224 pages
15. Lecomte Bernard J., Naudet Jean-David (2000), « *Introduction – Autonomie et dépendance vis-à-vis de l'aide extérieure* », in Autrepart, n°13, 5-23.
16. Nouveaux Cahiers de l'IUED (1996), « *Propos* », n°4

17. LEMANT Olivier (1995), *la conduite d'une mission d'audit Interne*, Editions DUNOD, Paris. 279 pages,
18. MAGNET Jacques (1991), *éléments de la comptabilité publique*, 5^{ème} édition LGDJ, France, 186 pages.
19. MIKOL Alain, (2009), *les audits financiers*, Editions d'Organisation, Paris
20. MORONCINI Aurore (1998), *stratégie environnementale des entreprises : contexte, typologie et mise en œuvre*, 1^{ère} édition PPUR PRESSES POLYTECHNIQUES, Suisse, 191 pages.
21. MUZZOLINI Frédéric (2005), *Production alimentaire et environnement : le respect des règlementations, la maîtrise des impacts et des risques, la valorisation des engagements*, 1^{ère} édition FRANCEAGRICOLE, France, 221 pages.
22. OBERT Robert (2004), *pratiques des normes IAS/IFRS*, 2^{ème} édition DUNOD, France, 244 pages.
23. PILLOT Didier (2008), *Jardins et rizières du Cambodge : les enjeux du développement agricole*, 1^{ère} édition KARTHALA, France, 384 pages.
24. Raoul BELOT (2003) : *Anticiper l'audit de projet : pour la maitrise des risques dans les projets publics ou privés*, Paris, AFNOR, 295 pages.
25. RENARD Jacques (2004), *théorie et pratiques de l'audit interne*, 5^{ème} édition d'Organisation, France, 486 pages
26. RENARD Jacques (2003), *audit interne : ce qui fait débat*, 1^{ère} édition MAXIMA, France, 267 pages,
27. GERMOND BERNARD P (1991), *Série Audit financier, guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*, 3eme édition CLET, PARIS, 341 pages.