



**CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN
GESTION**

INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE

DESS AUDIT & CONTRÔLE DE GESTION

3^{EME} CYCLE

16^{EME} PROMOTION

2005

MEMOIRE DE FIN DE FORMATION

**THEME : Conception d'un nouveau manuel d'audit
à la Commission de Vérification des Comptes et de
Contrôle des Entreprises Publiques (CVCCEP)**

Bibliothèque du CESAG



101660

Présenté par

M. Edmond Tidiakh KAMA

Sous la Direction

M. Ngary Sow

Octobre 2005

M0221AUDIT06

Dédicaces

Je dédie ce mémoire

- *A tous les membres de ma famille en particulier*
 - *A mon père Simon Pierre Kama pour tous les efforts consentis pour nous élever dans la dignité,*
 - *A ma mère bien aimée Angèle Sène, que Dieu Tout-Puissant t'accueille dans son paradis,*
 - *A ma grand- mère Thérèse Diouma Diouf qui s'est tant donnée pour nous, repose dans la paix du Seigneur.*
- *A mes camarades de promotion de l'Audit 16,*
- *A tous les hommes et femmes de bonne volonté qui œuvrent pour la promotion de l'homme.*

Remerciements

A travers ces lignes, je voudrais exprimer ma reconnaissance à toutes les personnes qui, de près ou de loin m'ont apporté leur précieux concours tout au long de ma formation au Césag et lors de l'élaboration de ce mémoire. Il s'agit de :

M. Mamadou Hady Sarr, Président de la CVCCEP,

M. Mamadou Touré, Rapporteur général près la CVCCEP,

M. Abdoul Madjib Guèye, pour ses conseils,

M. Mouhamadou Abdoulaye Ndiaye,

L'ensemble du corps professoral du Césag et spécialement de

M. Ngary Sow, mon directeur de mémoire,

MM Joël Diédhiou, Dacoumba Sarr, Rémy Ndour et l'ensemble du personnel de la bibliothèque du CESAG, pour leur disponibilité,

L'ensemble de mes amis, de mes collègues pour leur soutien.

Sigles et abréviations

AISCUF	: Association des Institutions Supérieures de Contrôle ayant en commun l'usage du Français
AFROSAI	Organisation Africaine des Institutions Supérieures de Contrôle
BM	: Banque Mondiale
BVG	: Bureau du Vérificateur Général
CA	: Conseil d'administration
CC	: Cour des Comptes
CDF	: Chambre de Discipline Financière
CESAG	: Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
COSO	: Committee of Sponsoring Organisations of the Tradeway Commission
CNCC	: Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
CVCCEP	: Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises publiques
ENAM	: Ecole nationale d'Administration et de Magistrature
FMI	: Fonds Monétaire International
FIDEF	: Fédération des Experts Comptables Francophones
IFAC	: International Federation of Accountants
IFACI	: Institut Français des Auditeurs et Consultants Internes
GAO	: Government Auditing Standards
IGE	: Inspection générale d'Etat
IIA	: Institute of Internal Auditors
INTOSAI	: International Organisation of Supreme Audit Institutions
ISACI	: Institut Sénégalais des Auditeurs et Consultants Internes
ISC	: Institution Supérieure de Contrôle
OEC	: Ordre des Experts Comptables
ONEEAS	: Ordre National des Experts et Evaluateurs Agrées du Sénégal
UFAI	: Union Francophone des Auditeurs Internes

Liste des tableaux et schéma utilisés

Tableau 1 : Tableau du modèle d'analyse.....30

Schéma 1 : Schéma du modèle d'analyse.....31

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Liste des annexes

ANNEXE I : ORGANIGRAMME DE LA CVCCEP

ANNEXE II : ORGANIGRAMME DE LA COUR DES COMPTES

ANNEXE III : GUIDES D'ENTRETIEN

**ANNEXE III A : GUIDE D'ENTRETIEN POUR LES RESPONSABLES DE LA
CVCCEP**

ANNEXE III B : GUIDE D'ENTRETIEN POUR LES RAPPORTEURS

**ANNEXE IV : RECUEIL DE TEXTES RELATIFS AU CONTRÔLE
DANS LE SECTEUR PUBLIC**

Table des matières

Dédicaces	i
Remerciements	ii
Sigles et abréviations	iii
Liste des tableaux et schémas utilisés	iv
Liste des annexes	v
Introduction générale.....	1
Problématique.....	2
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE ET APPROCHE METHODOLOGIQUE	9
<i>Introduction</i>	9
Chapitre 1 : La notion d'audit	10
Introduction.....	10
1.1 Définitions de l'audit.....	10
1.2 L'audit une activité normée.....	12
1.3 La typologie de l'audit.....	12
1.3.1 La classification suivant la nature de la mission.....	13
1.3.1.1 L'audit de régularité.....	13
1.3.1.2 L'audit opérationnel.....	13
1.3.1.3 L'audit d'efficacité ou de performance.....	14
1.3.1.4 L'audit financier.....	14
1.3.1.5 L'audit de management.....	15
1.3.1.6 L'audit organisationnel.....	15
Conclusion partielle.....	16
Chapitre 2 : La pratique de l'audit dans le secteur public et quelques aspects du manuel d'audit	17
Introduction.....	17
2.1 L'audit des administrations publiques aux Etats Unis.....	18
2.2 Le contrôle de l'administration publique au Canada.....	18
2.3 L'audit dans le secteur public au Sénégal.....	19
2.3.1 l'Inspection générale d'Etat.....	19
2.3.2 L'Inspection générale des finances (IGF).....	20
2.3.3 La Cour des comptes.....	20
2.4 Le manuel d'audit.....	21
2.4.1 La forme, le contenu et les exigences d'un bon manuel d'audit.....	22
2.4.2 Quelques exemples de manuels d'audit dans le secteur public.....	23
2.4.2.1 Le manuel de vérification de gestion.....	23
2.4.2.2 Le manuel d'audit financier du GAO.....	26
Conclusion partielle.....	28
Chapitre 3 : Approche méthodologique de l'étude	29

Introduction.....	29
3.1 Le modèle théorique d'analyse.....	29
Tableau 1 : Tableau du modèle d'analyse.....	30
3.2 La méthode de collecte des données.....	32
3.2.1 La collecte documentaire.....	32
3.2.2 Les entretiens.....	32
Conclusion partielle.....	32
<i>Conclusion de la première partie</i>	33
DEUXIEME PARTIE : PRESENTATION DE LA CVCCEP, EVALUATION DU MANUEL EXISTANT ET CONCEPTION DU NOUVEAU MANUEL D'AUDIT	35
<i>Introduction</i>	35
Chapitre 1 : Présentation de la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques	36
Introduction.....	36
1.1 Création et textes fondamentaux sur la CVCCEP.....	36
1.2 Domaine de compétence de la CVCCEP.....	37
1.3 Rôle consultatif.....	38
1.4 Nature des contrôles.....	38
1.5 L'audit de l'organisation.....	39
1.6 L'audit financier et comptable.....	39
1.7 L'audit d'efficacité et d'efficience.....	39
1.8 Contrôle de régularité et d'existence.....	40
1.9 La Finalité du contrôle.....	40
1.10 Normes de travail.....	41
1.11 Moyens humains.....	41
Conclusion partielle.....	42
Chapitre 2 : Description et évaluation du manuel d'audit	43
Introduction.....	43
2.1 Présentation du manuel d'audit existant.....	43
2.1.1 Le mode d'intervention de la CVCCEP.....	43
2.1.2 Les objectifs généraux en matière de contrôle.....	44
2.1.3 Les textes de référence.....	44
2.1.4 Les modalités des contrôles.....	44
2.1.4.1 <i>L'audit financier</i>	44
2.1.4.2 <i>L'audit opérationnel</i>	45
2.1.4.3 <i>Les vérifications spécifiques</i>	45
2.2 La démarche générale.....	46
2.3 Les règles de présentation et de rédaction du rapport provisoire.....	46
2.3.1 La rédaction et la présentation du rapport provisoire.....	47
2.3.1.1 <i>Les règles de forme</i>	47
2.3.1.2 <i>Les règles de fond</i>	47
2.3.1.3 <i>Les observations</i>	47

2.3.2 Les conclusions du rapport et les fiches analytiques d'exploitation.....	48
2.4 Les orientations des contrôles.....	48
2.5 Tableau des forces et des faiblesses du manuel d'audit actuel	49
Conclusion partielle.....	51
Chapitre 3 : Conception du nouveau manuel d'audit.....	52
Introduction.....	52
3.1 La planification des missions.....	54
3.1.1 Adoption du programme annuel	54
3.1.2 Prérogatives et composition des équipes d'audit	55
3.1.3 Lancement des missions	56
3.1.4 Prise de connaissance générale de l'entité.....	57
3.1.4.1 L'exploitation de la documentation	57
3.1.4.2 Les entretiens et visites de terrain	57
3.1.4.3 Le suivi des recommandations antérieures.....	58
3.1.4.4 La revue analytique	58
3.1.5 Plan de mission	59
3.1.6 Programme de travail.....	60
3.2 Etude et évaluation du contrôle interne.....	60
<i>Définition du contrôle interne</i>	60
3.2.1 Textes de références.....	61
3.2.2 Existence d'un service chargé du contrôle.....	61
3.2.3 La compréhension des procédures.....	61
3.2.3.1 Les tests de conformité	62
3.2.3.2 L'évaluation préliminaire du contrôle interne	62
3.2.3.3 Les tests de permanence.....	62
3.2.4 Evaluation définitive du contrôle interne.....	63
3.3 L'examen des comptes.....	63
3.3.1 Les tests de cohérence.....	63
3.3.2 Les tests de validation.....	64
3.3.2.1 La validation basée sur la documentation interne.....	64
3.3.2.2 La confirmation extérieure	65
3.3.2.3 L'inspection physique	66
3.3.3 Les sondages	66
3.3.4 La documentation du travail	66
3.4 La supervision des missions	67
3.5 Les règles de rédaction et de présentation des rapports	68
3.6 Les rapports d'audit de la CVCCEP	68
3.6.1 Le rapport particulier provisoire	68
3.6.1.1 La procédure contradictoire.....	68
3.6.1.2 Les rapports circonstanciés : référés et déférés	69
3.6.1.2.1 Les déférés.....	69
3.6.1.2.2 Les référés.....	71
3.6.2 Le rapport spécial.....	72
3.6.3 Les conclusions définitives.....	72
3.7 Les supports techniques	73
3.7.1 Les dossiers mis en place.....	73
3.7.1.1 Le dossier permanent.....	74
3.7.1.2 Le dossier de liaison	78

3.7.1.3 <i>Le dossier général</i>	80
3.7.1.4 <i>Le dossier de travail</i>	83
3.7.2 <i>Modèle de plan de mission</i>	86
3.7.3 <i>Modèles de programmes de travail</i>	90
3.7.4 <i>Les feuilles de travail</i>	102
3.7.4.1 <i>Feuille de travail relative au contrôle du mobilier matériel de bureau</i>	103
3.7.4.2 <i>Feuille de travail relative au contrôle des avances au personnel</i>	104
3.7.4.3 <i>Les feuilles d'analyse et de révélation des problèmes (FRAP)</i>	104
Conclusion partielle.....	105
Conclusion générale.....	106
BIBLIOGRAPHIE	107

Introduction générale

La bonne gouvernance revêt actuellement une importance particulière auprès des autorités publiques. Après avoir subi l'austérité des politiques d'ajustement structurel, conséquences d'une gestion gabégique, les Etats africains multiplient aujourd'hui les initiatives afin de développer de meilleures pratiques dans la gestion des affaires publiques.

Les efforts consentis demeurent certes louables et pour cause, «La Société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration »¹. En outre, une gestion publique transparente est un gage de crédibilité aussi bien qu'auprès des institutions internationales qu'au niveau interne. En effet, la permanence de la transparence « dans les pratiques de gestion, d'abord réduit les suspicions et tensions qui peuvent naître au sein des acteurs de la gestion publique ou entre ceux-ci et les populations ou citoyens et, ensuite, développe une culture de la clarté et engendre un climat de confiance dans l'espace où se déroule l'action collective ». (SY J. H. 2005)

Cependant, il reste beaucoup à faire et dans ce sens chaque citoyen doit apporter sa contribution car quelle que soit la volonté des acteurs, il n'y aura pas « de bonne gestion sans un système de contrôle efficace ». (Descheemaeker C. 1992, 7).

Au Sénégal, c'est la Cour des Comptes, qui, à travers la Commission de Vérification et de Contrôle des Entreprises publiques (CVCCEP), contrôle la gestion des entreprises et organismes publics. Cette dernière est riche d'une expérience de plus de trente ans dans l'audit du secteur public. Cette expérience mérite aujourd'hui d'être conservée jalousement dans un manuel d'audit mis à jour et fonctionnel pour être encore plus profitable.

¹ Citation extraite de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789

Problématique

En ce début du nouveau millénaire, on assiste à un développement fulgurant de la société de l'information. D'importantes avancées technologiques sont quotidiennement réalisées dans ce domaine et le monde d'aujourd'hui est assimilé à un village planétaire marqué par la réduction des distances géographiques. Au plan économique, on parle de la mondialisation et dans ce cadre, ce sont les pays industrialisés du nord qui continuent à dicter leur loi aux pays du sud qui s'appauvrissent davantage. Si les pays du Nord dominent l'économie mondiale, c'est qu'ils ont pu mettre en place à côté de leurs performantes unités de production, d'excellents systèmes d'organisation pour produire efficacement et au moindre coût.

Certes, la mondialisation présente des aspects bénéfiques, mais elle s'accompagne d'une fragilisation de certaines entreprises qui sont confrontées à de multiples menaces au plan de la gestion. Des malversations de toutes sortes ont atteint des proportions jusqu'ici inégalées à l'échelle internationale. En effet, la presse mondiale a eu à relater divers cas d'irrégularités commises dans la gestion de certaines entreprises, et de multiples fraudes (ENRON aux Etats Unis, Vivendi Universal en France ou Parmalat en Italie) qui appellent à plus de vigilance de la part des acteurs impliqués dans la vie des organisations. Même si ces scandales ont plus intéressé les pays du nord et particulièrement le secteur privé, ceux du sud, ne sont pas épargnés.

En Afrique subsaharienne, la plupart des pays ont eu à expérimenter les politiques d'ajustement structurel imposées par le Fonds Monétaire International (FMI) et la Banque Mondiale (BM) en vue d'assainir leur économie. Cependant, après deux décennies d'ajustement structurel, les résultats obtenus ont été jugés décevants. En effet, ces politiques ont entraîné un effritement du tissu socio-économique et ont eu des conséquences catastrophiques au niveau social (accroissement du chômage, difficultés d'accès aux soins de santé de base et à l'éducation). L'échec des politiques mises en place par les instances internationales a été patent. Toutefois, ces dernières l'attribuèrent à la mauvaise gestion des fonds qu'elles avaient consentis aux pays concernés. Ainsi en 1989, un nouveau concept, à savoir la bonne gouvernance, a vu le jour sous l'égide de la Banque Mondiale. En effet, celle-ci, dans une étude intitulée « L'Afrique sub-saharienne : de la crise au développement durable, une perspective à long terme ² », utilisait pour la première fois ce terme. Pour cette

² Le journal Le Soleil du lundi 17 mai 2004

institution, la bonne gouvernance est un préalable au développement des pays africains. Dès lors, cette notion fut adoptée et a été le thème de plusieurs sommets qui ont réuni des pays d'Afrique sub-saharienne et les bailleurs de fonds. Aujourd'hui, le déblocage des fonds dans le cadre de l'aide au développement, est assujéti au respect des principes de la bonne gouvernance. Le concept de bonne gouvernance revêt deux aspects : celui politique et celui économique.

Ce dernier renvoie à une gestion plus saine, plus transparente et plus efficace des deniers publics.

Dans ce contexte, la gestion des entreprises publiques reste problématique. En effet, de nombreux obstacles liés à leur environnement sont relevés. Ces derniers sont aussi bien d'ordre interne qu'externe. Parmi ces obstacles, on peut citer :

- le manque d'indépendance des dirigeants qui souvent sont politiquement nommés,
- l'absence d'autonomie et d'expertise des administrateurs,
- la défaillance des systèmes d'information et de contrôle interne,
- le non-respect des principes élémentaires de gestion.

Conscients de la nouvelle exigence des bailleurs, les Etats tentent de se donner les moyens de parvenir à les satisfaire. C'est dans ce cadre que, lors de l'adoption du traité de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) en 1994, les Etats ont approuvé la mise en place d'une Cour des Comptes au niveau de l'Union et dans chaque pays. La Cour des Comptes aura pour rôle de garantir l'application de la transparence et de veiller à l'indépendance dans le contrôle et le jugement des comptes publics.

Au Sénégal, bien avant l'avènement de la Cour des Comptes, les gouvernements qui se sont succédés, ont tenté de lutter contre la mauvaise gestion des fonds publics. C'est ainsi qu'au début des années 1980, une loi sur l'enrichissement illicite a été votée par l'Assemblée nationale pour venir à bout de la corruption mais les résultats obtenus sont mitigés. Au lendemain de l'alternance politique intervenue en l'an 2000, des audits des entreprises publiques ont même été menées pour faire l'état de la situation et sanctionner les dirigeants coupables de fautes de gestion. Dans ce même ordre d'idées, lors du lancement du programme national de la bonne gouvernance, en avril 2004, le Chef de l'Etat sénégalais

affirmait : « L'état de sous-développement fait que nous devons surveiller la moindre ressource³ ». Ceci témoigne d'une volonté politique affichée par les autorités en place.

Ainsi, l'audit des entreprises publiques est confié à la Cour des Comptes par l'intermédiaire de sa troisième chambre dénommée la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques⁴ (CVCCEP).

Les entreprises qui font l'objet de vérification de la part de la Cour des Comptes sont diverses dans leur forme juridique, allant des établissements de santé aux entreprises commerciales.

Pour exercer l'audit de ces entreprises, la Commission qui est l'organe chargé de cette mission, se fonde sur la pratique internationale telle que véhiculée par les normes publiées par l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle (INTOSAI) et les normes établies par le comité international des pratiques d'audit de la Fédération internationale des Comptables (IFAC). La Commission s'appuie également sur les textes réglementaires régissant le fonctionnement des entreprises publiques.

L'environnement des entreprises ainsi que la méthodologie de l'audit sont en perpétuelle évolution. Cette situation exige que les travaux d'audit de la Cour restent en phase avec ces mutations et continuent d'être accomplis suivant les normes professionnelles.

En 1996, il a été élaboré à la Commission de Vérification un manuel des procédures d'audit. Ce manuel est antérieur à la création de la Cour des comptes qui date de 1999. Avec l'avènement de cette dernière, les compétences de la Commission ont été élargies et entre temps, il s'est produit des changements qu'il convient de prendre en compte pour une meilleure conduite des missions. En effet, la pratique actuelle se heurte à plusieurs obstacles dont :

- l'accueil et l'encadrement des nouveaux recrutés qui arrivent à la Commission (assistants de vérification et magistrats qui n'ont aucune expérience en audit) ;
- le problème de la continuité des missions (en cas de non disponibilité d'un membre de l'équipe) du fait de la non-formalisation du contenu et de l'utilisation des dossiers de travail ;

³ Le journal L'INFO 7 du lundi 3 mai 2004

⁴ Nous utiliserons dans la suite du mémoire le sigle CVCCEP à la place de Commission de Vérification et de Contrôle des Comptes des Entreprises Publiques

- l'allongement de la durée des missions qui fait que le calendrier établi en début d'année n'est pas toujours respecté.
- les difficultés liées à la supervision des missions.

En fait, le problème central peut se résumer à l'absence d'un guide référentiel unique, permettant aux auditeurs de la CVCCEP, de conduire les missions d'audit avec efficacité et diligence.

Ceci constitue un obstacle à la bonne gestion et à l'utilisation efficace des ressources alors que dans ce sens, la Commission doit servir de modèle.

Face à ces difficultés des solutions peuvent être mises en œuvre. A cet effet, il convient de :

- réorganiser le déroulement des missions,
- revoir le programme annuel des missions qui déborde parfois l'année,
- concevoir un nouveau manuel de procédures d'audit qui permet d'avoir une vision claire, uniforme des travaux à effectuer dans le cadre de la mission par tous les acteurs, d'identifier le contenu et la forme des documents de travail à mettre en place.

Cette dernière solution que nous avons retenue, permettra non seulement d'harmoniser la démarche d'audit mais également de gagner du temps dans les différentes phases des missions. Aussi, dans un souci de commodité mais surtout d'efficacité, la Commission gagnerait à mettre en place un manuel d'audit. La question fondamentale de recherche est celle-ci :

« Quel contenu donner au manuel afin de disposer d'un référentiel d'audit, de qualité, qui puisse servir de façon efficace dans la conduite des missions d'audit de la CVCCEP ? »

Plus exactement, il s'agit de voir :

- Comment procéder à une bonne planification des missions ?
- Quels documents de travail élaborer pour un bon suivi des missions ?
- Quels sont les types de vérifications à faire relativement aux différents cycles d'audit ?
- Comment assurer la bonne coordination des missions ?
- Comment assurer la supervision des missions ?
- Quels sont les contenus et formes à donner aux différents rapports (rapports provisoires, conclusions définitives) ?
- Comment établir les référés et déférés qui font suite aux missions d'audit ?

Aussi, nous avons intitulé le thème de notre recherche :

Conception d'un nouveau manuel d'audit à la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques (CVCCEP)

L'objectif principal est de concevoir un manuel d'audit unique et complet qui aide les auditeurs de la CVCCEP à mieux conduire les missions.

Les objectifs spécifiques qui en résultent sont :

- élaborer un nouveau référentiel de base, adapté pour l'audit des entreprises publiques ;
- définir le contenu et la contexture des supports de travail (feuille de travail, dossier permanent, dossier de travail, dossier de liaison, dossier général, fiches analytiques)
- déterminer les travaux à mettre en œuvre pour l'audit des différents cycles ;
- inventorier les textes applicables ;
- mettre en place un guide pour la rédaction des déférés et référés faisant suite aux rapports d'audit.

L'intérêt de cette étude se situe à plusieurs niveaux :

- pour la Commission, le manuel d'audit va permettre d'avoir plus de visibilité dans la conduite des missions et une formalisation de la démarche. Par ailleurs, le personnel nouvellement recruté intégrera plus facilement les équipes d'audit. En outre, en apportant une vision plus claire dans l'organisation des missions, le manuel va permettre un gain de temps dans le déroulement des activités ;
- pour le CESAG, elle va contribuer à la diversification de son fond documentaire en disposant d'un document faisant état de la pratique de l'audit dans les entreprises publiques par un organe étatique à savoir la CVCCEP ;
- pour nous-même, elle va nous permettre de confronter les connaissances théoriques apprises lors de la formation avec la réalité et d'en tirer une expérience pratique supplémentaire.

Notre travail de recherche se subdivise en deux grandes parties :

- dans un premier temps, nous effectuerons une revue de littérature sur la notion d'audit en général, la pratique de l'audit dans le secteur public, afin de mieux camper le contexte du sujet. A ce niveau nous verrons également, ce qu'est un manuel d'audit, ses exigences du point de vue fond et forme et nous présenterons deux manuels d'organismes d'audit dans le secteur public. Nous terminerons cette phase avec l'exposition de l'approche méthodologique que nous avons adoptée pour mener cette étude,
- dans un second temps, nous présenterons d'abord la CVCCEP qui est le cadre de notre réflexion puis, nous évaluerons le manuel d'audit existant en vue de dégager ses forces et ses faiblesses avant de procéder à l'élaboration du nouveau manuel d'audit avec la mise en place des outils techniques.

Cette étude n'est pas l'œuvre d'un spécialiste de l'élaboration de manuel de procédures d'audit. Son mérite est de chercher à apporter une contribution à la mise en place d'un outil de travail nécessaire, pour une conduite plus efficace des missions d'audit au sein de la Commission de Vérification. Il pourra être approfondi par des spécialistes qui y trouveront un certain intérêt.

CESAG

Première partie : Cadre théorique et
approche méthodologique

BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE ET APPROCHE METHODOLOGIQUE

Introduction

Le terme d'audit fait aujourd'hui l'objet d'une utilisation abusive. En effet, on fait recouvrir au mot audit plusieurs aspects qui n'ont rien n'à voir avec ce terme. Aussi, il nous paraît essentiel de voir ce qu'il recouvre réellement.

La pratique d'audit qui remonte à des périodes assez lointaines se retrouve aussi bien dans le secteur privé que dans le secteur public et les différents types d'audit peuvent se distinguer selon l'appartenance professionnelle des auditeurs ou selon la nature des missions. L'audit qui est une démarche d'investigation cohérente, est basé sur des principes généraux, des normes et des procédures qui ont pour objectif de servir de guide dans la conduite des travaux des auditeurs. Ces normes et pratiques d'audit sont souvent consignées dans des manuels servant de référentiels d'audit.

Le cadre théorique qui constitue la première partie de cette étude comprend trois chapitres dont le premier est consacré à la notion d'audit. Le deuxième chapitre traite d'abord de la pratique de l'audit dans le secteur public, puis présente le manuel d'audit, ses exigences du point de vue fond et forme et propose deux manuels : celui du Bureau du vérificateur général du Canada et celui du GAO (Government Auditing Standards), des Etats Unis. Le choix de ces référentiels d'audit s'explique par le fait que les deux organismes précités mènent des audits ayant pour cadre d'intervention, le secteur public.

Dans le troisième chapitre nous exposerons la méthodologie que nous avons suivie pour conduire notre réflexion.

Chapitre 1 : La notion d'audit

Introduction

Il nous paraît essentiel, dans ce chapitre, de définir le terme audit pour éviter toute confusion. L'audit en tant que démarche pragmatique et cohérente, est fortement encadré par des normes édictées par des organismes professionnels. Ces normes pratiques que nous allons voir, dictent les principes essentiels à respecter dans le cadre des missions d'audit. Au terme de ce chapitre, nous ferons une typologie de l'audit suivant la nature des missions assignées aux auditeurs. Ceci est un aspect très important dans la mesure où les types d'audit qu'effectue la CVCCEP se distinguent selon la nature des missions.

1.1 Définitions de l'audit

L'audit suscite actuellement beaucoup d'intérêts. Au Sénégal, par exemple, au lendemain de l'alternance politique, le terme audit a été en vogue du fait des audits des entreprises publiques commandités par le nouveau régime pour faire l'état des lieux. L'audit est aujourd'hui associé à des domaines divers ; on distingue entre autres, l'audit de la stratégie, l'audit informatique, l'audit juridique, l'audit qualité, l'audit financier et l'audit social.

L'emploi abusif qui est faite du terme audit, nous pousse à voir ce que les différents auteurs entendent par ce terme.

Dans un article publié sur Internet par le Cabinet d'expertise et Conseils Gesorga Sarl, titré « Audit social », il est dit que l'audit « est un ensemble de techniques permettant d'analyser et d'évaluer les méthodes de l'entreprise. Plus simplement, l'audit c'est mesurer des écarts entre des faits constatés et un ou des référentiels (normes, code du travail, textes réglementaires) grâce à des indicateurs de conformité, de pertinence et de cohérence, de faisabilité, d'efficacité.»

Cette définition considère l'audit comme des techniques qu'il faut utiliser pour analyser les méthodes de l'entreprise. Donc, l'audit est un outil d'analyse et d'évaluation. Dans ce sens, il est dit qu'un audit efficace – c'est-à-dire qui contribue véritablement à l'ajustement des moyens mis en œuvre aux fins poursuivies - intègre nécessairement un contrôle, entendu comme mesure d'écarts par rapport à un référentiel normatif, mais qu'il doit de plus, être une évaluation G. Jobert (in Lecoinge M. & Rebinguet M. 1994 : 24). L'audit s'effectue en rapport

avec un ou des référentiels pour mesurer des écarts entre ce qui est et ce qui devrait être. Cependant, cette définition est un peu simpliste car elle met de côté par exemple, le fait que le travail d'audit s'effectue suivant un processus.

Pour Burner Jean, (1991 : 25), l'audit est un examen professionnel d'une information en vue d'exprimer sur cette information une opinion responsable et indépendante par référence à un critère de qualité ; cette opinion doit accroître l'utilité de l'information. Cette définition est plus complète que la première. En la recoupant, sur le fait que l'audit soit mené par rapport à un référentiel, elle précise son champ d'application (l'information) et montre que son aboutissement est l'émission d'une opinion motivée devant rendre l'information plus utile. Cette conception peut s'appliquer à tous les domaines d'audit cités ci-dessus car tous portent sur un système d'information.

Lors des premières assises de l'audit en France en mars 1985, il a été dit à propos de l'audit que l'ensemble des utilisateurs s'accordent pour définir l'audit « comme une démarche ou une méthodologie menée de façon cohérente par des professionnels utilisant un ensemble de techniques d'information et d'évaluation afin de porter un jugement motivé et indépendant, faisant référence à des normes sur l'évaluation, l'appréciation, la fiabilité ou l'efficacité des systèmes et procédures de l'organisation » (L. Collins, G. Valin, 1992 : 22).

Cette conception de l'audit est beaucoup plus détaillée que les deux premières évoquées ci-dessus. Elle considère l'audit comme une démarche ou une méthodologie et ce faisant, fait ressortir l'aspect processus dans le travail d'audit. Ce dernier est conduit par des professionnels qui se basent sur des normes et utilisant des techniques d'information et d'évaluation de façon cohérente pour émettre une opinion motivée et indépendante sur la qualité des systèmes d'information et des procédures de l'organisation.

Quelle que soit la définition utilisée, il ressort que l'audit est un travail d'investigation accompli de façon rigoureuse, suivant la déontologie par des professionnels, en toute objectivité et qui s'effectue par rapport à des normes permettant d'apprécier la qualité, les performances et l'efficacité des systèmes d'information et d'organisation dans l'entreprise.

L'activité d'audit se développant de plus en plus, des normes et des directives sont émises tant au plan national qu'au niveau international pour permettre aux acteurs impliqués de mieux rationaliser leurs travaux.

1.2 L'audit une activité normée

Exercé par des acteurs internes à l'organisation ou par des professionnels indépendants externes, l'audit reste une activité encadrée par des normes. Les normes fixent le cadre dans lequel se déroulent les travaux d'audit et édictent les comportements que doivent avoir les auditeurs. A côté de ces normes, on trouve aussi les lois et les réglementations nationales qui, dans le cadre des audits des entreprises du secteur public, constituent des critères dont les auditeurs tiennent compte pour effectuer leurs travaux. La pratique de l'audit étant basée sur des normes et sur la réglementation en vigueur, montre que cette activité relève d'un formalisme qui atteste de sa forte rationalisation. En effet, pour avoir plus de crédibilité et d'efficacité, les travaux d'audit doivent être conduits avec toute la rigueur et la méthode qui conviennent.

Parmi les normes en vigueur, nous pouvons citer pour l'audit interne celles de l'IIA (Institute of Internal Auditor), les normes internationales de l'IFAC qui édictent les principes fondamentaux de comportement et les règles générales de l'exercice de la mission d'audit, et celles de l'INTOSAI pour l'audit externe. Il convient de signaler que les normes de l'INTOSAI sont généralement utilisées par les institutions supérieures de contrôle dans le cadre de l'audit du secteur public tandis que celles de l'IFAC sont aussi bien utilisées pour l'audit dans le secteur privé que celui public.

L'audit peut être fait par des acteurs propres à l'organisation : il s'agit de l'audit interne ou par des professionnels indépendants externes : c'est l'audit externe qui peut être contractuel ou légal. Par ailleurs, il existe différents sortes d'audit

1.3 La typologie de l'audit

Il existe plusieurs types d'audit. Cette diversité résulterait d'une meilleure maîtrise de la discipline qui a connu des progrès immenses et couvre actuellement beaucoup de domaines, mais aussi pourrait être liée à la forme de management en cours dans l'entreprise. Aussi, nous pouvons distinguer les audits selon l'appartenance professionnelle des auditeurs ou selon la nature des missions. Nous nous intéressons particulièrement à ce dernier aspect.

1.3.1 La classification suivant la nature de la mission

En fonction de la nature de la mission, nous distinguerons l'audit de régularité, l'audit opérationnel, l'audit d'efficacité, l'audit financier et comptable, l'audit de management et l'audit organisationnel. Ces différents types d'audit entrent dans le cadre de la vérification intégrée qui est un type d'audit mis en œuvre par le Bureau du vérificateur général du Canada auprès de qui, s'est inspirée la CVCCEP.

1.3.1.1 L'audit de régularité

L'audit de régularité ou audit de conformité consiste à vérifier le respect des dispositifs internes dans la conduite des activités au sein de l'entreprise (exemple : bonne application des procédures, organigramme, système d'information), mais aussi des lois et règlements qui s'appliquent à celle-ci. Il occupe une place importante dans l'audit des entreprises publiques (surtout pour les établissements publics et sociétés nationales) en permettant de s'assurer par exemple, que les ressources sont allouées et utilisées conformément à la réglementation, que les clauses des contrats, conventions et cahiers des charges passées par la société sont conformes aux lois et règlements en vigueur.

1.3.1.2 L'audit opérationnel

L'audit opérationnel est l'examen critique des performances et de l'efficacité des fonctions de l'entreprise (Combes J. & al, 1997 : 5). Ainsi, son objet « consiste à juger la manière dont les objectifs sont fixés et atteints ainsi que les risques qui pèsent éventuellement sur la capacité de l'entreprise ou de l'entité à définir les objectifs pertinents et à les atteindre, à apprécier leur opportunité.» (J. C Bécour & H. Bouquin, 1996 : 13). C'est une activité utile qui est au service de la gestion de l'entreprise. En évaluant les stratégies mises en place pour atteindre les objectifs, en identifiant les risques qui pèsent sur leur réalisation et la pertinence des objectifs visés, l'audit opérationnel aide les responsables grâce à une remise en question constante. Ceci conduit à une amélioration des méthodes de gestion des activités à travers la mise en œuvre de contrôles spécifiques qui visent l'efficacité des opérations. Ce type d'audit est souvent réalisé par un auditeur interne ou de façon contractuelle par un auditeur externe.

1.3.1.3 L'audit d'efficacité ou de performance

L'audit d'efficacité ou de performance vise à rendre les règles et procédures plus efficaces, plus efficientes en s'assurant de leur application adéquate au sein de l'entreprise. Ainsi, les modes d'organisation, les méthodes de travail, bref, le système d'information, sont diagnostiqués par l'auditeur afin de déceler les insuffisances dans leur conception et leur mise en œuvre, mais aussi afin d'identifier les freins à l'atteinte des objectifs fixés. L'audit d'efficacité consiste surtout au niveau du secteur public à un examen systématique et objectif du programme d'une organisation du secteur public, des activités, fonctions ou systèmes de management et des procédures afin de procéder à l'évaluation de l'entité. *'Performance audit focus on the efficiency and effectiveness of the policy, management and organisation of central government and related bodies. They are connected with policy evaluation and organisational screening. In the English literature, terms such as 'programme evaluation', 'operational audit' and 'value for money audit' are closely related to performance audit'* Netherlands Court of Audit (1996).

Ainsi, il s'agit de vérifier si les ressources allouées sont gérées de façon optimale c'est-à-dire avec économie, efficacité et efficacité par rapport à des objectifs initialement fixés. L'appréciation de la qualité de la gestion doit s'effectuer en fonction de l'aptitude de l'entreprise à atteindre les objectifs qui lui sont assignés en rapport avec les moyens mis à sa disposition et des contraintes liées à son environnement.

La notion d'audit d'efficacité est particulièrement intéressante quand on sait que beaucoup de projets du secteur public sont à caractère social. En se basant uniquement sur les résultats financiers qu'ils génèrent pour les évaluer, on risque de laisser de côté certains aspects essentiels.

1.3.1.4 L'audit financier

L'audit financier est sans conteste le type d'audit le plus anciennement exercé et le plus pratiqué. En général, quand on parle d'audit tout court, on pense surtout à l'audit financier. La finalité de l'audit financier peut être appréhendée à travers la définition qui suit : « l'audit financier est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes d'une entreprise donnée » Raffégeau (1994). Ainsi, l'audit financier consiste en un examen critique des états

financiers pour s'assurer de leur régularité et de leur sincérité par rapport à la situation financière réelle de l'entreprise. Il peut être exercé à titre contractuel et dans ce cas, il peut contribuer à éclairer les responsables par ses conseils sur toutes les questions d'ordre financier, ou effectué par un commissaire aux comptes qui effectue alors un audit externe légal devant aboutir à l'émission d'une opinion sur les états financiers. L'audit financier apprécie le contrôle interne de l'entreprise afin de s'assurer de la protection du patrimoine et de la qualité de l'information comptable. De ce fait, il ne se limite pas seulement aux aspects financiers de l'entreprise mais, prend également en compte, des données extra comptables pour vérifier l'information comptable et financière.

1.3.1.5 L'audit de management

« L'audit de management peut être défini comme l'examen des politiques, des systèmes de gestion et des modes opératoires en vue d'apprécier :

- l'efficacité,
- et l'efficacité des opérations. »⁵

Selon cette conception, l'audit de management a pour objet de s'assurer que les politiques, les systèmes de gestion et les modes opératoires qui existent au sein de l'entreprise sont efficaces, voire efficaces dans leur application et qu'ils sont en cohérence avec la stratégie globale de l'entreprise. Il peut également consister à apprécier l'élaboration de la stratégie de l'entreprise. C'est pourquoi ce type d'audit requiert une compétence avérée et une véritable connaissance de l'entreprise de la part des auditeurs.

1.3.1.6 L'audit organisationnel

Ce type d'audit couvre certains aspects de l'audit de régularité - conformité et ceux de l'audit de management. En outre, il permet de s'assurer de l'existence de tout ce qui concourt à la mise en place d'une organisation performante (manuel de procédures à jour, plans d'organisation adéquats, effectivité de la séparation des tâches incompatibles etc.) Tout ceci doit participer à la mise en place d'un environnement de travail sécurisé au plan organisationnel pour garantir la fiabilité des opérations au sein de l'entreprise.

⁵ Cours d'audit de management de M. Kanèye : 2005

Conclusion partielle

Nous venons dans ce chapitre de passer en revue la notion de l'audit en exposant d'abord ses différentes définitions, en constatant l'existence des normes servant de guide pour la conduite des missions et en faisant une typologie de l'audit basée sur la nature de la mission.

Le chapitre deux que nous entamons, nous présente la pratique de l'audit dans le secteur public, le manuel d'audit, son contenu, ses exigences du point de vue forme et fond.

A la fin de ce chapitre, nous donnerons deux exemples de manuels d'audit : celui du Bureau du vérificateur général du Canada relatif à la vérification de gestion appelée auparavant « vérification de l'optimisation des ressources (VOR) » et le manuel d'audit financier du GAO intitulé financial audit manual (FAM).

Chapitre 2 : La pratique de l'audit dans le secteur public et quelques aspects du manuel d'audit

Introduction

L'audit en tant que démarche de normalisation et de contrôle des comptes ne date pas d'aujourd'hui mais remonte à l'époque de l'antiquité. Le mot audit est dérivé du latin *audire* qui signifie « écouter »⁶. La pratique d'audit a connu des évolutions au fil des âges. En effet, à l'origine l'audit consistait à rechercher les fraudes ou les erreurs commises avec une vérification exhaustive des pièces comptables. Ensuite, il a évolué vers la validation globale des états financiers avec l'usage des méthodes de sondages du fait de l'accroissement de la taille des entreprises et de la complexité de leur système d'information. Aujourd'hui, en plus d'émettre un jugement sur les comptes annuels, les auditeurs doivent effectuer la revue des procédures de fonctionnement de l'entreprise pour s'assurer de la fiabilité des informations produites par le système comptable. En outre, les travaux des auditeurs aident les décideurs de l'entreprise à mieux orienter leurs choix stratégiques.

Ainsi, si au cours du 19^{ème} siècle, c'était les Etats qui commandaient les audits des entreprises privées en Europe en vue de protéger les intérêts de l'honnête citoyen qui avait investi une masse importante de ses revenus dans le capital, aujourd'hui, ce sont les entreprises privées, qui, conscientes des exigences du marchés devenu plus concurrentiel, décident de se faire auditer pour déceler leurs faiblesses en vue d'y apporter des solutions idoines afin de mieux asseoir leur pérennité. Par contre, l'audit dans le secteur public s'est toujours justifié par le fait que les agents publics doivent rendre compte aux citoyens de l'utilisation qui est faite des ressources communes.

Nous exposerons l'audit dans le secteur public aux Etats unis, puis au Canada et enfin nous ferons état du cas du Sénégal avec les différentes structures qui sont impliquées dans le contrôle des entreprises du secteur public.

⁶ Cours de méthodologie de l'audit

2.1 L'audit des administrations publiques aux Etats Unis

L'audit dans le secteur public nord américain notamment au niveau fédéral est du ressort du GAO. Ce dernier se définit comme une institution qui est non seulement au service du Congrès mais également au service du citoyen américain. Les pouvoirs du GAO en matière de contrôle des administrations publiques américaines sont larges. En effet, de par ces missions, il contribue à favoriser l'efficacité et la transparence de l'administration fédérale à travers cinq pôles d'activités à savoir : le contrôle financier et le conseil juridique, la production de normes et de conseils en matière de comptabilité publique, l'audit des administrations, des systèmes et politiques publiques, l'évaluation des politiques publiques, et enfin, l'expertise des choix publics.

Le GAO publie chaque année, près d'un millier de rapports qui sont mis à la disposition du public américain et accessible à tous. En matière d'audit des administrations publiques, il a mis en œuvre un guide méthodologique intitulé Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS).

2.2 Le contrôle de l'administration publique au Canada

Le contrôle de l'administration publique au Canada est confié au Bureau du vérificateur général (BVG) qui a pour objectif d'améliorer le contrôle des parlementaires sur les deniers publics et d'encourager l'usage des meilleures pratiques de gestion dans l'administration publique. Le système politique canadien évolue d'une manière telle que la transparence dans la conduite des affaires publiques reste une préoccupation gouvernementale constante. Aussi, il convient de noter que le BVG veille à ce que la reddition des comptes au Parlement soit des plus parfaite, que les exigences du contrôle parlementaire soient respectées, que les meilleures pratiques soient adoptées, que les comptes soient tenus de façon régulière et fidèle et que l'économie, l'efficacité soient de mise dans la gestion des fonds publics. Le BVG a mis en œuvre des outils de référence, pour la conduite des différentes missions qui lui sont assignées, parmi lesquels le manuel de vérification de gestion sur lequel nous reviendrons et le manuel de vérification intégrée qui permet d'évaluer les états financiers du gouvernement, de vérifier si les autorisations législatives ont été respectées et aussi, d'effectuer la vérification de l'optimisation des ressources.

2.3 L'audit dans le secteur public au Sénégal

En plus de la Cour des comptes qui est une juridiction supérieure autonome, l'audit dans le secteur public au Sénégal, est confié à deux grands corps de l'Etat : l'Inspection générale d'Etat basée à la Présidence de la République, l'Inspection générale des Finances.

2.3.1 l'Inspection générale d'Etat

L'Inspection générale d'Etat (IGE) créée en 1964, est placée sous l'autorité directe du Président de la République et est rattachée au Secrétariat général de la Présidence au Sénégal. Les missions de vérification, d'études, de contrôle et d'enquêtes de l'IGE sont diligentées sur la demande du Président de la République ou du Premier ministre.

« Les missions de l'IGE s'exerce sur :

- l'ensemble des services publics de l'Etat quel que soit leur mode de gestion (services en régie, concédés et autonomes) ou leur localisation géographique (services centraux, régionaux et extérieurs) ;
- les établissements publics placés sous la tutelle de l'Etat, quel que soit le statut ou l'appellation de ces établissements ;
- les collectivités locales et leurs établissements publics ;
- l'administration de l'armée ;
- la gestion administrative et financière des services judiciaires ;
- les sociétés d'économie mixte soumises au contrôle de l'Etat ;
- les personnes morales de droit privés bénéficiant du concours de la puissance publique ;
- les rapports entre les institutions ou agents contrôlés et les tiers, notamment avec les organismes bancaires, publics et privés. Dans ce dernier cas, le secret professionnel ne peut leur être opposé ». (A. Ndiaye, 1993 : 35)

Dans la vérification des entités, l'IGE s'attèle à déterminer prioritairement la conformité de l'organisation administrative de celles-ci aux normes législatives et réglementaires tant au plan interne (vie organique) qu'externe (relations fonctionnelles). Un contrôle de l'organisation comptable et financière peut être mené le cas échéant et s'appuie sur des textes relatifs à la comptabilité publique, à la comptabilité commerciale si le mode de gestion de l'entité est de ce genre. Les inspecteurs généraux d'Etat vérifient entre autres, dans le cadre du contrôle de l'organisation comptable et financière, la comptabilité budgétaire, les documents budgétaires, l'utilisation des crédits des cinq dernières années, l'organisation financière ou

examen de la trésorerie de l'établissement public, de la société d'économie mixte, de la société nationale. Les anomalies relevées dans la gestion sont signalées dans les rapports et des directives sont prises pour la résolution des dysfonctionnements relevés au cours du contrôle.

2.3.2 L'Inspection générale des finances (IGF)

L'Inspection générale des finances au Sénégal dépend du ministère de l'Economie et des Finances (MEF). Elle participe à la gestion efficace et transparente des deniers publics. L'IGF effectue « des missions de vérification, d'enquête ou d'audit, qui donnent lieu à l'établissement de rapports adressés aux ministres et à leurs services, afin qu'ils puissent tirer les conclusions des investigations réalisées au cours des enquêtes ».

L'inspection générale des finances intervient au niveau du ministère des finances en tant qu'auditeur interne, mène des enquêtes sur les ordonnateurs du budget de l'Etat et notamment en France sur les organismes relevant du contrôle économique et financier.

2.3.3 La Cour des comptes

La Cour des comptes au Sénégal a été créée par la loi 99-02 du 29 janvier 1999. Sa création participe du souci de la bonne gouvernance devant se traduire par une meilleure gestion des ressources économiques et humaines de façon efficace, équitable et transparente. Elle est au service de l'exécutif et du législatif dans le contrôle des lois des finances.

Parmi les compétences de la Cour, il y a lieu de noter : le jugement des comptes des comptables publics, la vérification de la régularité des recettes et des dépenses, le contrôle du bon usage des crédits, des fonds et valeurs gérés par les services de l'Etat ou des personnes morales de droit public. La Cour vérifie également les comptes et la gestion des entreprises publiques et organismes à participation financière publique. Elle déclare et apure les gestions de fait. Par ailleurs, elle sanctionne les fautes de gestion commises à l'égard de l'Etat, des collectivités locales et des organismes qui sont sous son contrôle.

La Cour des comptes est ainsi une juridiction supérieure autonome qui définit de façon indépendante ses programmes de contrôle. Chaque année, elle publie un rapport annuel qui rend compte de ses activités. Ce rapport est accessible à tout citoyen notamment à travers son site internet. Pour remplir ses missions, la Cour dispose de quatre Chambre dont trois permanentes et une qui siège de façon temporaire :

- la Chambre des affaires administratives et des collectivités locales dont le champ de compétence s'étend de la gestion de l'ensemble des ministères à l'exception du ministère de l'Economie et des Finances, avec leurs services déconcentrés et les organismes qui leur sont rattachés ou qui sont sous leur tutelle, ainsi que toutes les collectivités locales que compte le Sénégal ;
- la Chambre des affaires budgétaires et financières qui procède à la vérification et au jugement des comptes de gestion de l'Etat, à l'examen des projets de lois de règlement, à des contrôles non juridictionnels avec notamment à travers la vérification des caisses d'avances et des avances à régulariser pour tous les ministères à l'exception du ministère de l'Economie et des Finances ;
- la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques (CVCCEP) qui est la troisième Chambre de la Cour au sein de laquelle, se déroule notre étude. Les missions et les compétences de la CVCCEP seront abordées plus en détail dans la seconde partie de cette étude.
- La Chambre de discipline financière qui siège de façon temporaire et qui a pour mission de sanctionner les fautes de gestion signalées à la suite des activités de contrôle.

Nous venons d'effectuer un rapide tour d'horizon sur la pratique de l'audit dans le secteur public particulièrement aux Etats-Unis et au Canada avant de parler de la situation du Sénégal. Nous allons maintenant voir la forme, le contenu, les exigences d'un bon manuel d'audit avant de présenter le manuel de l'optimisation de gestion du Bureau du vérificateur général du Canada et celui d'audit financier du GAO.

2.4 Le manuel d'audit

Le manuel d'audit est un guide référentiel permettant aux auditeurs de conduire leurs missions de façon cohérente, rationnelle, diligente en respectant des normes et pratiques qui régissent la profession d'audit.

Il contient les procédures qui indiquent les différentes étapes à suivre pour réaliser de façon efficace les missions en identifiant les tâches opérationnelles, leurs enchaînements et les responsables. Ces procédures précisent les moments d'intervention et décrivent les interactions qui existent entre les acteurs. Le manuel peut être un document interne appartenant au service d'audit interne sinon c'est en général la propriété des cabinets d'expertise ou de consultants externes qui interviennent dans l'audit de l'entreprise.

Le manuel d'audit est un manuel de procédures qui est différent de ceux qu'on a l'habitude de voir dans les entreprises. En effet, au sein de ces dernières, il existe une multitude de manuels de procédures qui se déclinent selon les différentes fonctions liées à la vie de l'entreprise.

A cet égard, on distingue entre autres, le manuel des procédures administratives ou financières ou comptables, celui des achats ou de stocks, le manuel des procédures de production ou de maintenance. Toutefois, un manuel de procédures peut regrouper plusieurs fonctions. C'est ainsi qu'on peut mettre en place un manuel de procédures administratives, financières et comptables. La caractéristique commune à tous ces manuels, c'est qu'ils servent en général de guide dans la mise en œuvre des tâches opérationnelles et administratives au sein de l'entreprise et participent à la bonne application du contrôle interne.

Cependant, à l'inverse des manuels procédures courants dans les entreprises qui sont l'œuvre d'experts qui collabore avec le personnel pour mettre en place des procédures adaptées aux réalités internes, le manuel d'audit dans le secteur public est généralement conçu par des organismes spécialisés dans le contrôle. Ces derniers possèdent en leur sein des personnes ressources disposant d'une expérience avérée du fonctionnement du secteur public et du contrôle. Ces structures d'audit se réfèrent aux lois et réglementations régissant les entreprises publiques, aux normes d'audit nationales et internationales pour élaborer des recommandations que doivent suivre les auditeurs. A titre d'exemple, le manuel de vérification de gestion du Bureau du vérificateur général (BVG) du Canada, «est le fruit de consultations poussées auprès des membres du conseil de Direction, du Comité d'élaboration des pratiques, des spécialistes internes, y compris les responsables de secteur fonctionnel, les praticiens de la vérification de gestion du Bureau ainsi que des experts-conseils indépendants ». (BVG, 2004 : 8)

2.4.1 La forme, le contenu et les exigences d'un bon manuel d'audit

Le manuel d'audit donne des indications sur l'ensemble des travaux à effectuer, depuis la phase de planification jusqu'au suivi de la mise en œuvre des recommandations issues du contrôle. Si pour les entreprises privées les procédures d'audit sont quasi formalisées, il n'en est pas de même pour les entreprises publiques où il n'existe pas un modèle universel d'audit applicable aux divers types d'activités publiques. Ceci résulte du fait que l'activité des entreprises évoluant dans le secteur public, est marquée par l'incidence des politiques, des législations, des niveaux de développement et des traditions nationales. Par exemple, l'Etat peut attendre d'une entreprise publique qu'elle soit aussi compétitive que ses concurrentes

privées tout en considérant certaines données à caractère socioéconomique. En effet, les résultats de l'activité l'entreprise publique ne s'apprécient pas seulement en terme de génération de profits mais également en fonction des objectifs qui lui sont assignés par les autorités publiques.

Aussi les manuels d'audit dans le secteur public peuvent différer dans leur forme et dans leur contenu suivant les organismes qui les mettent en place. Toutefois, quel que soit le concepteur du manuel, l'objectif recherché est d'aider les vérificateurs à réussir leur mission en mettant à leur disposition un référentiel de qualité.

Un bon manuel d'audit doit contenir des procédures rédigées de façon claire, transparente non sujette à des interprétations diverses. Ces procédures doivent identifier les responsabilités de chaque intervenant, préciser leurs rôles sans quoi, le désordre s'installe. Elles doivent en outre, favoriser la transparence dans la conduite de la mission. Par ailleurs, le manuel d'audit n'est pas figé car il doit faire l'objet de mises à jour et d'améliorations constantes en fonction de l'évolution de l'environnement et des nouvelles connaissances acquises.

2.4.2 Quelques exemples de manuels d'audit dans le secteur public

L'audit dans le secteur public est mis en œuvre par des organismes spécialisés tels que le GAO aux Etats –Unis, le Bureau du vérificateur général au Canada, la Cour des comptes dans les pays membres de l'INTOSAI, parfois seule ou avec d'autres vérificateurs (IGE, IGF).

Suivant ces organismes, les approches d'audit et les contenus des manuels peuvent différer.

Nous exposerons la structure et le contenu du manuel de vérification de gestion du BVG du Canada, ensuite celui d'audit financier établi par la GAO.

2.4.2.1 Le manuel de vérification de gestion

La dernière mise à jour de ce manuel, remonte à décembre 2004. Dans l'avant-propos, il est mentionné que le manuel de vérification de gestion doit être perçu comme un référentiel en vue de l'amélioration continue de la pratique de la vérification optimale des ressources du BVG. Il est susceptible de modifications qui tiennent compte de l'évolution des connaissances dans le domaine et laisse une marge de manœuvre aux utilisateurs pour répondre à certaines spécificités.

Ce manuel est structuré en neuf (9) chapitres complétés par des directives. Après l'introduction qui comprend la préface, les normes d'utilisation et l'organisation du manuel, on retrouve :

- le chapitre 1 qui traite de la vérification de gestion, du mandat, des relations entre la fonction de vérification, la politique gouvernementale et la prise de décision, la vérification de gestion et la responsabilisation, des responsabilités des vérificateurs et l'accès à l'information ;
- le chapitre 2 est relatif aux facteurs clés associés à l'exécution du mandat de vérification. On y retrouve le choix du secteur à vérifier, les processus de planification, la planification stratégique, les méthodes professionnelles, les rôles et responsabilités des acteurs clés, les membres de l'équipe de vérification, l'examineur de la qualité et le Comité directeur de vérification de gestion entre autres ;
- le chapitre 3 traite des politiques de conduite de la vérification de gestion. Il est relatif aux normes professionnelles ayant trait à la mise en œuvre des travaux. Ces normes concernent la prudence et la diligence, l'objectivité, l'indépendance et la compétence de l'équipe de vérification, l'encadrement des travaux, la consultation et le conseil, la communication avec le Parlement et les autres parties prenantes ;
- le chapitre 4 donne des instructions détaillées sur le processus de planification et les politiques d'examen de vérification de gestion. Les indications comprennent entre autres l'état préparatoire, le plan d'examen, les objectifs de la vérification, les critères de vérification, la stratégie de vérification, l'étape d'examen, les éléments probants, les normes d'utilisation des travaux d'autres personnes, l'élaboration des observations de vérification, l'élaboration des recommandations, les réponses des ministères aux recommandations, les conclusions de la vérification et le rapport de vérification ;
- le chapitre 5 traite des politiques de rapport de vérification de gestion en donnant les éléments clés du contenu, des aspects relatifs à la communication de la non conformité aux autorisations, des étapes à suivre pour produire un rapport de qualité au moment opportun, des aspects liés à la confidentialité et à la sécurité des informations contenues dans le rapport ;
- le chapitre 6 est relatif aux politiques de suivi des questions ou recommandations formulées dans les rapports antérieurs et qui sont encore à l'ordre du jour ou qui présentent un risque majeur ;
- le chapitre 7 a trait aux études, qui sont une forme d'enquêtes réalisée par le BVG à la place de la vérification lorsque le sujet n'est pas bien compris ou en l'absence de critères

de vérification précis. Ce chapitre donne également le contexte dans lequel les études sont menées, fait une comparaison des politiques de vérification de gestion et celles d'études dans leur processus de mise en œuvre. Il aborde par ailleurs, les politiques (code de déontologie et autres politiques du BVG) attendues et le cadre de gestion de qualité des vérifications de gestion ;

- le chapitre 8 traite des pratiques attendues des vérificateurs dans leur mission. Il porte sur la gestion de la vérification, la gestion des ressources humaines au sein de l'équipe de vérification, l'amélioration continue dans la mise en œuvre des travaux, la politique sur l'examen des pratiques pour avoir l'assurance que celles-ci sont conformes aux normes professionnelles reconnues et participent à améliorer constamment les produits du BVG. Ce chapitre comporte également des indications sur l'auto évaluation de l'équipe, la revue des pratiques, la vérification interne et les revues externes conduites par des experts indépendants du BVG et qui doivent effectuer des évaluations en toute autonomie sur celui-ci ;
- le chapitre 9 est relatif au cadre de gestion de la qualité des vérifications de gestion. Il en donne le contexte, les politiques de gestion de la qualité et de l'amélioration continue de la gestion de qualité.

Ce dernier chapitre du manuel est complété par trois annexes relatives aux politiques de vérification de gestion, la définition et l'interprétation des termes clés utilisés dans le manuel, la loi sur le Vérificateur général et un point portant sur les mises à jour du manuel de vérification de gestion.

Il apparaît clairement que le manuel de vérification de gestion du BVG du Canada est amplement détaillé et comporte toutes les indications nécessaires aux vérificateurs pour comprendre et bien conduire leurs travaux. Ce manuel de vérification nous intéresse au plus haut point car la vérification de l'optimisation des ressources attribuées aux entités publiques entre dans les compétences dévolues à la CVCCEP qui lors de ses missions doit procéder à de telles vérifications toutefois en tenant compte du contexte local.

2.4.2.2 Le manuel d'audit financier du GAO

Les prérogatives du GAO en matière de contrôle des administrations américaines sont larges. Le GAO a mis en place un guide méthodologique relatif à l'audit des administrations publiques (Government Auditing Standards –GAS-). Ce guide fait la distinction entre l'audit

comptable et financier et l'audit de performance scindé en audits d'efficience d'administrations publiques et audits de politiques publiques.

Le guide méthodologique utilisé pour l'audit des administrations publiques, appelés les « Generally Accepted Government Auditing Standards » (GAGAS), est un recueil de principes généraux qui sert de référentiel aux travaux des auditeurs du secteur public. Nous nous intéressons particulièrement au manuel d'audit financier (Financial Audit Manual –FAM-) pour ce qui est de son contenu et de sa forme. La dernière mise à jour de ce manuel, date de juillet 2004.

Contrairement au manuel du BVG qui est un document unique, structuré en chapitres, celui du GAO comprend deux volumes : le premier relatif aux différentes phases de l'audit est divisé en 5 grandes sections numérotées de 100 à 595, et le deuxième qui présente les outils à utiliser lors des différentes phases de la mission, va de la section 600 à 1050. Chaque section comprend un ou plusieurs paragraphes. De plus, à la fin de certains paragraphes, des indications sont données sur des documents annexes à mettre en place. Ainsi, on peut avoir le numéro du paragraphe suivi par une lettre de l'alphabet. Exemple 290 A pour l'annexe 1 du paragraphe 290, 290 B pour l'annexe 2 etc.

La première section titrée 100 donne l'introduction. Il présente sommairement les différentes phases de la mission d'audit financier depuis la lettre de mission jusqu'au suivi des recommandations.

La section 200 qui comprend les paragraphes 201 à 290 expose les principes à mettre en œuvre lors de la phase de la planification. Elle traite de la connaissance de l'entité vérifiée, la conception et la planification des travaux d'audit, les procédures analytiques à utiliser, l'identification des facteurs de risques, l'appréciation du contrôle interne, les différentes étapes de son évaluation etc.

La section 300 qui va des paragraphes 301 à 390 donne des indications sur l'appréciation du système d'information au sein de l'entreprise auditée, l'identification des objectifs de contrôle, la détermination de la nature, de la durée et de l'étendue des contrôles, l'évaluation préliminaire du contrôle interne entre autres.

Dans la section 400, des instructions sont données pour l'application des tests de contrôle. Cette section traite dans les paragraphes 420 à 480, les procédures de mise en œuvre des tests. Ainsi, le paragraphe 420 détermine la nature des tests, leur durée et leur étendue, le 430, donne la manière de concevoir des tests efficaces tandis que les paragraphes suivants portent sur l'application des tests de conformité, le choix des échantillons, la vérification des

assertions d'audit lors de l'examen des comptes, les procédures analytiques substantives et les tests substantifs dans leurs détails.

La section 5 du manuel concerne tout ce qu'il y a lieu de faire avant les phases d'élaboration du rapport. Elle comporte les paragraphes 520 à 580. Ainsi, au 520, la mise en œuvre des meilleures procédures analytiques est encore développée, au 530, l'accent est particulièrement mis sur la nécessité de veiller sur l'adéquation entre les procédures d'audit utilisées et le champ de l'audit, l'évaluation des faiblesses dans la gestion, la détermination de la conformité aux normes GAGAS et enfin le draft du rapport.

Le volume 2 du manuel contient les outils que doivent utiliser les auditeurs à chaque phase de la mission. Il comprend les sections 600 à 1050. Chaque section divisée en paragraphes, présente des outils sous tendus par des exemples :

- la section 600 pour les outils relatifs à la planification de la mission et les aspects généraux ;
- la section 700 qui donne les outils d'évaluation du contrôle interne ;
- la section 800 pour les différents textes de loi auxquels doivent se soumettre les entités contrôlées. A ce niveau, il s'agit de s'assurer du respect de ces textes par les entités ;
- la section 900 qui présente les outils de mise en œuvre des tests substantifs ;
- la section 1000 qui expose les outils à utiliser lors de l'élaboration des rapports

A la fin du manuel, il y a un glossaire des termes techniques utilisés ainsi que la définition des abréviations. Le manuel d'audit financier du GAO constitue en fait, une suite de principes généraux destinés à orienter les auditeurs dans leurs travaux.

Les différents types d'audit que sont l'audit d'efficacité, l'audit de performance, l'audit organisationnel, l'audit financier mis en œuvre par le GAO et le BVG du Canada faisant parfois l'objet de manuels divers, sont mis en œuvre par la CVCCEP lors des missions à travers la vérification intégrée. Cette dernière comprend :

- une vérification des états financiers,
- une vérification de conformité,
- une vérification de l'optimisation des ressources qui consiste en une vérification de gestion qui porte sur l'économie, l'efficacité, l'efficience.

Conclusion partielle

Ce chapitre nous a permis de présenter le manuel d'audit, ses exigences aussi bien le fond que la forme. Il nous a également permis de voir deux exemples de manuel d'organismes d'audit de référence. Avant de présenter la CVCCEP et de proposer un nouveau manuel d'audit, dans la deuxième partie de ce document, nous évaluerons le manuel actuellement existant, à la lumière des développements ci-dessus. Mais, auparavant, nous allons exposer la méthodologie que nous avons adoptée pour conduire notre étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 3 : Approche méthodologique de l'étude

Introduction

A la suite de notre revue de littérature sur la notion d'audit, la pratique de l'audit dans le secteur public, la présentation de manuels d'audit de deux organismes d'audit, nous allons exposer à présent notre méthode de travail. A cet effet, nous allons présenter notre modèle théorique d'analyse, les méthodes de collecte des données et le choix des instruments.

3.1 Le modèle théorique d'analyse

Pour élaborer notre modèle théorique d'analyse, nous nous sommes basés sur la revue de littérature que nous avons menée au niveau de la bibliothèque du CESAG mais aussi sur internet. Cette recherche documentaire aura alimenté notre réflexion ayant abouti à la conception de la problématique, au choix des thèmes à aborder dans les guides d'entretien. Nos avons également exploité les documents internes de la CVCCEP pour traiter certaines parties de notre thème d'étude.

Le modèle d'analyse nous a servi de guide dans la conduite de notre étude. Il comporte deux phases essentielles :

- une première consistant en l'évaluation du manuel existant afin d'en dégager les forces et les faiblesses au plan théorique comme au plan pratique ;
- une seconde, qui, partant des aspects positifs et proposant des améliorations pour prendre en charge les faiblesses, nous permet de concevoir un nouveau manuel mieux adapté au contexte actuel, avec en plus, la conception de supports techniques destinés à faciliter le travail des auditeurs.

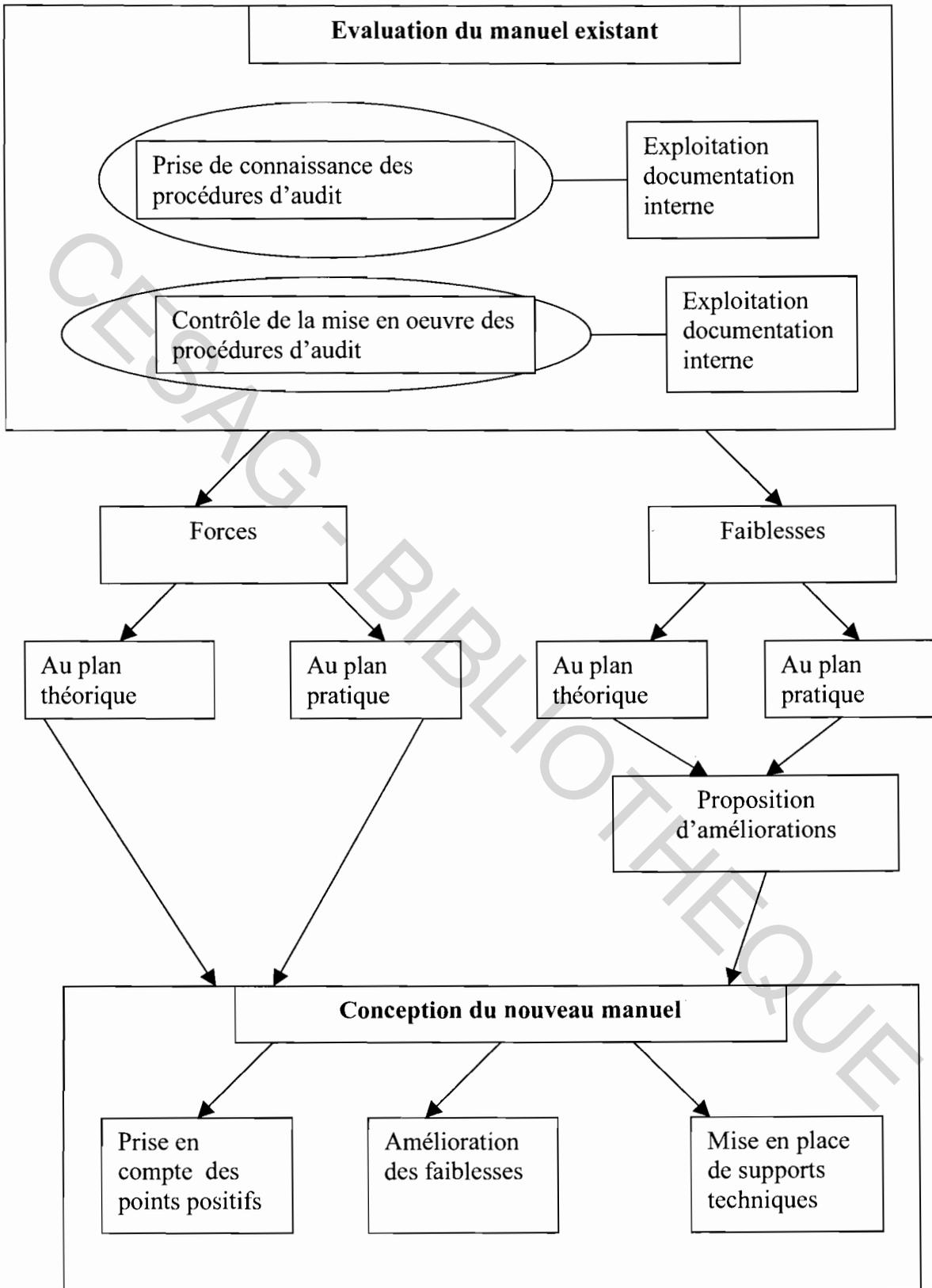
Chacune de ces deux phases est constituée par des étapes données dans le tableau du modèle d'analyse ci dessous :

Tableau 1 : Tableau du modèle d'analyse

Phases	Techniques utilisée	Objectifs
<p>Evaluation du manuel existant</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prise de connaissance de l'ensemble des procédures liées au déroulement des missions : 1 - planification des missions 2 – étude et évaluation du contrôle interne 3 – l'examen des comptes 4 – la supervision des missions 5 - les règles de rédaction et de présentation des rapports 6 – les rapports d'audit <p>Conception du nouveau manuel</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prise en considération des attentes des acteurs ; • Conception de supports techniques. 	<p>Exploitation de la documentation interne :</p> <ul style="list-style-type: none"> - analyse du manuel existant, - revue des notes de service relatives à la conduite du travail des auditeurs. <p>Entretien avec tous les acteurs, observation directe, référence à notre propre expérience à la CVCCEP.</p>	<p>S'assurer de la mise en application des procédures décrites dans le manuel. Relever les forces et les faiblesses dans la conception du manuel actuel. Faire ressortir les points forts mais aussi les limites dans l'application quotidienne des procédures d'audit.</p> <p>Mettre en place un manuel qui prend en compte les attentes des utilisateurs. Concevoir un manuel opérationnel. Elaborer un référentiel à jour, bref formaliser la méthodologie de travail de la Commission.</p>

Le schéma du modèle d'analyse est le suivant :

Schéma 1 : Schéma du modèle d'analyse



3.2 La méthode de collecte des données

La phase pratique de cette étude consistant en la conception d'un nouveau manuel d'audit, requiert la connaissance des procédures actuellement mises en place mais doit également tenir compte des préoccupations des acteurs intervenants dans les missions de la CVCCEP. Aussi, elle a été basée sur la collecte documentaire, les entretiens avec les acteurs impliqués dans les missions, mais aussi nous sommes appuyés sur notre propre expérience d'auditeur au sein de la CVCCEP pour apprécier la réalité de la mise en œuvre des procédures décrites dans le manuel.

3.2.1 La collecte documentaire

Elle a consisté à exploiter toute la documentation existante au sein de la CVCCEP, notamment le manuel d'audit qui a été élaboré en 1996, les notes de services complémentaires relatives à la conduite des missions d'audit, les documents de travail lors des différents séminaires organisés pour les vérificateurs. Cette revue documentaire nous a aidé à mieux appréhender les procédures de travail.

3.2.2 Les entretiens

Ils sont destinés à recueillir les avis des acteurs sur les aspects essentiels de la conduite des missions au sein de la CVCCEP. Ils ont été également confectionnés dans le but de prendre en compte les préoccupations des auditeurs lors de la conception du nouveau manuel. Nous avons effectué des entretiens non directifs de façon individuelle avec les responsables (le Président de la CVCCEP, le Rapporteur général) et en groupe (de deux personnes) pour les rapporteurs, en fonction de leur disponibilité.

Conclusion partielle

La réussite de notre étude dépend du modèle d'analyse que nous avons élaboré, de la pertinence de la méthode de collecte des informations et de leur exploitation mais aussi, reste tributaire de la collaboration des auditeurs de la CVCCEP. Nous espérons que cette approche méthodologique que nous avons adoptée nous permettra de bien conduire notre travail.

Conclusion de la première partie

Nous venons de boucler la première partie de cette étude consacrée aux aspects théoriques de notre étude. Elle nous a permis de bien camper le sujet avant d'entamer la deuxième partie qui concerne les aspects pratiques.

Cette première partie a été scindée en trois chapitres dont la première a traité la notion d'audit, la deuxième , la pratique de l'audit dans le secteur public et la troisième a eu trait à la méthodologie que nous avons mise en œuvre pour élaborer l'étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Deuxième partie. Présentation de la
CYC CEP, évaluation du manuel
existant et conception du nouveau
manuel d'aide.

DEUXIEME PARTIE : PRESENTATION DE LA CVCCEP, EVALUATION DU MANUEL EXISTANT ET CONCEPTION DU NOUVEAU MANUEL D'AUDIT

Introduction

Cette deuxième partie correspond à la phase pratique de notre étude. Elle se subdivise en trois chapitres :

- la première fait une présentation de la CVCCEP, avec ses textes fondamentaux, ses compétences, ses missions, ses méthodes de travail ;
- la deuxième, nous permettra de décrire et d'évaluer le manuel d'audit existant ;
- la troisième expose le nouveau manuel que nous allons concevoir.

Chapitre 1 : Présentation de la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques

Introduction

La CVCCEP constitue le cadre de notre étude. Dans ce chapitre, nous procédons à sa présentation, en évoquant sa création, son domaine de compétence, ses missions, ses méthodes de travail, la finalité de ses contrôles, ses normes de travail et les moyens humains dont elle dispose.

1.1 Création et textes fondamentaux sur la CVCCEP

La CVCCEP créée, en 1972, a été rattachée d'abord à la Cour Suprême puis, à partir de 1992, à la section des Comptes du Conseil d'Etat. Actuellement, elle est la troisième Chambre de la Cour des Comptes dont la création date de février 1999.

La CVCCEP fait donc partie intégrante de l'Institution supérieure de Contrôle qu'est la Cour des Comptes. Cependant, elle dispose d'une autonomie tant fonctionnelle que financière, ainsi que d'un champ de compétence qui lui est propre. La loi 99-70 organisant la Cour des Comptes a conféré à la Commission des compétences et pouvoirs qui lui donnent une grande autonomie et indépendance vis à vis du pouvoir exécutif tout en lui assurant une place originale parmi les Corps de contrôle de l'Etat.

Chaque année, la Cour dresse un rapport public où sont publiées l'ensemble des fautes de gestion ou malversations commises par les dirigeants des entreprises publiques et propose des recommandations pour leur correction et aussi des sanctions en cas de nécessité. Dans ce sens, elle peut traduire les gestionnaires fautifs devant la Chambre de Discipline Financière.

La Commission est régie par un certain nombre de textes législatifs et réglementaires qui fixent son domaine de compétence, son organisation et ses règles de fonctionnement. Il s'agit de :

- la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes ;
- la loi n° 90-07 du 26 juin 1990, relative à l'organisation et au contrôle des entreprises publiques du secteur parapublic et au contrôle des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique ;
- la loi n° 97-13 du 02 juillet 1997 portant création des établissements publics à caractère scientifique et technologique ;

- le décret n° 92-1559 du 06 novembre 1992 fixant les règles de fonctionnement de la CVCCEP.

1.2 Domaine de compétence de la CVCCEP

L'intervention de la CVCCEP s'étend sur l'ensemble des entreprises du secteur public, sur les personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de l'Etat ou d'organismes publics ainsi que du concours financier de l'UEMOA. Ainsi, son champ d'action couvre :

- les sociétés nationales dont l'Etat ou d'autres personnes morales de droit public, détiennent intégralement le capital social ;
- les sociétés anonymes à participation publique majoritaire où l'Etat détient directement ou indirectement 50 % du capital social, les sociétés à participation publique minoritaire dans lesquelles la participation de l'Etat est inférieure à 50 % du capital social (dans ce dernier type de société l'intervention de la CVCCEP est liée à l'aval du Président de la République) ;
- les organismes dans lesquels l'Etat ou les organismes soumis au contrôle de la Cour détiennent une part du capital social leur permettant d'exercer un pouvoir prépondérant de décision de gestion ;
- les organismes bénéficiant, sous quelle que forme que ce soit, du concours financier ou de l'aide économique de l'Etat, de ses démembrements ainsi que du concours financier de l'UEMOA ;
- les établissements publics non administratifs quelque soit leur forme (établissements à caractère industriel et commercial, établissements publics professionnels, établissements à caractère scientifique et technologique, établissements publics de santé, etc.) ;
- les institutions de sécurité sociale, y compris les organismes de droit privé qui assurent en tout ou partie la gestion d'un régime de prévoyance ou de retraite obligatoire ;
- les organismes publics faisant appel, lors de campagnes menées à l'échelon national, à la générosité publique et le cas échéant, les organismes bénéficiant des ressources collectées dans le cadre de ces campagnes.

Sur délégation de la Cour, la Commission peut en outre, recevoir compétence pour contrôler la gestion de l'ensemble des services de l'Etat et des collectivités locales.

1.3 Rôle consultatif

En tant que membre du comité consultatif du secteur parapublic, la Commission est souvent consultée sur des sujets afférents au secteur parapublic, notamment la création d'entités nouvelles et les réformes sectorielles. Elle prend part de manière régulière à différents comités et conseils interministériels sur des thèmes aussi divers que la réforme de l'Etat, les privatisations, la normalisation comptable etc.

La CVCCEP prend part régulièrement à des séminaires portant sur des domaines variés tels que la problématique du contrôle, les systèmes d'information, le contrôle interne, les performances des entreprises publiques.

La Commission entretient des relations privilégiées avec l'Institut Sénégalais des Auditeurs et Consultants Internes (ISACI), la Fédération des Experts Comptables Francophones (FIDEF), l'Ordre National des Experts et Evaluateurs Agréés du Sénégal (ONEEAS), l'Ordre des Experts Comptables (OEC en France) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) français.

En outre, de concert avec la Cour des Comptes, la Commission représente le Sénégal aux conférences organisées par des groupements de professionnels internationaux rassemblant les Institutions Supérieures de Contrôle (International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI, Association des Instituts Supérieur de Contrôle ayant en commun l'usage du français – AISCUF, AFROSAI etc.)

1.4 Nature des contrôles

Les contrôles de la Commission visent, entre autres, l'amélioration des performances des entreprises du secteur parapublic.

Par le fait de dénoncer les dysfonctionnements et les malversations, la Commission participe à l'instauration des principes de bonne gouvernance et de transparence financière dans les entreprises publiques. Elle contribue à l'instauration progressive d'une distinction entre pouvoir politique d'une part et gestion des entreprises contrôlées par l'Etat d'autre part.

Chaque année, la Commission contrôle une quinzaine d'entités mais ce nombre est variable. En moyenne, chaque entreprise publique fait l'objet d'un contrôle tous les cinq ans.

Le type de contrôle entrepris par la CVCCEP est un audit intégral, correspondant à la notion anglo-saxonne de « full audit » revêtant trois formes : un audit de l'organisation, un audit financier et comptable et un audit d'efficacité et d'efficience. La Commission met en œuvre également, le contrôle de régularité et d'existence.

1.5 L'audit de l'organisation

L'audit de l'organisation visant à s'assurer que le cadre réglementaire régissant l'organisation et le fonctionnement de l'entité est scrupuleusement respecté. Ce contrôle a, aussi, pour finalité, de voir si les règles de fonctionnement sont formalisées et consignées dans un manuel des procédures. Accessoirement, et s'agissant des sociétés, une opinion peut être émise sur la qualité du contrôle interne ainsi que les sécurités informatiques.

Les aspects les plus significatifs à faire ressortir se rapportent au cumul de tâches incompatibles, à l'existence de contrôles préalables, à l'accès des utilisateurs aux applicatifs comptables et aux procédures de sauvegarde des données générées par le système informatique.

L'audit organisationnel trouve sa justification dans la nécessité d'instaurer un contexte interne suffisamment sécurisé pour garantir la fiabilité des écritures comptables.

A cet effet, un environnement de contrôle articulé autour de procédures claires, d'un organigramme fonctionnel et impulsé par des organes habilités, sera susceptible de prémunir contre l'existence d'anomalies significatives dans les comptes.

1.6 L'audit financier et comptable

A ce niveau les contrôleurs cherchent à s'assurer que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives et donnent une image fidèle de l'activité et du patrimoine de l'entité vérifiée.

Ce contrôle est mis en œuvre dans le respect des normes et standards admis au niveau international, notamment, par les organismes de normalisation que sont « *International Federation of Accountants* » (IFAC) et « *International Auditing Standards Committee* » (IASC) et l'ordre des experts comptables du Sénégal.

1.7 L'audit d'efficacité et d'efficience

Cet audit permet d'apprécier l'adéquation des moyens avec les objectifs visés et le coût de réalisation de ces objectifs. Il s'agit, dans le cadre de ce contrôle, d'apprécier l'allocation des ressources et de rechercher des gaspillages et détournements éventuels de ressources.

1.8 Contrôle de régularité et d'existence

Ce contrôle concerne essentiellement les établissements publics, les personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier ou d'avantages de la puissance publique, ainsi que certaines opérations non limitativement énumérées.

Les objectifs visés par ce contrôle sont le respect des diverses réglementations (comptabilité, opérations), des clauses des contrats, conventions, cahiers des charges, etc.

Le second objectif de ce contrôle est d'établir la réalité et la correcte évaluation des prestations.

1.9 La Finalité du contrôle

La mise en œuvre des diligences précédemment décrites peut aboutir à l'identification d'opérations dont le traitement n'est pas conforme aux lois et règlements en vigueur. Toute la documentation constitutive de ces faits doit être recueillie, authentifiée ou corroborée par tous moyens, notamment, la circularisation de tiers, l'audition des agents impliqués, les recoupements, etc.

Les opérations visées sont celles pouvant constituer des fautes de gestion telles que définies à l'article 49 de la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes, notamment :

- non respect de la procédure d'exécution des dépenses ;
- non respect de la procédure d'exécution des recettes ;
- non respect de la réglementation des marchés publics ;
- fausses certifications ;
- gaspillages ;
- avantages indus à soi ou à autrui ;
- dépenses en épuisement de crédits ;
- manque de diligences ;
- non respect des obligations envers l'Administration fiscale et les institutions sociales.

Ces fautes de gestion, passibles de la Chambre de Discipline financière de la Cour des comptes, font l'objet d'un déféré adressé par le président de la CVCCEP au Commissaire du Droit près la Cour des comptes.

Une attention particulière est aussi accordée aux faits pouvant avoir des qualifications pénales, notamment :

- détournements ou complicité de détournements de deniers ou de matières ;
- escroquerie ;
- faux et usage de faux ;
- pratiques frauduleuses ;
- abus de confiance, etc.

A cet effet, conformément à l'article 66 de la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes, le président de la Cour des comptes procède à la saisine du Garde des Sceaux, Ministre de la Justice par voie de référé. Il informe le Ministre de l'Economie et des Finances de sa démarche.

L'audit de performance constitue un volet important du contrôle entrepris. A cet égard, des recommandations allant dans le sens d'une amélioration de la qualité de la gestion peuvent en découler.

1.10 Normes de travail

En matière d'audit, la Commission s'inspire des méthodes de travail de cabinets d'audits internationaux. Elle fait référence aux normes d'audit édictées par l'IFAC. La démarche de contrôle de la Commission s'inspire de plusieurs approches dont celles développées par le General Accounting Office aux Etats-Unis et par le Bureau du Vérificateur Général au Canada.

1.11 Moyens humains

La CVCCEP est une structure légère, ne comptant que vingt agents. (Confère organigramme).

Le personnel comprend :

- un Président, assisté d'un Rapporteur général ;

- neuf commissaires issus de l'administration (Conseillers à la Cour des Comptes, magistrats de formation ou diplômés de l'ENAM)⁷, six commissaires contractuels de formation de niveau Bac plus 4 ou plus ;
- des rapporteurs particuliers, en général au nombre de deux, qui sont des coopérants français en poste pour 15 mois, diplômés d'école de commerce, de sciences politiques et de gestion et engagés dans la filière de l'expertise comptable et de l'audit ;
- le reste des agents est constitué du personnel administratif : deux secrétaires, un gestionnaire, un assistant de vérification, deux chauffeurs, un archiviste et un coursier.

L'ensemble de ce personnel relève du Président de la Commission qui est l'autorité supérieure au niveau de la Commission. Cependant, la direction des missions, la supervision et la coordination des travaux des équipes de contrôle incombent au Rapporteur général.

Conclusion partielle

Nous venons de faire une présentation assez détaillée de la CVCCEP, qui, nous le rappelons, est la troisième Chambre de la Cour des Comptes, mais sa création est antérieure à l'avènement de cette dernière. C'est une structure qui a une expérience certaine en matière d'audit des entreprises publiques, qui travaille avec des méthodes de vérification qui sont décrites dans le manuel que nous allons évaluer à présent.

⁷ Actuellement, les magistrats sont formés au Centre de Formation judiciaire (CFJ)

Chapitre 2 : Description et évaluation du manuel d'audit

Introduction

Le manuel d'audit de la Commission de Vérification et de Contrôle des Comptes des Entreprises publiques (CVCCEP) a été élaboré en octobre 1996. Il a été complété par une note de service relative à la mise en place de dossiers d'audit et à la façon de les classer. Cependant, la Commission fonctionne depuis 1972 et a toujours eu pour vocation de contrôler les entreprises et organismes du secteur parapublic.

Ce manuel des procédures en cours à la CVCCEP comprend trois grandes parties que sont :

- le mode d'intervention de la Commission,
- la démarche d'audit
- les normes de syntaxe des rapports.

2.1 Présentation du manuel d'audit existant

Cette présentation respecte la structure actuelle du manuel d'audit de la CVCCEP. Elle comprend la description des méthodes de travail de la CVCCEP, les objectifs généraux, les textes de références, les modalités du contrôle, les types de contrôle, la démarche d'audit de la Commission, les règles de rédaction des rapports et les suites des contrôles.

2.1.1 Le mode d'intervention de la CVCCEP

Le mode d'intervention fait référence au déclenchement du programme annuel de vérification de la Commission. Le calendrier de contrôle est soumis au Président de la République, au Premier Ministre, aux autres ministres concernés et aux autres corps de contrôle de l'État pour information. Il convient de signaler que la Commission de Vérification fixe son calendrier de vérification de manière autonome mais peut être saisie d'une demande de contrôle spécifique par le Président de la République ou du Premier Ministre en cours d'année.

L'originalité dans les missions de la CVCCEP réside dans la variété des entités contrôlées (Établissements publics, sociétés à participation publique majoritaire ou minoritaire, personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique) et dans la diversité des objectifs généraux assignés aux contrôles par rapport aux auditeurs du secteur privé.

2.1.2 Les objectifs généraux en matière de contrôle

Les objectifs généraux fixent les attentes que doivent combler les interventions de la Commission en matière de contrôle. Il s'agit du contrôle de la régularité et de la sincérité des comptes, du contrôle de la conformité aux dispositions légales et réglementaires auxquelles sont soumises les entités contrôlées, du contrôle de l'efficacité de la gestion et de l'utilisation optimale des moyens.

2.1.3 Les textes de référence

Ces textes de référence fixent les conditions de fonctionnement de la CVCCEP, son champ de compétence en évoquant les entités qui entrent dans son domaine de contrôle. Il s'agit de :

- la loi n°90 – 07 du 26 juin 1990 relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur public ;
- la loi n°92-24 du 30 mai 1992 portant création du Conseil d'Etat ;
- le décret n°92-1559 du 06 novembre 1992 fixant les conditions de fonctionnement de la CVCCEP.

2.1.4 Les modalités des contrôles

Les modalités des contrôles fixent les types de vérifications que met en œuvre la Commission selon le manuel. Elles comprennent l'audit financier et comptable, les vérifications spécifiques et l'audit opérationnel.

2.1.4.1 L'audit financier

L'audit financier qu'entreprend la CVCCEP, porte sur le contrôle des comptes et ne peut aucunement aboutir à une certification des comptes annuels car cela n'est pas du ressort de la Commission. Les diligences à mettre en œuvre comprennent entre autres la revue de l'organisation comptable et financier, l'analyse du manuel des procédures, la revue des livres comptables et légaux, analyse du système d'information et du contrôle interne, les revues analytiques (bilan, compte de résultat), les tests de contrôle interne, la revue des dossiers du commissaire aux comptes et des autres corps de contrôle de l'Etat etc.

2.1.4.2 L'audit opérationnel

A ce niveau, le manuel recommande de concevoir des contrôles adaptés aux spécificités de l'entité et donne certaines indications :

- analyse du cahier des charges et des objectifs de l'organisation ;
- analyse de la stratégie mise en œuvre ;
- analyse du contrat plan avec l'Etat ;
- analyse des rapports d'activité ;
- analyse de la communication interne et externe ;
- revue des chiffres clés et des indicateurs ;
- confrontation résultats / objectifs / moyens ;
- revue de l'organisation générale ;
- revue de l'organigramme et définitions de postes ;
- analyse de la séparation des tâches ;
- revue des budgets et comptes prévisionnels ;
- revue des charges et frais généraux ;
- contrôle des mesures de sauvegarde des actifs...

Toutefois, le manuel ne décrit pas la démarche pour mettre en œuvre ces différents contrôles encore moins, les diligences à mettre en œuvre.

2.1.4.3 Les vérifications spécifiques

Ces vérifications concernent les différents types d'irrégularités qu'on peut rencontrer dans la gestion des entités qui évoluent dans le secteur public et pour lesquelles les auditeurs doivent rassembler les éléments de preuve nécessaires à la qualification des faits et des responsabilités. Ainsi, les domaines de recherche des irrégularités concernent les fautes de gestion passibles de la Chambre de Discipline Financière (exemple : gaspillages, détournement de deniers publics), les infractions pénales (faux en écritures, corruption), les infractions à la législation sur les sociétés (non conformités des documents comptables, abus de biens et du crédit de la société).

2.2 La démarche générale

Le manuel donne une indication sur la démarche générale de conduite des missions de la CVCCEP selon le chronogramme suivant :

- 1 lancement de la mission

- 2 déroulement du contrôle
 - réunion de prise de contact
 - prise de connaissance de l'entreprise
 - plan de mission
 - contrôle sur place et sur pièces

- 3 établissement du rapport
 - rédaction du rapport provisoire
 - envoi aux destinataire

- 4 procédure contradictoire
 - réponses écrites
 - assemblée plénière

- 5 Conclusions définitives et suivi
 - conclusions définitives
 - approbation du Président de la République
 - suivi des directives présidentielles

2.3 Les règles de présentation et de rédaction du rapport provisoire

Ces règles décrites par le manuel, présentent la méthodologie de rédaction et de présentation du rapport particulier provisoire.

La rédaction des différentes parties du rapport provisoire incombe aux membres de l'équipe d'audit engagés dans la mission, qui sont, chacun, responsables d'une ou de plusieurs parties. Le manuel édicte des caractéristiques standards et communes de présentation et de rédaction des différentes parties afin d'assurer l'homogénéisation de l'ensemble des rapports de la Commission tant sur le fond que sur la forme tout en facilitant le travail des auditeurs. A cet effet, un document contenant les spécifications standards aux rapports provisoires (tabulations, polices, formats des titres, etc.) doit se trouver sur chaque ordinateur.

2.3.1 La rédaction et la présentation du rapport provisoire

Elle comporte des règles visant la forme et celles portant sur le fond.

2.3.1.1 Les règles de forme

Elles portent sur la saisie du corps du texte (titres, sous-titres, l'avertissement etc.) la ponctuation, la saisie des nombres, la disposition des paragraphes, les sauts de page, la conception et la disposition des tableaux, la couverture des rapports. Elles donnent également des indications sur la saisie du sommaire, le contenu et la forme des annexes et la pagination.

2.3.1.2 Les règles de fond

Elles rappellent le contenu du rapport qui par nature, est critique. Ainsi, les aspects positifs dans le fonctionnement des entités ne sont pas pris en compte sauf si des améliorations ont été apportées par les dirigeants suite à des observations émises lors des contrôles précédentes. Le rapport doit être compréhensible et les termes utilisés clairs et précis.

La structure de développement adoptée par la Commission est la suivante :

- rappel éventuel de la réglementation applicable,
- description des faits critiquables,
- risques encourus
- observations

2.3.1.3 Les observations

Elles sont numérotées car faisant l'objet de discussion lors de l'assemblée plénière. Les observations doivent découler logiquement des différentes anomalies constatées.

2.3.2 Les conclusions du rapport et les fiches analytiques d'exploitation

Les procédures sont relatives aux :

- conclusions définitives et les conclusions particulières

Comme pour la rédaction du rapport particulier provisoire, le manuel donne des indications sur la rédaction et la présentation des conclusions définitives. Celles-ci, consignées dans un document intitulé « CONCLUSIONS DEFINITIVES » rappellent les aspects spécifiques de l'intervention de la CVCCEP sous une forme synthétique et décrivent les anomalies relevées au cours de la mission. A côté de ses conclusions définitives, il y a les conclusions particulières contenues dans le document titré « CONCLUSIONS PARTICULIERES. »

Les conclusions particulières sont arrêtées à l'issue d'une réunion rassemblant le Rapporteur général et les commissaires ayant pris part à la mission qui discutent des réponses apportées par les parties concernées suite aux observations contenues dans le rapport provisoire.

La rédaction des conclusions revient aux membres de l'équipe d'audit qui rédige chacun la partie du rapport provisoire qu'il a traité suivant le format propre à la rédaction et à la présentation des conclusion (saisie, mise en page ...)

- aux fiches analytiques d'exploitation

Les fiches analytiques d'exploitation reprennent sous une présentation différente, exactement le contenu des conclusions particulières. Celles-ci sont simplement ventilées par destinataire et concentrées sur la moitié de gauche de la feuille. La rédaction des fiches analytiques d'exploitation s'effectue aussi suivant un certain format.

2.4 Les orientations des contrôles

La dernière partie du manuel donne des indications sur les orientations des contrôles suivant les cycles. Elle suggère une démarche préliminaire basée sur la revue analytique, l'analyse du manuel de procédures de l'entité et des entretiens avec les responsables.

Nous venons de décrire le manuel de vérification de la Commission tel qu'il se présente depuis qu'il a été élaboré en octobre 1996. Ce manuel comporte des aspects importants

relatifs à la méthodologie de conduite des missions mais aussi, il contient des limites. Ce sont ces avantages et limites que nous listons en terme de forces et faiblesses au plan théorique comme au plan pratique.

Pour l'évaluation proprement dite du manuel d'audit, nous avons préféré concevoir un tableau synoptique. Ce dernier présente les forces et les faiblesses décelées mais aussi, répertorie un certain nombre d'aspects ayant trait aux missions et qu'il convient de prendre en compte.

2.5 Tableau des forces et des faiblesses du manuel d'audit actuel

Domaines	Forces	Faiblesses
<p>Présentation de la CVCCEP</p> <p>Présentation du manuel</p>		<p>Le manuel débute par la présentation du mode d'intervention sans présenter la structure</p> <p>Aucune indication sur les objectifs du manuel, le champ d'application, les destinataires du manuel.</p>
<p>Les textes de références fixant les compétences de la Commission</p>		<p>Textes incomplets car les compétences de la CVCCEP ont été renforcées avec l'avènement de la Cour des Comptes en 1999.</p>
<p>Composition des équipes de contrôle</p>		<p>Aucune indication sur le choix, la qualité des membres des équipes de contrôle</p>
<p>Démarche générale d'audit de la CVCCEP avec les différentes de la mission</p>	<p>Cette partie est bien présentée dans le manuel avec l'appui d'un chronogramme présentant les différentes phases de la mission.</p>	<p>La rédaction de cette partie n'est pas bien détaillée alors qu'elle est le cœur même du manuel ; elle exprime en quelque sorte la justification</p>

<p>Modalités des contrôles</p>	<p>Deux types d'audit sont mentionnés dans le manuel : audit comptable et financier, audit opérationnel avec une indication sur les différentes diligences à mettre en œuvre. Des vérifications spécifiques à entreprendre sont également décrites : les domaines de recherche des fautes sont spécifiés de même que la qualification de celles-ci : faute passible de la Cour de Discipline Financière, fautes qualifiées d'infractions pénales avec une liste non limitative, fautes relatives aux infractions à la législation sur les sociétés avec des textes de référence.</p>	<p>de sa mise en place. Par ailleurs, les entités contrôlées n'étant pas toujours de même forme au plan juridique, il peut y avoir quelques spécificités dans la démarche. Le manuel n'y fait cas aucunement.</p> <p>L'audit financier et l'audit opérationnel mentionnés dans le manuel, ne sont pas les seuls types d'audit que mène la Commission. Il y a également l'audit d'efficacité, l'audit organisationnels auxquels le manuel ne fait pas référence.</p> <p>La Cour de Discipline Financière a été renommée la Chambre de Discipline Financière et est la 4^{ème} chambre de la Cour mais ne siège pas de façon permanente comme les autres chambres.</p>
<p>Règles générales de présentation et de rédaction des différents rapports.</p>	<p>A ce niveau des indications très précises sont données pour la rédaction et la présentation des rapports. Ceci permet de gagner du temps dans la rédaction mais également de disposer de rapports homogènes dans leur présentation.</p>	<p>Une insuffisance à ce niveau est que ces règles de rédaction et de présentation des rapports ne sont pas diffusées et utilisées par tous les intervenants dans les missions actuelles.</p>
<p>Les rapports circonstanciés : référés, déférés</p>		<p>Aucune indication n'est donnée dans le manuel pour ce qui est de leur rédaction, contenu ou forme.</p>

La supervision des missions		Il n'y a aucune indication y relative dans le manuel.
Les supports techniques : ce sont les différents dossiers de travail, feuilles de travail, leur présentation et leur contenu		Le manuel n'en fait pas état.

Conclusion partielle

Voici présenté le manuel, en cours, utilisé à la Commission, pour la conduite des missions d'audit. A partir ce tableau, il est loisible de savoir ce qui sera pris en compte dans le nouveau manuel que nous allons élaborer pour prendre en compte les préoccupations des acteurs impliqués dans les interventions de la Commission. Ceci constitue l'objet de ce troisième chapitre.

Chapitre 3 : Conception du nouveau manuel d'audit

Introduction

Ce manuel d'audit est destiné à toutes les personnes intervenant dans la conduite des missions d'audit au sein de la CVCCEP. Il se veut souple et susceptible de modifications en tenant compte de l'évolution de l'environnement économique, juridique et technologique des entreprises soumises au contrôle de la CVCCEP.

Objet du manuel

L'objet de ce manuel d'audit est de faciliter aux agents de la Commission de Vérifications des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques (CVCCEP) le travail qui leur est confié à savoir l'audit des entreprises et organismes du secteur public.

Champ d'application

Le manuel concerne toutes les procédures relatives à la conduite des missions d'audit au sein de la CVCCEP.

Objectifs du manuel

Les objectifs poursuivis par le manuel sont de :

- servir de référentiel de base dans la conduite des missions d'audit ;
- situer les rôles, les responsabilités des acteurs impliqués dans les missions ;
- définir le contenu et la présentation des supports de travail ;
- identifier les différents textes réglementaires applicables à la gestion des entreprises publiques ;
- définir les diligences à mettre en œuvre dans le contrôle des différents cycles ;
- servir de support de formation des nouveaux arrivants à la Commission.

Plan du manuel

Le manuel est divisé en cinq grandes sections⁸ qui tiennent compte de la spécificité de la CVCCEP. Elles concernent :

- la planification des missions ;
- l'étude et l'évaluation du contrôle interne ;
- l'examen des comptes ;
- la supervision des missions ;
- les rapports de la CVCCEP ;
- les supports techniques utilisés.

⁸ Le manuel présente prioritairement la CVCCEP mais nous n'avons pas besoin de revenir sur cet aspect déjà traité. Quant à l'éthique, la déontologie, les principes et règle de conduite des missions, le manuel les prend bien en compte puisqu'il s'inspire des normes internationales d'audit IFAC, IIA etc.

3.1 La planification des missions

Une bonne planification des missions est un préalable à l'atteinte des objectifs de la CVCCEP en matière de vérification. Elle requiert l'adoption d'un programme annuel de contrôle, la fixation de la composition des équipes, les modalités du lancement des missions et la détermination des aspects à prendre en compte lors de la prise de connaissance générale de l'entité vérifiée.

3.1.1 Adoption du programme annuel

Avant le début de l'année nouvelle, les membres de la Commission engagés dans les contrôles se réunissent, en assemblée restreinte, à l'effet d'adopter notamment le programme annuel de vérification. Une évaluation du programme de l'année en cours est faite pour voir si toutes les missions prévues ont été effectuées, le cas échéant de nouvelles entités qui n'ont pas fait l'objet de contrôle depuis un certain temps (maximum 5 ans) peuvent être programmées sinon, le nouveau programme prendra d'abord en compte les entités dont le contrôle a été prévu mais non encore réalisé avant que d'autres entreprises ne soient programmées. En général, chaque année, une douzaine de structures sont vérifiées par la CVCCEP.

Il n'existe pas de périodicité légale pour le contrôle d'une entité donnée. Cependant, il résulte de la pratique, la prise en compte de la date du dernier contrôle, des secteurs présentant un intérêt pour le contrôle, des missions programmées antérieurement et non exécutées, entre autres.

Un programme provisoire est transmis par le Président de la Commission au Président de la Cour des Comptes qui a la possibilité de proposer des amendements.

Le programme arrêté par le Président de la Cour en collaboration avec le Président de la CVCCEP, est notifié par courrier confidentiel au Président de la République, au Premier ministre, aux différents ministres assurant la tutelle des entités à contrôler, à la Cellule de Gestion et de Contrôle du Portefeuille de l'Etat, au Contrôle financier et à l'Inspection générale d'Etat, dans les meilleurs délais.

Toutefois, à la demande du Président de la République, la CVCCEP, peut être amenée à effectuer un contrôle non retenu à son programme, possibilité prévue par l'article 8 du décret n° 92-1559 du 6 novembre 1992, fixant les règles de fonctionnement de la CVCCEP.

A la suite de l'adoption définitive du programme, le Rapporteur général établit le planning des missions et définit la composition des équipes. Ce document est transmis par le Rapporteur général, par note service interne, à tous les membres de la Commission.

3.1.2 Prérogatives et composition des équipes d'audit

Les rapporteurs de la CVCCEP jouissent de pouvoirs étendus pour l'exercice de leurs contrôles. Ils ont un droit d'accès permanent aux locaux et de communication de tous documents en rapport avec leur mission. A ce titre, les rapporteurs peuvent se faire remettre contre décharge, tous documents nécessaires à leur contrôle. Le secret professionnel ne leur est pas opposable par les agents des services financiers et les commissaires aux comptes.

D'une manière générale, les investigations de la CVCCEP, dans le cadre d'un contrôle donné peuvent aller en dehors de l'entité concernée et s'étendre à toutes administrations, services ou personnes publics ayant un lien jugé important avec les opérations vérifiées.

Toute atteinte à cette règle est sanctionnée dans les conditions prévues à l'article 30 de la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes.

L'étendue des pouvoirs conférés aux rapporteurs comporte, pour eux, l'obligation de préserver la confidentialité sur la nature et les résultats de leurs diligences jusqu'à la parution du rapport provisoire. Il s'agit, précisément, d'une attitude permanente, de nature déontologique, visant à assurer la confidentialité des contrôles et à sauvegarder les intérêts de la partie contrôlée. Cette attitude professionnelle se fonde aussi sur les principes de compétence technique, d'intégrité morale, d'objectivité et d'indépendance nécessaires à la conduite de toute mission de vérification.

L'équipe d'audit se compose en général d'un chef de mission, qui en est le coordonnateur, assisté d'un ou de deux collègues et travaille sous la supervision du Rapporteur général. La taille de l'équipe d'audit varie en fonction de l'importance des travaux à effectuer et la complexité de la mission.

3.1.3 Lancement des missions

A l'approche de la période retenue pour le démarrage de la mission, le Président de la Commission adresse un courrier, préparé par le chef de la mission, au dirigeant de l'entité à contrôler et à son ministre de tutelle, s'il y a lieu. Une copie de la lettre de lancement est gardée par les membres de l'équipe de contrôle dans le dossier de liaison de l'entité contrôlée. Ce courrier, communément appelé lettre de lancement de mission, vise à solliciter de la direction, une réunion de présentation et un ensemble de documents préalables au début des contrôles, ainsi qu'à informer la tutelle de l'imminence du démarrage de la mission.

A la réception de la réponse au courrier fixant la date de la réunion de lancement, le Président de la Commission et le Rapporteur général convoquent en réunion l'équipe de contrôle, dans le but de déterminer les grandes orientations de la mission et les diligences particulières à mettre en œuvre.

La réunion de lancement se tient généralement au siège de l'organisme contrôlé et réunit, outre l'équipe de contrôle, le Président de la CVCCEP et son Rapporteur général, les dirigeants de l'entité ainsi que leurs principaux collaborateurs internes.

A cette occasion, la CVCCEP expose le contenu de la Charte de l'entité vérifiée⁹ dont un exemplaire est remis aux dirigeants de la structure contrôlée.

Ce document leur permet de connaître les méthodes de travail de la CVCCEP, les suites réservées aux rapports, ainsi que leurs droits et moyens de recours.

En application de l'article 9 du décret n° 92-1559 du 6 novembre 1992 fixant les règles de fonctionnement de la CVCCEP, les rapporteurs sont munis d'une lettre de mission signée par le Président de la CVCCEP leur donnant tous pouvoirs d'investigation sur pièces et sur place. La lettre de lancement tient lieu de lettre de mission.

A la réception des documents dont la liste est annexée à la lettre de lancement, le chef de la mission élabore le plan de mission, recueille l'avis des autres membres de l'équipe, puis le soumet au Rapporteur général qui en arrête le contenu définitif, après une étude minutieuse.

Les documents envoyés par l'organisme vérifié, qui sont relatifs à l'exploitation, sont utilisés par l'équipe de contrôle dans le cadre de la revue préliminaire.

⁹ Cette charte présente la CVCCEP, donne ses principaux textes, les droits des audités et les sanctions en cas d'entrave au travail des rapporteurs.

3.1.4 Prise de connaissance générale de l'entité

La prise de connaissance de l'entité conditionne la bonne exécution des missions. En effet, l'orientation et la planification des missions dépend dans une large mesure de la connaissance qu'à l'équipe de contrôle, de l'entreprise. Elle est réalisée à partir de l'exploitation de la documentation (textes de création de l'entité, contrats, états financiers ...) fournit par l'entité vérifiée, des entretiens avec ses responsables et l'exploitation de documents externes concernant l'entité. La revue analytique permet également de mieux connaître la structure.

3.1.4.1 L'exploitation de la documentation

A la suite de la lettre de lancement, les documents de la structure vérifiée sont envoyés à la CVCCEP. Ceux-ci font l'objet d'une exploitation, par l'équipe composant la mission, qui permet de cerner l'activité de l'entreprise, sa structure organisationnelle, son environnement économique, juridique.

La prise de connaissance générale de l'entité est également réalisée au moyen de la revue de presse disponible sur le réseau Internet de la CVCCEP, ainsi que sur le site Internet de certains organes de presse. Ceci permet de collecter les faits récents en rapport avec l'entité à contrôler et son secteur d'activité.

L'analyse des manuels de procédures, qui font partie des documents envoyés par la structure contrôlées, vise à s'assurer de leur cohérence, et de leur correcte mis à jour.

Par ailleurs, la lettre de lancement réclame vis à vis de l'entité entre autres documents, les rapports des corps de contrôle. Pour utiliser ces derniers de façon efficace et approfondir leur connaissance de l'entité à contrôler, les rapporteurs¹⁰ peuvent être amenés à rencontrer des personnes appartenant à ces corps. Il s'agit de contrôleurs d'Etat de l'Inspection Générale d'Etat et du Contrôle Financier

3.1.4.2 Les entretiens et visites de terrain

Les entretiens conduits par le chef de mission, sont effectués sur le site de l'entité avec ses responsables ou parfois au siège de la CVCCEP, lors des auditions. Ces entretiens permettent aux membres de l'équipe d'audit de mieux appréhender les procédures internes qui sont soit

¹⁰ Terme générique utilisé dans le rapport provisoire pour désigner les membres de l'équipe de contrôle.

décrites oralement par le personnel de l'entité soit véhiculées par des graphiques (flow charts).

Quant aux visites de terrain, elles permettent aux auditeurs de mettre à profit l'outil qu'est l'observation, qui leur est très utile, pour la compréhension des systèmes et qui permet aussi de s'assurer de l'application courante des procédures.

3.1.4.3 Le suivi des recommandations antérieures

Ce suivi a pour objet de voir jusqu'à quel point les recommandations issues des contrôles antérieurs ont été mises en œuvre. Ainsi, il permet d'apprécier les améliorations qui ont été apportées aux systèmes, leur incidence sur la vie de l'organisation ou alors d'interpeller les autorités pour qu'elles veillent à l'application des mesures édictées par les rapporteurs. En générale, ces mesures ont été transformées en directives présidentielles, donc d'application obligatoire et immédiate, à la suite des conclusions définitives du rapport.

3.1.4.4 La revue analytique

Les procédés d'examen analytique sont des tests de corroboration réalisés par l'auditeur qui s'appuie sur des données financières ou non financières qui peuvent provenir de l'intérieur ou de l'extérieur de l'entité vérifiée.

La revue analytique consiste aussi en une analyse plurielle annuelle des états financiers et la formation des résultats. Elle s'appuie sur le diagnostic financier et sur le diagnostic opérationnel qui intègre les facteurs internes à l'entreprise ainsi que ses axes de politique générale. L'objectif recherché est l'identification des évolutions importantes qui peuvent constituer des axes significatifs pour l'audit.

La connaissance générale de l'entité préalable des autres phases permet cerner les contraintes et opportunités de l'environnement. Elle permet d'identifier les risques significatifs pour l'audit, de définir la nature, l'étendue et la démarche de contrôle. Le risque est défini « comme une situation (ensemble d'événements simultanés ou consécutifs) dont l'occurrence est incertaine et dont la réalisation affecte les objectifs de l'entreprise qui le subit ». (Jean L. Rouff, 2001).

Les risques sont de nature différente :

- le risque inhérent ; c'est le risque lié à la nature des activités, opérations, et structures de gestion, que des erreurs ou des déficiences affectant la gestion financière, qui, si elles ne sont pas prévenues ou détectées et corrigées par des procédures de contrôle interne, rendront les comptes non fiables, les opérations sous-jacentes en grande partie illégales ou irrégulières ou la gestion financière mauvaise¹¹. Ces risques sont donc indépendants du système de contrôle interne,
- le risque lié au contrôle interne qui est le risque que les procédures de contrôle interne ne permettent pas de prévenir ou de détecter et de corriger à temps des erreurs ou des déficiences significatives de la gestion financière. Ainsi, ces risques résultent d'une défaillance des procédures de contrôle interne,
- le risque de non détection qui est le risque que les procédures de validation appliquées par l'auditeur ne permettent pas de détecter une erreur ou une déficience de la gestion financière qui, isolée ou cumulée à d'autres erreurs ou déficiences, pourraient être significatives. Il dépend de l'évaluation faite par l'auditeur du risque inhérent et du risque lié au contrôle et peuvent amener l'auditeur à exprimer de fausses conclusions.

La fixation des seuils de signification fait suite à l'identification des risques. Pour fixer ces seuils de signification, l'équipe de contrôle s'inspire de certaines règles comme la loi des vingt quatre-vingt par exemple pour le contrôle des comptes (fournisseurs, clients etc.) mais aussi de sa propre expérience dans l'audit.

La détermination des seuils de signification permet de déceler les anomalies significatives que l'auditeur prend en considération afin « d'adapter la nature et l'étendue des contrôles à l'importance relative des éléments à vérifier (Norme IASB 320).

Un plan de mission est ensuite rédigé par le chef de mission qui le soumet à l'approbation du Rapporteur général. Ce plan qui définit la stratégie d'intervention de l'équipe de contrôle, est l'aboutissement de la phase de prise de connaissance.

3.1.5 Plan de mission

Le plan de mission établi par le chef de mission, suite à la prise connaissance de l'entité, est soumis aux membres de l'équipe d'audit pour observations et suggestions. Ce plan de mission dégage la stratégie d'intervention des auditeurs. Il met en exergue différentes phases relatives

¹¹ Extrait du document intitulé Politiques et normes d'audit, Cours Européenne des Comptes

à l'exécution du contrôle. Ainsi, il comprend la présentation de l'entité, l'analyse des risques, l'approche d'audit privilégiée, l'organisation du contrôle, la nature des différents types d'audit (audit de la performance et de la gestion) et ce sur quoi ils portent, les conditions d'intervention de la CVCCEP avec la fixation de dates d'exécution des différentes étapes du contrôle (réunion de lancement, début de mission, établissement des rapports) ainsi que la répartition des travaux entre les membre de l'équipe.

3.1.6 Programme de travail

Le programme de travail est constitué par un ensemble d'instructions motivées par la nécessité de contrôler le bon déroulement de la mission. La mise en œuvre du programme de travail tient compte de l'appréciation du risque inhérent, du risque lié au contrôle interne, du niveau d'assurance que les rapporteurs espèrent obtenir des contrôle substantifs, de la disponibilité des membres de l'équipe et temps prévu pour la mission. Le programme de travail est élaboré par les membres de l'équipe d'audit sous la direction du chef de mission puis présenté au Rapporteur général pour des corrections éventuelles.

Pour chaque cycle de gestion, le programme de travail donne les objectifs de contrôle à atteindre, les contrôles à effectuer, les procédures à contrôler.

Le plan de mission tout comme les programmes de travail sont susceptibles de modifications et celles-ci doivent être justifiées par les éléments y relatifs.

L'étude et évaluation du contrôle interne sont l'étape qui suit la phase de planification des missions.

3.2 Etude et évaluation du contrôle interne

Une connaissance adéquate et suffisante du contrôle interne permet aux auditeurs de faire une bonne planification de la mission et de concevoir une approche d'audit acceptable.

Définition du contrôle interne

Selon le COSO, « le contrôle interne est un processus mis en œuvre par la Direction générale, le personnel de l'entreprise, et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs entrant dans les catégories suivantes :

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

Il ressort de cette définition que le contrôle interne est un processus intégré et dynamique dans lequel est impliqué l'ensemble du personnel de l'organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable en ce qui concerne la réalisation des missions et l'atteinte des objectifs généraux et la conformité aux lois et règlements.

3.2.1 Textes de références

En matière de contrôle interne dans les entreprises publiques, on se réfère à la loi 90-07 du 26 juin 1990 et à la circulaire n° 11/PM du 18 avril 1995 instituant les cellules de contrôle interne et de contrôle de gestion dans les entreprises du secteur parapublic.

3.2.2 Existence d'un service chargé du contrôle

A ce niveau, il s'agit de s'assurer de l'existence d'un service chargé d'exercer le contrôle dans l'entreprise ; le cas échéant, voir son rattachement hiérarchique, sa compétence pour contrôler l'activité, les moyens mis à sa disposition pour accomplir ses missions.

L'équipe de contrôle s'imprègne des rapports de mission établis par le service de contrôle pour apprécier les dysfonctionnements détectés lors des contrôles, les solutions mis en oeuvre pour les prendre en charge.

3.2.3 La compréhension des procédures

L'équipe d'audit prend connaissance des pratiques en vigueur au sein de l'organisation soit à travers les manuels de procédures existants ou à défaut à travers un entretien avec les responsables pour établir un mémorandum ou à l'aide de flow charts. Les procédures décrites par cycle significatif pour l'activité, doivent être documentées par des notes internes et des spécimens des pièces fondamentales de la procédure.

La description d'une opération doit faire ressortir le rôle des différents supports utilisés, leur destination, et respecter les séquences suivantes : initialisation, autorisation, exécution et contrôle, enregistrement et archivage.

La description des procédures permet non seulement de comprendre la structure organisationnelle de l'entité mais aussi de constater les faiblesses dans la conception de certaines procédures.

Une fois les procédures identifiées, l'auditeur procède aux tests de conformité.

3.2.3.1 Les tests de conformité

Les tests de conformité sont ceux par lesquels, « l'auditeur doit s'assurer que les procédures telles qu'il les a perçues sont bien celles qui existent dans l'entreprise ». (J. Raffegau & al, 1979, 104).

En mettant en œuvre ces tests, l'auditeur est sûr de mieux comprendre l'organisation de l'entité. L'application de ces tests, au cours de la vérification des différents cycles par les membres de l'équipe d'audit, est supervisée par le chef de la mission.

3.2.3.2 L'évaluation préliminaire du contrôle interne

L'évaluation préliminaire du contrôle interne s'effectue par l'administration d'un questionnaire de contrôle interne dont l'exploitation fait ressortir les points forts théoriques et les faiblesses pour chaque procédure. Les points forts vont faire l'objet de tests de permanence. Ainsi, chaque membre de l'équipe peut mettre en œuvre le questionnaire de contrôle interne lors de la vérification d'un cycle de gestion.

3.2.3.3 Les tests de permanence

A travers ces tests, l'équipe de vérification cherche à confirmer que les points forts du système sont appliqués de manière permanente. « Les tests de permanence sont mis en œuvre pour déterminer si les points forts du système (les contrôles faits par l'entreprise) qui ont été estimés comme assurant la fiabilité des procédures et des enregistrements ont fonctionné tout au long de l'exercice. Les tests doivent être mis en œuvre pour détecter les déviations qui auraient pu se produire. » (J. Raffegau & al, 1979, 109).

Comme pour les tests de conformité, les tests de permanence peuvent être mis en œuvre par n'importe quel membre de la mission mais sous la supervision du chef de mission.

3.2.4 Evaluation définitive du contrôle interne

La détermination des points forts appliqués, des points forts théoriques et des faiblesses dans les procédures permet aux auditeurs de faire l'évaluation définitive du contrôle interne. Ainsi, selon que les procédures sont fiables ou non, certains contrôles peuvent être soit allégés ou au contraire renforcés. Les insuffisances décelées feront l'objet de recommandations dans le rapport provisoire.

Le degré de fiabilité d'une procédure dépend de son aptitude à garantir le déroulement sécurisé des opérations, c'est-à-dire avec un risque faible que les anomalies commises ne soient pas détectées. La sécurité recherchée peut être atteinte grâce à l'existence de contrôles et la séparation de tâches au niveau des différentes étapes de la procédure. En effet, en l'absence de séparation des tâches, un même intervenant, à différentes étapes d'une procédure, peut avoir la possibilité de commettre une irrégularité et de la dissimuler. Les contrôles de prévention (a priori) et de détection (a posteriori), peuvent permettre de faire face à ce risque et à celui pouvant naître de la collusion de plusieurs personnes.

Les faiblesses du contrôle interne font l'objet d'un contrôle plus approfondi avec notamment l'examen des comptes en ce qui concerne les données relatives aux cycles comptables.

3.3 L'examen des comptes

La portée de l'examen des comptes est fonction des résultats obtenus à l'issue de l'évaluation du contrôle interne. Cet examen vise à mesurer le degré de fiabilité des informations comptables contenues dans les états financiers. Il s'effectue par les tests de cohérence qui constituent un des piliers de l'audit analytique, et les tests de validation. Un programme de contrôle des comptes est dressé, par le chef de mission en collaboration avec les autres membres de l'équipe, pour tester le respect des différentes assertions d'audit. Des modèles de programmes de contrôle des comptes sont donnés dans la partie 7.3 du mémoire.

3.3.1 Les tests de cohérence

Par ces tests, l'équipe d'audit s'assure du caractère homogène des informations véhiculées par les documents comptables et dans ceux relatifs aux activités opérationnelles. Ils sont mis en œuvre à travers la revue de l'information extra comptable qui doit corroborer les tendances dégagées par les comptes ou à travers des analyses ou recoupements basés sur des calculs

arithmétiques ; l'objectif étant de déceler les erreurs ou incohérences contenues dans les comptes.

3.3.2 Les tests de validation

Il s'agit de rapprocher les éléments comptables à la réalité qu'ils traduisent. Pour effectuer les tests de validation, l'équipe d'audit a recours à la documentation interne, à la confirmation externe et à l'inspection physique.

La mise en œuvre des tests de cohérence et ceux de validation incombe au membre de l'équipe chargé de contrôler les documents comptables. Le travail est accompli sous la supervision du chef de mission.

3.3.2.1 La validation basée sur la documentation interne

Elle concerne surtout les états financiers dont on cherche à s'assurer de leur cohérence. Pour cela, on identifie les cycles significatifs de l'entreprise et on procède à leur examen et à l'analyse de leur fonctionnement. Concrètement, les diligences accomplies consistent à corroborer des écritures comptables, choisies sur la base d'un sondage étendu, par des pièces justificatives d'origine externe ou interne.

Une pièce justificative est un document ou une liasse de documents qui atteste qu'une opération a vraiment eu lieu. Ce document ou cette liasse permet, non seulement de résumer l'opération et de s'assurer de son exactitude, mais en facilite aussi la comptabilisation et le règlement.

La qualité des justifications fournies réside dans l'existence de la totalité des visas requis et des documents devant former la liasse, à titre d'exemple :

- devis estimatif ou facture pro forma,
- bon de commande,
- bon de réception ou de livraison,
- procès verbal de réception,
- facture définitive,
- pièce de règlement.

La nature des justificatifs varie en fonction des postes à sonder.

Pour atteindre le maximum d'efficacité, la méthode des pièces justificatives doit satisfaire un certain nombre d'exigences, notamment la correcte tenue et l'enregistrement des pièces, ainsi que l'existence d'un système de référencement et de classement permettant de les rapprocher des enregistrements.

Le contrôle des écritures comptables sélectionnées vise à s'assurer du respect des objectifs suivants :

- réglementation : le respect des textes est recherché à ce niveau,
- existence : la réalité des opérations est établie par tout moyen, notamment, l'observation physique,
- exhaustivité : toutes les opérations devant l'être, sont enregistrées dans le respect d'une séquence chronologique, analytique ou numérique,
- propriété : les enregistrements concernent des biens et des transactions appartenant à l'entité contrôlée,
- évaluation : les opérations enregistrées sont évaluées sur une base correcte et n'ont pas fait l'objet de surfacturation,
- comptabilisation : les imputations sont effectuées dans les comptes appropriés,
- coupure : toutes les opérations enregistrées l'ont été sur la bonne période comptable,
- conservation : les pièces justificatives sont conservées dans des conditions de sécurité satisfaisantes et le système de classement et de référencement permet de les retrouver aisément.

3.3.2.2 La confirmation extérieure

La valeur probante des justifications fournies dépend, dans une large mesure, de leur provenance. Les documents écrits émanant de l'entité vérifiée sont moins probants que l'observation matérielle du vérificateur et les documents écrits provenant des tiers en relation avec la structure contrôlée.

Quant aux affirmations verbales, elles n'ont aucune valeur probante. C'est pourquoi, la CVCCEP privilégie la technique de circularisation. A travers cette dernière, l'équipe d'audit s'adresse au tiers (organismes sociaux, banques, tribunaux) entretenant des relations avec l'entité vérifiée pour obtenir des renseignements relatif à un domaine ou un aspect donné de ses activités. La lettre de circularisation rédigée par un membre de l'équipe de contrôle (qui peut être le chef de mission ou un autre), est visée par le Rapporteur général.

3.3.2.3 L'inspection physique

C'est un moyen utilisé sur le terrain destiné à apprécier la présence physique donc la réalité d'éléments corporels ou de stocks dont la valeur est traduite dans les comptes, de par la prise d'inventaire contradictoire. Cette inspection physique a lieu au moins une fois au cours du déroulement de la mission, avec la collaboration d'un agent du service contrôlé.

3.3.3 Les sondages

L'équipe d'audit n'a en générale ni le temps, ni les moyens de procéder à des contrôles exhaustifs. C'est pourquoi, elle a recours aux sondages. La méthode de sondage et la taille de l'échantillon sont basées sur le jugement de l'équipe de vérification qui doit s'appuyer sur le seuil de signification, l'évaluation du risque de non détection, et l'importance du solde du compte. En tout état de cause, les auditeurs doivent avoir pour objectif de couvrir une part significative, en valeur, des opérations du compte.

Au terme de l'examen des comptes, l'équipe d'audit doit être capable de dire avec certitude si les défaillances relevées dans les procédures se sont concrétisées et de quantifier les erreurs effectivement commises. Le véritable objectif recherché, est de mesurer l'aspect fiable des états financiers, d'identifier de ce fait les anomalies dans les comptes et de faire des recommandations dans la perspective de leur prise en charge.

3.3.4 La documentation du travail

L'ensemble des diligences mises en œuvre par l'équipe d'audit est sous-tendu par des preuves. En effet, l'auditeur doit collecter de éléments de preuves suffisants, pertinents et fiables pour parvenir à des conclusions raisonnables et motivées. Ces éléments de preuve sont consignés dans divers dossiers qui servent à documenter le travail d'audit. Pour chaque entité contrôlée, les dossiers mis en place comprennent : le dossier permanent, le dossier de liaison, le dossier général, le dossier de travail.

Chaque dossier est divisé en sections dans lesquelles les différentes pièces référencées sont versées selon un ordre pré établi. En plus, il doit comporter une récapitulation des pièces. La présentation des dossiers ainsi que des feuilles de travail est donnée dans les annexes.

Au terme de la mission, tous les dossiers sont transférés au conservateur des archives pour classement.

3.4 La supervision des missions

Selon la norme IFAC 123 Délégation et supervision, la supervision est le corollaire de la délégation des travaux de l'expert comptable aux membres de l'équipe d'audit. Elle constitue une garantie pour assurer la qualité des travaux et participe à rendre le travail beaucoup plus crédible. Quant à la norme INTOSAI 136, elle précise que « le travail d'audit doit être continuellement supervisé à tous les niveaux et à chaque étape du contrôle ; un superviseur doit examiner les tâches accomplies et les documents utilisés ». La supervision des travaux au sein de la CVCCEP est l'affaire de tous les membres de l'équipe engagés dans la mission et cela en rapport avec leur niveau de responsabilité. Cependant, le principal responsable de la supervision est le Rapporteur général qui veille à la qualité des travaux. Les objectifs poursuivis par la supervision sont :

- le respect des procédures de vérification de la CVCCEP,
- le respect des plans et programmes de travail établis,
- la documentation des travaux essentiels avec des éléments probants et suffisants, pertinents et fiables,
- l'adaptation des procédures de vérification à la réalité rencontrée sur le terrain,
- le respect du calendrier des missions, des délais impartis aux travaux,
- le suivi des problèmes rencontrés au cours de la mission par l'équipe d'audit et au besoin apporter les correctifs nécessaires ou réorienter les objectifs en fonction des nouveaux éléments qui entrent en ligne de compte,
- l'appréciation des conclusions, recommandations formulées dans les projets de rapport.

L'importance de la supervision dépend des caractéristiques de la mission (complexité), de la compétence des membres de l'équipe, de leur expérience par rapport à la nature des travaux à effectuer. Elle s'exerce d'abord au sein de l'équipe d'audit dont le chef de mission contrôle le travail des autres collaborateurs (revue des feuilles de travail, analyses effectuées), ensuite avec le Rapporteur général qui contrôle le déroulement de la mission à chaque étape. Cependant, au sein de la CVCCEP, la réunion de coordination mensuelle à laquelle

participent l'ensemble des rapporteurs, le Rapporteur général et le Président de la CVCCEP constitue un moment fort de la supervision car c'est le lieu de faire le point sur l'ensemble des missions, leur état d'avancement, les difficultés rencontrés et à ce niveau, des solutions sont souvent suggérées.

3.5 Les règles de rédaction et de présentation des rapports

Ces règles sont données par le manuel de 1996. Elles sont claires, précises et doivent être réactualisées pour que la CVCCEP puisse établir des rapports de mission homogènes dans leur présentation. Le programme automatique de saisie jadis figurant sur chaque ordinateur doit être repris ou bien mis en place au niveau du serveur pour être accessible à tous.

3.6 Les rapports d'audit de la CVCCEP

Deux types de rapports sont dressés par la CVCCEP : le rapport particulier provisoire faisant suite à la mission d'audit et le rapport spécial à la suite de contrôle sur demande du Président de la République.

3.6.1 Le rapport particulier provisoire

Les vérifications des rapporteurs sont bouclées par la rédaction d'un rapport appelé rapport particulier provisoire qu'ils co-signent avec le Rapporteur général. Ce dernier envoie par courrier, le rapport, aux dirigeants de l'entité contrôlée (Directeur général, Président du Conseil d'administration), aux autorités de tutelle, au Secrétariat général de la Présidence de la République, aux autres corps de contrôle de l'Etat (Inspection générale d'Etat, Contrôle financier), à la Cellule de Gestion et de Contrôle du Portefeuille de l'Etat, pour information.

Dans le rapport particulier provisoire, la CVCCEP donne « son avis sur la régularité et la sincérité des comptes, propose, s'il y a lieu, les redressements qu'elle estime devoir y être faits, et présente ses observations et recommandations sur l'activité, le mode de gestion et les résultats » (Jean Magnet 2001, 307) de l'entité vérifiée.

3.6.1.1 La procédure contradictoire

La phase contradictoire est l'étape qui permet aux rapporteurs de recueillir les observations des dirigeants de l'entité contrôlée, des tutelles et des Corps de contrôle sur les résultats de

leurs investigations. Il s'agit d'une partie fondamentale de tout contrôle. Cette procédure vise à garantir les droits de la partie contrôlée ; son non respect est de nature à remettre en cause les résultats obtenus.

L'étape contradictoire du contrôle exercé par la CVCCEP, est régie par les articles 41 à 45 de la loi n° 90-07 du 26 juin 1990 sur l'organisation et le contrôle des entreprises du secteur parapublic et des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique.

Aussi, les destinataires du rapport ont un délai d'un mois pour répondre aux observations formulées dans le rapport. A la réception des réponses, les membres de l'équipe d'audit et le Rapporteur général se concertent pour examiner les réponses obtenues et préparer l'assemblée plénière à laquelle sont conviés les dirigeants de l'entité vérifiée, les agents de l'entité impliqués dans les fautes de gestion, et les membres des autres corps de contrôle qui ont une voix consultative. L'assemblée plénière est le lieu de la phase contradictoire orale. Ainsi, les personnes impliquées dans les fautes de gestion peuvent se défendre oralement ou apporter des compléments d'information en cas de besoin. La date de l'assemblée plénière est fixée après que les dirigeants de l'organisme vérifié aient reçu le rapport particulier provisoire.

A la suite de la plénière, la Commission délibère en assemblée restreinte (limitée aux membres de l'équipe de contrôle, le Rapporteur général et le Président de la CVCCEP aux fins de dresser les conclusions définitives.

3.6.1.2 Les rapports circonstanciés : référés et déférés

3.6.1.2.1 Les déférés

A l'issue du contrôle, les présomptions de fautes de gestion sont recensées dans un déferé devant la Chambre de Discipline financière adressé par le Président de la CVCCEP au Commissaire du Droit près la Cour des comptes. Elles sont accompagnées par les pièces probantes qui sont jointes au déferé.

Ces fautes de gestion renvoient aux manquements et à la violation des règles et principes de bonne gestion des crédits, fonds et valeurs de l'Etat par les dirigeants des entités contrôlées. La responsabilité spéciale des administrateurs devant la Chambre de Discipline Financière ne s'attache pas à toutes leurs fautes, mais seulement à celles qui sont définies par la loi. En effet, elles sont limitativement énumérées par l'article 49 de la loi organique sur la Cour des comptes comme suite:

a) En matière de dépenses

- 1) le fait de n'avoir pas soumis à l'examen préalable des autorités habilitées à cet effet, dans les conditions prévues par les textes en vigueur, un acte ayant pour effet d'engager une dépense¹² ;
- 2) le fait d'avoir imputé ou fait imputer irrégulièrement une dépense ou d'avoir enfreint la réglementation en vigueur concernant la comptabilité de matières ;
- 3) le fait d'avoir passé outre au refus de visa d'une proposition d'engagement de dépenses, excepté dans le cas où l'avis conforme du ministre chargé des finances a été obtenu préalablement par écrit ;
- 4) le fait d'avoir engagé des dépenses sans avoir reçu à cet effet délégation de signature ;
- 5) le fait d'avoir produit, à l'appui ou à l'occasion de ses liquidations, de fausses certifications ;
- 6) le fait d'avoir enfreint la réglementation en vigueur concernant les marchés ou conventions d'un des organismes visés à l'article 48 ci-dessus ;

Sont notamment considérés comme infraction à la réglementation des marchés ou conventions :

- a) le fait d'avoir procuré ou tenté de procurer à un cocontractant de l'administration ou d'un des organismes visés ci-dessus, un bénéfice anormal, à dire d'expert ;
 - b) le fait de n'avoir pas assuré une publicité suffisante aux opérations dans les conditions prévues par les textes en vigueur ;
 - c) le fait de n'avoir pas fait appel à la concurrence dans les conditions prévues par les textes en vigueur.
- 7) le fait de s'être livré, dans l'exercice de ses fonctions, à des faits caractérisés créant un état de gaspillage ;

Sont notamment considérés comme réalisant un état de gaspillage :

- a) les transactions trop onéreuses pour la collectivité intéressée, en matière de commande directe, de marché ou d'acquisition immobilière ;
 - b) les stipulations de qualités ou de fabrication qui sans être requises par les conditions d'utilisation des travaux ou de fournitures, seraient de nature à accroître le montant de la dépense ;
 - c) les dépenses en épuisement de crédits.
- 8) le fait d'avoir enfreint les règles régissant l'exécution des dépenses ;
- 9) le fait d'avoir négligé, en sa qualité de chef de service responsable de leur bonne exécution, de contrôler les actes de dépenses de ses subordonnés ;
- 10) le fait d'avoir omis sciemment de souscrire les déclarations qu'ils sont tenus de fournir aux administrations fiscales et sociales conformément aux codes en vigueur ou d'avoir fourni sciemment des déclarations inexactes ou incomplètes.

b) En matière de recettes

- 11) le fait d'avoir manqué de diligences pour faire prévaloir les intérêts de l'Etat ou de toute autre personne morale visée à l'article 48 de la présente loi, notamment le défaut de poursuite d'un débiteur ou de constitution de sûreté réelle ;
- 12) le fait d'avoir enfreint les règles régissant l'exécution des recettes ;
- 13) le fait d'avoir négligé, en sa qualité de chef de service responsable de leur bonne exécution, de contrôler les actes de recettes effectués par ses subordonnés.

c) Autres fautes de gestion

- 14) le fait d'avoir dans l'exercice de ses fonctions ou attributions, en méconnaissance de ses obligations, procuré ou tenté de procurer à autrui, ou à soi-même directement ou indirectement, un avantage injustifié, pécuniaire ou en nature, entraînant un préjudice pour le Trésor, la collectivité ou l'organisme intéressé ;

¹² L'énumération des faits passibles de la CDF, est extrait du livre blanc sur la Cour des Comptes

15) le fait d'avoir entraîné la condamnation d'une personne morale de droit public ou d'une personne de droit privé chargée de la gestion d'un service public, en raison de l'inexécution totale ou partielle ou de l'exécution tardive d'une décision de justice.

La CDF ne peut pas prononcer des peines privatives de liberté. Toutefois, le prévenu déclaré coupable de faits énumérés à l'article 49 encourt une peine d'amende dont le minimum ne peut être inférieur à 50 000 francs CFA et dont le maximum pourra atteindre le double du traitement ou du salaire brut annuel alloué à l'auteur des faits à la date à laquelle ceux-ci ont été commis.

Si les personnes passibles de fautes de gestion ne perçoivent pas une rémunération ayant le caractère d'un traitement ou d'un salaire, l'amende est fixée par l'article 52 au double du montant ou salaire brut annuel correspondant à l'échelon le plus élevé de la grille indiciaire de la fonction publique à l'époque des faits.

Même si, à l'issue du jugement, le prévenu est déclaré coupable de plusieurs fautes de gestion, les sanctions prononcées en raison des faits pris individuellement ne pourront se cumuler que dans la limite des maxima ci-dessus mentionnés.

Les amendes prononcées ne peuvent faire l'objet d'aucune remise ou décharge sauf grâce présidentielle. Le recouvrement des amendes est poursuivi par le Receveur général du Trésor par tous les moyens de droit notamment, par précompte sur le traitement, le salaire ou les indemnités perçues.

L'article 50 prévoit que les auteurs des faits mentionnés à l'article 49 ne sont passibles d'aucune sanction s'il peuvent exciper d'un ordre écrit préalablement donné, à la suite d'un rapport particulier à chaque affaire, par leur supérieur hiérarchique dont la responsabilité se substituera dans ce cas à la leur ou par le ministre compétent, Premier ministre ou le Président de la République.

Conformément à l'article 54 de la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des comptes, la Chambre de Discipline financière ne peut être saisie quatre années révolues après le jour de découverte des faits de nature à donner lieu à des poursuites en matière de discipline financière. La date du rapport provisoire est retenue comme point de départ de la prescription quadriennale.

3.6.1.2.2 Les référés

Les faits susceptibles de qualification pénale commises par les membres des organismes contrôlés font l'objet d'un référé adressé au Garde des Sceaux ministre de la Justice.

Cependant, les référés peuvent être dressés en cours de mission lorsque les rapporteurs découvrent des faits susceptibles d'être qualifiés de délit ou de crime. Ils constituent alors un dossier qu'ils adressent au Président de la Cour, qui, conformément à l'article 66 précité, le transmet au Garde des Sceaux, ministre de la Justice, par voie de référé. Ce dernier se chargera de saisir le Parquet qui, seul, a l'initiative des poursuites pénales. Le Président de la Cour en informe le Ministre chargé des Finances.

3.6.2 Le rapport spécial

Pour les contrôles diligentés à la demande du Président de la République, et ceux dont les résultats requièrent la prise de mesures urgentes, le Président de la CVCCEP communique au Président de la République, un rapport spécial délibéré uniquement en assemblée restreinte, conformément à l'article 45 de la loi n° 90-07. Au préalable, les parties concernées par le contrôle sont mises en demeure d'apporter leurs observations sur les faits relatés par le rapport provisoire.

3.6.3 Les conclusions définitives

Les conclusions définitives qui sont arrêtées au terme de la phase contradictoire et les fiches analytiques signées par le Président de la CVCCEP sont envoyées au Président de la République. Les autorités de tutelle, le Contrôle Financier, l'Inspection Générale d'Etat et l'organe délibérant de l'organisme contrôlé sont aussi destinataires de ces conclusions définitives.

Les conclusions définitives qui recueillent l'accord de Président de la République sont transformées en directives présidentielles immédiatement exécutoires.

Le suivi de l'exécution des directives présidentielles s'effectue à un double niveau :

- dans un délai de trois mois, les destinataires des directives doivent porter à la connaissance du Secrétariat de la Présidence de la République (IGE) les mesures mises en œuvre,
- dans un délai de six mois, le Contrôle financier établit un rapport faisant le point sur l'application des directives (article 33 de la loi n°90-07 du 26 juin 1990).

La CVCCEP est destinataire des réponses données aux directives et des rapports de suivi établis par le Contrôle financier.

3.7 Les supports techniques

Cette partie de notre étude est consacrée à la mise en place de supports techniques adaptés au contexte de travail de la CVCCEP. Il s'agit essentiellement de présenter leur forme et contenu. Ces supports concernent les divers dossiers avec la proposition de référencement, les programmes de travail relatifs aux différents cycles de la gestion de l'organisme, les feuilles de révélation et d'analyse des risques et les feuilles de travail des rapporteurs.

3.7.1 Les dossiers mis en place

Ce sont des supports servant à la documentation des travaux. En effet, vu la quantité des informations traitées, les auditeurs ne peuvent pas uniquement se fier à leur mémoire. L'auditeur est celui qui note tout. (Jacques Renard 2000 : 409). Les dossiers sont constitués de façon standard quant à leur forme et contenu et doivent être renseignés de manière permanente tout au long de la mission et même dans les suites données à celle-ci. Ils sont constitués pour plusieurs raisons :

- ils contiennent les éléments de preuve à partir des quels, les vérificateurs se basent pour émettre leurs conclusions et recommandations,
- Ils participent de la bonne organisation du travail qu'ils rendent plus efficace avec un gain de temps certain en facilitant la recherche de documents grâce à un classement rationnel des divers éléments et servent aux vérifications ultérieures,
- Ils sont utilisés comme support pour former les nouveaux arrivants qui peuvent les utiliser pour apprécier concrètement le déroulement de la mission dans ses différentes étapes.

Au niveau de la CVCCEP, quatre dossiers peuvent être mise en place :

- le dossier permanent
- le dossier de liaison
- le dossier général,
- le dossier de travail.
-

Tous ces dossiers sont constitués et renseignés pour chaque mission.

3.7.1.1 Le dossier permanent

Ce dossier comporte l'ensemble des documents de base relatifs aux caractéristiques générales de l'entité contrôlées et utiles pour chaque mission.

Le dossier permanent (abrégié par les lettres **DP**) est constitué d'un classeur contenant plusieurs feuilles amovibles. Sur la page de garde, on mentionne : le nom (dossier permanent en majuscule), la mission (mission de contrôle de la société ICKS, et l'année de la mission). Il comporte six rubriques qui sont chacune identifiée par une lettre en majuscule de l'alphabet et à chaque sous rubrique, on fait correspondre un chiffre. Ces sous rubriques ne sont pas exhaustives.

Ainsi, on a :

A – Identification de l'entité

- 1 – fiche signalétique (identification de la structure vérifiée : dénomination sociale, siège social, numéro de téléphone, activité etc.)
- 2 - interlocuteurs (Prénoms, nom, poste occupé, numéro de téléphone fixe et portable)
- 3 - revue de presse (principaux articles relatifs à la vie de l'entité)

B – Aspects juridiques

- 1 - statuts
- 2 - historique et répartition du capital
- 3 - procès-verbaux du Conseil d'administration
- 4 - textes officiels (lois, décrets, arrêtés, circulaires, instructions etc.)
- 5 – contrats
- 6 – dossiers relatifs aux litiges en cours

C – Personnel

- 1 - organigramme
- 2 - dossier du personnel dirigeant et agents comptables
- 3 - procès verbaux de passation de service
- 4 - convention collective
- 5 - accords spécifiques
- 6 - grilles salariales

7 - conventions particulières et plans sociaux

D –Organisations

1 – règlement intérieur, manuel de procédures par cycles

2 – procédures d'inventaire

3 - rapports sur le contrôle interne

4 - analyse des systèmes d'information (sécurité informatique, comptabilité analytique).

E -Aspects financiers, comptables et fiscaux

1 - plan comptable

2 - états financiers

3 - budgets des différentes périodes du contrôle et états d'exécution budgétaire

4 - redressements fiscaux

5 - contrat d'emprunt

6 - marchés, conventions et contrats

7 etc.

F - Aspects relatifs aux contrôles précédents

1- - rapports antérieurs de la CVCCEP

2- - rapports des commissaires aux comptes

3- - rapports de consultants ou de l'Inspection générale d'Etat

4- - suivi des directives présidentielles et des sanctions

En guise d'illustration de la forme de la page de garde du dossier permanent, nous donnons un exemple à la page suivante.

Pour l'indexation du dossier permanent de la mission de contrôle de la société ICKS pour l'année en cours concernant les rapports sur le contrôle interne on a le référencement suivant :

DP 05 D3

Avec **DP** signifiant : dossier permanent

05 l'année de la mission

D : aspects organisation

3 : la rubrique sur le contrôle interne. Cette rubrique peut comporter plusieurs feuilles qu'on indexera en respectant l'ordre d'établissement et lecture (par exemple, on peut avoir : 1/5, page une sur un total de 5 pages, 2/5, page 2 sur un total de 5 pages etc.)

Les différentes rubriques sont reprises suivant l'ordre énumérés ci-dessus et séparés pour servir de légende. A l'intérieur du dossier, elles sont séparées par des feuilles cartonnées de couleur distincte.

CESAG - BIBLIOTHEQUE



Commission de vérification et de Contrôle des Comptes des Entreprises publiques

Mission de contrôle de la SOCIETE ICKS

DOSSIER PERMANENT

(DP)

Année 2005

3.7.1.2 Le dossier de liaison

Ce dossier renferme l'ensemble des correspondances échangées avec l'organisme vérifié mais aussi avec les tiers et qui ont trait à la mission. Il est contenu dans un classeur et dans lequel les lettres sont classés de façon chronologique, celles qui sont les plus récentes figurant en tête du dossier. Il comprend également les rubriques (rapports, suivi et points pour contrôle ultérieur). Il est abrégé par les lettres **DL (dossier de liaison)** et comme pour le dossier permanent les rubriques sont identifiées par des lettres de l'alphabet, les sous rubriques ne sont pas numérotées. Sa structure et son contenu (non exhaustifs) sont les suivants :

A – Correspondances

- lettre de lancement de la mission,
- correspondances avec les audités au cours de la mission,
- lettre de confirmation auprès des tiers (circularisation), lettre d'envoi des rapports etc.

B - Rapports

- rapport provisoire,
- réponses au rapport provisoire,
- conclusions définitives, etc.

C - Suivi

- directives présidentielles,
- déféré en chambre de discipline financière,
- référé au Garde des Sceaux ministre de la Justice,
- suivi des directives présidentielles
- correspondances sur le suivi des directives, etc.

D – Points pour contrôle ultérieur

Ces rubriques sont séparées par des feuilles cartonnées de couleur différente.

Pour l'exemplaire du dossier de liaison, nous l'avons à la page ci-après, toujours en prenant pour exemple une mission de vérification à la société ICKS.



Commission de vérification et de Contrôle des Comptes des Entreprises publiques

Mission de contrôle de la SOCIETE ICKS

DOSSIER DE LIAISON
(DL)

Année 2005

3.7.1.3 Le dossier général

Ce dossier abrégé par les lettres **DG**, est un dossier qui comme son nom l'indique, a un caractère général. Il contient les documents essentiels d'orientation et de suivi d'une mission de contrôle (rapport provisoire, plan de mission, programme de travail, notes de revue, certaines correspondances). Comme pour les dossiers précédents, il est structuré en différentes rubriques au nombre de sept que nous distinguons à l'aide des lettres de l'alphabet en commençant par la lettre **A**, pour la première. Chaque rubrique comprend des sous rubriques. Etant donné le caractère de ce dossier qui comprend des éléments divers dont des correspondances et des rapports, les sous rubriques ne sont pas numérotées mais séparées par des feuilles de couleur différente si nécessaire. Sa structure et son contenu sont les suivants :

A - Correspondances

- lettre de lancement,
- circulisations
- lettres d'envoi de rapports, lettres aux autorités de tutelle

B – Orientation

- interlocuteurs
- fiche signalétique
- résumé des précédentes conclusions et leur suivi,
- plan de mission
- etc.

C – Suivi technique

- notes de revue,
- notes de réunion,
- notes techniques
- etc.

D - Points en suspens

- points sur les travaux en cours,
- points pour les sanctions,
- points pour les contrôles ultérieurs

E – Synthèse

- note de synthèse générale
- événements postérieurs aux exercices contrôlés et antérieurs à l'émission du rapport,
- rapport particulier provisoire,
- conclusions définitives

F- Suivi administratif

- suivi des temps,
- suivi des frais

G – Divers

- documents de presse,
- rémunération des dirigeants
- etc.

Pour la référence d'une partie du dossier général, on se limitera au nom du dossier, à la date de la mission, et à la rubrique concernée. Si c'est pour chercher des correspondances, il faudra se référer au classement, les lettres les plus récentes figurent en tête du dossier, si c'est pour les rapports, la recherche devient facile du fait de leur nombre restreint, les autres éléments du dossiers sont séparés par des feuilles cartonnées de couleur distincte. La première page du dossier donne son contenu de façon sommaire. A titre d'exemple, le référencement **DG 05 C** renvoie au **dossier général** de l'année **2005** et à la partie **suivi technique**.

La présentation de la page de garde du dossier général est donnée à la page suivante pour l'exemple de la mission de vérification de la société ICKS.



Commission de vérification et de Contrôle des Comptes des Entreprises publiques

Mission de contrôle de la SOCIETE ICKS

DOSSIER GENERAL

(DG)

Année 2005

3.7.1.4 Le dossier de travail

C'est l'un des dossiers les plus importants. Il comprend l'ensemble des feuilles justifiant les diligences mises en œuvre, les copies des pièces probantes nécessaires à l'exploitation du rapport, ainsi que les extraits des documents les plus importants pour le contrôle. Ce dossier renferme le plan de mission, les programmes de travail relatifs aux différents cycles de la gestion, les feuilles d'analyse et de révélation des problèmes, de même que les feuilles de travail qui donnent le détail des travaux effectués. Le dossier de travail est abrégé par les lettres **DT** et comprend les rubriques suivantes identifiées par des lettres alphabétiques en commençant par la lettres **A** :

A - Synthèse

- note de synthèse générale,
- rapports provisoires (versions successives et corrections)
- chemises des pièces justificatives à l'appui du rapport,
- événements postérieurs aux exercices contrôlés et antérieurs à l'émission du rapport,
- suivi des documents et informations demandées,
- Etc.

B – Audit comptable et financier

- document de base (états financiers, balances, rapports de gestion...)
- examen analytique
- examen des comptes par cycle d'exploitation,
- résultats des circularisations (avocats, banque, fournisseurs, Iprès , Caisse de Sécurité Sociale etc.)

C – Contrôle de la gestion

- audit des performances
- gestion juridique (tenus des organes d'administration, approbation des comptes)
- gestion comptable et budgétaire,
- gestion fiscale et financière,
- gestion des ventes,
- gestion des achats,

- gestion du personnel,
- gestion des immobilisations
- gestion de la trésorerie.

Tous les éléments du dossier de travail ne peuvent pas se contenir dans un classeur, c'est pourquoi, des box seront utilisés pour classer les rapports, les états financiers. Quant au plan de mission, programmes de travail relatifs à chaque cycles, nous en donnons ci- après, des exemples, de même que pour les feuilles de travail et les feuilles de révélation et d'analyse des problèmes.

Les programmes de travail, feuilles de travail et les feuilles d'analyse et de révélation des problèmes sont référencés avec les parties correspondantes. La page de garde du dossier de travail est donnée ci-dessous. La première donne la liste des éléments qu'il contient avec les références pour les programmes de travail et les différentes feuilles de travail.



Commission de vérification et de Contrôle des Comptes des Entreprises publiques

Mission de contrôle de la SOCIETE ICKS

DOSSIER DE TRAVAIL
(DT)

Année 2005

3.7.2 Modèle de plan de mission

C'est lui qui donne l'approche générale que les rapporteurs comptent donner aux travaux de contrôle. Il doit être suffisamment détaillé et servir de guide à l'élaboration des programmes de contrôle des différents cycles. Le plan de mission dans le cadre des missions de la CVCCEP comprend cinq rubriques :

- la prise de connaissance générale de l'entreprise,
- la compréhension des systèmes comptables et de contrôle interne,
- le risque d'audit et le seuil de signification,
- les conditions d'intervention : composition de l'équipe, et délais de la mission,
- la gestion de la mission : répartition des travaux, coordination et supervision de la mission

Le plan de mission comprend une page de garde qui donne un aperçu sur son contenu, l'année de la mission, et la mission de contrôle. Pour l'exemple du plan de mission voir ci-dessous.

	<p style="text-align: center;">REPUBLIQUE DU SENEGAL UNPEUPLE UN BUT UNE FOI</p> <p style="text-align: center;">COUR DES COMPTES</p> <p style="text-align: center;"><i>Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises publiques CVCCEP</i></p>	<p style="text-align: center;">Manuel d'audit</p>
<p style="text-align: center;">PLAN DE MISSION</p> <p style="text-align: center;">DE LA SOCIETE ICKS</p>		<p style="text-align: center;">PAGE 2/4</p> <p style="text-align: center;">Exercices 20... à 20....</p>
<p style="text-align: center;">1 – PRESENTATION DE L'ENTITE</p>		
<p>1.1. Présentation</p> <ul style="list-style-type: none"> - Création, - Objet, - Organisation, - Ressources, - Personnel. <p>1.2. Cadre juridique</p> <ul style="list-style-type: none"> - Statut, - réglementation particulière. <p>1.3. Répartition du capital</p> <p>1.4. Composition des organes d'administration et de direction</p> <p>1.5. Activité</p> <ul style="list-style-type: none"> - Grandeurs significatives pour l'activité et faits marquants durant la période sous contrôle. <p>1.6. Coordonnées des principaux interlocuteurs</p>		
<p style="text-align: center;">2 - ANALYSE DES RISQUES D'AUDIT</p>		
<p>2.1. Contexte d'intervention</p> <p>2.2. Résultat des derniers contrôles</p> <p>2.3. Evénements récents</p> <p>2.4. Risques d'audit</p> <p>2.4.1. Risques liés à l'environnement</p> <p>2.4.2. Risques liés à l'activité</p> <p>2.4.3. Risques liés à la gestion de l'entité</p> <p>2.4.4. Risques liés aux états financiers</p>		

	<p style="text-align: center;">REPUBLIQUE DU SENEGAL UNPEUPLE UN BUT UNE FOI</p> <p style="text-align: center;">COUR DES COMPTES</p> <p style="text-align: center;"><i>Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises publiques CVCCEP</i></p>	<p style="text-align: center;">Manuel d'audit</p> <hr/> <p style="text-align: center;">PAGE 3/4</p>
<p>PLAN DE MISSION</p> <p>DE LA SOCIETE ICKS</p>		<p>Exercices</p> <p>20... à 20....</p>
<p>3 - APPROCHE D'AUDIT</p>		
<p>3 - 1 Nature des contrôles</p> <p>3 - 2 Etendue des contrôles.</p>		
<p>4 - ORGANISATION DU CONTRÔLE</p>		
<p>Prise de connaissance à travers la documentation disponible et des entretiens revue analytique des comptes, revue des procédures internes et tests, contrôle de la gestion et des comptes de la société.</p> <p>Les diligences à accomplir sont énoncées sous la forme d'un programme de travail détaillé.</p> <p>4.1. Audit des performances et de la gestion de l'entité</p> <p>Principaux indicateurs de performance, Analyse de la formation du résultat et de la capacité bénéficiaire, Analyse du portefeuille de produits et de la stratégie commerciale, Evaluation des fonctions contrôle de gestion et contrôle interne, Contrôle de l'adoption et de l'exécution des budgets, Analyse des évaluations budgétaires a posteriori : autorisations et justifications des dépassements.</p> <p>4.2. Situation juridique et fiscale</p> <p>Recensement des textes applicables : Vérification de la conformité juridique de l'organisation et de la direction de la société avec les textes applicables, Respect de la réglementation régissant l'activité, Examen des procès-verbaux de conseil d'administration, d'assemblée générale et de passation de service, Tenue des livres légaux (assemblées et conseils, employeur), Revue des litiges, Revue fiscale.</p>		

	<p style="text-align: center;">REPUBLIQUE DU SENEGAL UNPEUPLE UN BUT UNE FOI</p> <p style="text-align: center;">COUR DES COMPTES</p> <p style="text-align: center;"><i>Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises publiques CVCCEP</i></p>	<p style="text-align: center;">Manuel d'audit</p>
	<p style="text-align: center;">PLAN DE MISSION</p> <p style="text-align: center;">DE LA SOCIETE ICKS</p>	<p style="text-align: center;">PAGE 4/4</p> <p style="text-align: center;">Exercices 20... à 20....</p>
<p style="text-align: center;">4 – ORGANISATION DU CONTRÔLE (SUITE)</p>		
<p>4.3. Situation comptable</p> <p>Examen des rapports des commissaires aux comptes Revue analytique des états financiers, Vérification du respect des principes comptables du SYSCOA, Circularisation des tiers en relation d'affaire avec la société.</p>		
<p style="text-align: center;">5 - CONDITIONS D'INTERVENTION</p>		
<p>5.1. Planning</p> <p>Réunion de prise de contact : Début de la mission : Rapport d'étape Fin de la mission Rapport provisoire : Assemblée plénière Conclusions définitives :</p> <p>5.2. Répartition des travaux</p>		

3.7.3 Modèles de programmes de travail

Les programmes de travail contiennent les différentes instructions qu'ils convient de mettre en œuvre pour s'assurer de la bonne exécution de la mission et de l'atteinte des objectifs de contrôle. Les programmes de travail que nous avons élaboré sont relatifs aux cycles les plus significatifs dans la gestion des entreprises publiques. Chaque cycle est identifié par une lettre **A** pour les comptes de l'actif et le numéro de comptes, **P** pour les comptes du passif ainsi que le numéro du compte, **CC** pour les comptes de charge et **CP** pour les comptes de produits.

Ainsi, nous avons :

- P 1 - Capitaux propres
- A 5 – Trésorerie
- P 4 – Achats / Fournisseurs
- CP 7 - Revenue / Produits
- A 3 – Stocks
- A 2 – Immobilisations
- P 6 – Personnel

	REPUBLIQUE DU SENEGAL UN PEUPLE - UN BUT - UNE FOI COUR DES COMPTES <i>Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle</i> <i>des Entreprises Publiques (CVCCEP)</i>	Manuel d'audit
		Page 1/2
CODE A 5		TRESORERIE
Société ICKS		Fait par : _____ Contrôlé par : _____
OBJECTIFS DE CONTRÔLES		
<ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que tous les décaissements sont autorisés et qu'il n'y a pas de soustractions frauduleuses de fonds et de chèques, - Contrôle et maîtrise de tous les suspens bancaires, - S'assurer que les comptes reflètent la situation de trésorerie exacte de l'entité, - S'assurer que les produits et les charges sur les opérations de trésorerie sont inscrits dans les comptes appropriés et sont bien suivies, - S'assurer de la régularité de la désignation du comptable denier manipulant les fonds publics, - S'assurer du respect des procédures de règlement des dépenses par le comptable denier, - S'assurer que tous ceux qui détiennent ou manipulent les fonds y sont habilités. 		
DOCUMENTS A CONSULTER		
<ul style="list-style-type: none"> - Liste des comptes bancaires et des personnes habilitées à signer les chèques, - Rapprochements bancaires, - Inventaires de caisse, - Rapports d'inventaire de la caisse, - Brouillard de caisse, - Tableau d'emprunt, <p>Pour les comptables deniers :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Décret n° 62-0195 du 17 mai 1962 portant réglementation concernant les comptables publics, - Décret n° 66-458 du 21 novembre 1966 portant règlement de la comptabilité publique, - Décret n° 74-1140 du 21 novembre 1974 relatif à la comptabilité des établissements publics, - Décret n° 78-605 du 28 juin 1978 organisant les procédures comptables des établissements publics, - Décret n° 78-713 du 2 mars 1978 portant régime financier de l'université de Dakar et des établissements qui la composent ou en dépendent, - Directive n° 05/97/CM/UEMOA relative aux lois de finances, - Directive n° 06/97/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique, - Loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes. 		
COMPTES CONCERNES : 50 à 59		
TRAVAUX A EFFECTUER		
<ul style="list-style-type: none"> - Vérifier que l'accès aux fonds et chèques est strictement réglementé, - S'assurer qu'ils sont conservés dans des conditions de sécurité satisfaisantes, - Analyser les suspens bancaires, notamment, leur nature et ancienneté, - S'assurer de l'existence de contrôles réguliers sur les encaisses, - Contrôle des procédures d'encaissement et de décaissement, 		



REPUBLIQUE DU SENEGAL UN PEUPLE - UN BUT - UNE FOI COUR DES COMPTES <i>Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques (CVCCEP)</i>	Manuel d'audit
	Page 1/1

CODE P 4

ACHATS FOURNISSEURS

Société ICKS

Fait par :

Contrôlé par :

OBJECTIFS DE CONTRÔLES

- S'assurer du respect du Code des marchés publics,
- S'assurer de la bonne exécution du règlement des contrats
- Contrôle de la séparation des tâches incompatibles,
- Contrôle du respect des procédures d'achats, notamment la mise en concurrence des fournisseurs et les appels d'offres,
- Revue des enregistrements comptables,
- Revue des subventions, dons et frais généraux (carburant, mission)
- Exploitation des retours de circularisation

DOCUMENTS A CONSULTER

- Rapports d'activités et de gestion
- Liste des marchés conclus sur la période et documents de dépouillement des offres,
- Manuel des procédures,
- Les liasses (bon de commande, bon de réception, facture, chèque de règlement)
- Balance des comptes fournisseurs,
- Loi n° 2002-550 du 30 mai 2002 portant code des marchés publics,
- Documents relatifs aux consultations de fournisseurs : appels d'offres, soumissions, dépouillement, adjudication, marchés,
- Balances et grands livres des tiers,

COMPTES CONCERNES : 401 402 408 60 à 63

TRAVAUX A EFFECTUER

- Recoupement par sondage pour certains marchés avec les pièces justificatives,
- Circularisation des fournisseurs, de la Direction des impôts et Domaines etc.
- Contrôle des soldes des comptes fournisseurs,
- Rapprochement balance générale / balance auxiliaire des fournisseurs, fournisseurs et grand-livre fournisseurs,
- Rapprochement des dettes avec les opérations de trésorerie et les factures de l'exercice suivant,
- Vérifier que les soldes débiteurs et les soldes créditeurs des fournisseurs ne sont pas compensés,
- Vérification de la distinction de fournisseurs en fournisseurs d'exploitation et fournisseurs d'investissement,
- Vérifier de calcul arithmétique des soldes
- Vérifier la comptabilisation des avances et acomptes aux fournisseurs,

PROCEDURES ANALYTIQUES

- Evolution des comptes suivant les exercices n et n-1,
- Comparaison des dépenses par rapport aux budgets,
- Suivi des dépassements budgétaires, calcul de certains ratios

CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS

	REPUBLIQUE DU SENEGAL UN PEUPLE - UN BUT - UNE FOI COUR DES COMPTES <i>Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle</i> <i>des Entreprises Publiques (CVCCEP)</i>	Manuel d'audit
		Page 1/3
CODE A 2		
IMMOBILISATIONS		
Société ICKS Fait par : _____ Contrôlé par : _____		
OBJECTIFS DE CONTRÔLES		
<ul style="list-style-type: none"> - S'assurer du respect du code des marchés publics dans l'attribution et l'exécution des marchés relatifs aux immobilisations, - contrôle de l'existence et de l'exhaustivité des immobilisations et de leur non affectation à des usages en dehors de l'exploitation, - contrôle de la protection des immobilisations contre les vols, les intempéries, les incendies et autres dégradations, - évaluation : risques de surfacturation et mauvaise évaluation des valeurs en comptabilité (valeurs brutes, amortissements), - s'assurer que la distinction entre charges et immobilisations est correctement effectuée, - s'assurer de la propriété : seuls les biens appartenant à la société sont incorporés dans son actif immobilisé. Cependant, en vertu du principe de prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, le SYSCOA autorise l'incorporation à l'actif des biens acquis dans le cadre d'un contrat de crédit bail ou affectés d'une clause de réserve de propriété. 		
DOCUMENTS A CONSULTER		
<ul style="list-style-type: none"> - Loi n° 2002-550 du 30 mai 2002 portant code des marchés publics, - Circulaire n° 19/PR du 17 juin 1989 fixant les modalités de la vente de biens mobiliers appartenant aux établissements et aux sociétés du secteur parapublic, - Tableau des immobilisations, - Dernier inventaire physique, - Plan et budget d'investissement, - Manuel de procédures de gestion des immobilisations. 		
COMPTES CONCERNES : 20 à 27 28 29		
TRAVAUX A EFFECTUER		
a- Immobilisations corporelles		
Acquisitions		
<ul style="list-style-type: none"> - En l'absence d'un inventaire contradictoire récent, organiser une prise d'inventaire, - Rapprocher l'inventaire physique de la comptabilité, - Rapprocher le tableau des immobilisations de la comptabilité, - Vérifier que la procédure des achats respecte le Code des marchés publics, - Procéder à des demandes de prix pour s'assurer de la correcte facturation des achats, - Corroborer toutes les acquisitions par des pièces justificatives, - Vérifier la conformité des réceptions avec les commandes. 		
Exploitation		
<ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que toutes les immobilisations sont utilisées dans le cadre de l'exploitation 		

	<p align="center">REPUBLIQUE DU SENEGAL UN PEUPLE - UN BUT - UNE FOI COUR DES COMPTES <i>Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques (CVCCEP)</i></p>	<p align="center">Manuel d'audit</p>
<p>CODE A2 IMMOBILISATIONS</p>		<p align="center">Page 2/3</p>
<p>Société ICKS</p>	<p>Fait par :</p>	<p>Contrôlé par :</p>
<p align="center">TRAVAUX A EFFECTUER</p>		
<p>Cessions</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vérifier que les cessions sont dûment autorisées, - S'assurer du respect de la procédure réglementaire en matière de cession, - S'assurer que les prix de cessions sont corrects eu égard à la valeur comptable nette des biens cédés. <p>Comptabilisation</p> <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer de la correcte détermination des valeurs brutes, - Vérifier la régularité des taux d'amortissement pratiqués, - S'assurer que les dépréciations constatées en comptabilité se rapportent à des immobilisations en service, - Vérifier que les immobilisations en cours ne comprennent pas des biens mis en exploitation, - S'assurer de la bonne comptabilisation des sorties. <p>b- Immobilisations incorporelles</p> <p>Frais immobilisés</p> <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer de la nature des frais immobilisés, - Vérifier que la résorption est faite en mode direct (non tenue d'un compte de dotation aux amortissements, la dotation est constatée par diminution de la valeur brute), - S'assurer que les frais amortis depuis un an au moins sont annulés du bilan, - Vérifier qu'aucun dividende n'a été distribué avant la résorption intégrale des frais immobilisés. <p>Immobilisations financières</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pour les avances et acomptes sur immobilisations, s'enquérir de la réalité de la commande et de son dénouement ultérieur, - Pour les titres de participation, procéder à l'évaluation de la valeur économique des titres détenus, par référence à des états financiers récents ou à la cotation en bourse. Le cas échéant, et en l'absence de distribution de dividende, recommander une dépréciation comptable par la constitution d'une provision, - Pour les prêts et autres créances à long terme, s'assurer de leur réalité, de l'identité des bénéficiaires et évaluer les chances de recouvrement, 		

	REPUBLIQUE DU SENEGAL UN PEUPLE - UN BUT - UNE FOI COUR DES COMPTES <i>Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques (CVCCEP)</i>	Manuel d'audit
		Page 3/3
CODE A2	IMMOBILISATIONS	
Société ICKS	Fait par :	Contrôlé par :
TRAVAUX A EFFECTUER		
- Pour les prêts à long terme au personnel, s'assurer de l'appartenance de bénéficiaires au personnel et la régularité des remboursements,		
PROCEDURES ANALYTIQUES		
- Analyse et justification des mouvements sur les immobilisations - Comparaison des acquisitions aux prévisions budgétaires, - Explication de l'évolution de toute variation inattendue ou inhabituelle entre les montants de l'exercice en cours et de l'exercice précédent et ceux budgétés, par catégories d'immobilisations, - Vérifié que le rapport d'inventaire est approuvé par le responsable habilité, - Calcul de certains ratios sur les immobilisations.		
CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS		

3.7.4 Les feuilles de travail

Elles donnent le détail des diligences mises en œuvre. Elles découlent de l'exploitation des documents mis à la disposition des rapporteurs par les agents de l'entité contrôlée et servent à sous-tendre leurs conclusions ou recommandations. Les feuilles de travail sont datées, référencées. Elles sont indexées en respectant l'ordre de leur établissement. A titre illustratif, nous allons référencé trois feuilles de travail ayant trait aux cycles immobilisations (matériel de transport), personnel (avances) et fournisseurs d'investissement.

D'abord, nous classons les feuilles en fonction du plan comptable, c'est-à-dire selon que les opérations décrites mouvementent des comptes d'actif, du passif ou des comptes de charge ou de produits, et aussi en fonction des numéros de comptes. Ainsi, l'examen du compte « mobilier matériel de bureau » sera référencé s'il y a onze feuilles : A 441 1/ 11 avec A signifiant compte de l'actif. Pour l'examen du compte « avances et acomptes au personnel », on aura : P 4210 (avec P pour compte de passif). S'il existe cinq feuilles de travail, le référencement sera alors : P 4210 1/ 5 à P 4210 5 / 5. L'examen du compte fournisseur d'investissement donnera : P 481, au cas ou on a 10 feuille de travail, elles seront référencées de P 481 1 / 10 à P 481 10 / 10.

3.7.4.1 Feuille de travail relative au contrôle du mobilier matériel de bureau

	REPUBLIQUE DU SENEGAL UNPEUPLE UN BUT UNE FOI COUR DES COMPTES <i>Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises publiques CVCCEP</i>			Manuel d'audit
				Réf : A 441 1 / 6
CODE A 441		MOBILIER MATERIEL DE BUREAU		
Société ICKS		Fait par :	Contrôlé par :	
CONTRÔLES EFFECTIVES : VERIFICATION DU RECENSEMENT DU MOBILIER				
Localisation	Description	Identification	Inclus dans l'IP ?	Inclus dans le F I ?
Bureau DG	Imprimante Laser	DG 001	Oui	Oui
Bureau DAF	Micro-ordinateur Inspiron	DF 003	Oui	Oui
Secrétariat DG	Micro-ordinateur Dell	SDG 002	Oui	Non
Compta matières	Climatiseur Airwell	CM 010	Non	Non
Salle de réunion	Table de conférence	SR 003	Oui	Non

Conception adaptée du cours de méthodologie de l'audit, M. Sagna

Remarque

IP : inventaire physique

F I : fichier des immobilisations

3.7.4.2 Feuille de travail relative au contrôle des avances au personnel

	REPUBLIQUE DU SENEGAL UNPEUPLE UN BUT UNE FOI COUR DES COMPTES <i>Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises publiques CVCCEP</i>					Manuel d'audit
						Réf : P 4210 1 / 6
CODE P 4210		AVANCE AU PERSONNEL.				
Société ICKS		Fait nar :		Contrôlé nar :		
CONTRÔLES EFFECTIVES : Vérification des montants inscrit dans la balance						
Nom	Agent 1	Agent 2	Agent 3	Agent 4	Agent 5	Agent n
Prénom	Agent 1	Agent 2	Agent 3	Agent 4	Agent 5	Agent n
Date de naissance						
Date de retraite						
Poste occupé						
Salaire brut						
Date de l'avance						
Montant de l'avance						
Plafond						
Remboursement						

3.7.4.3 Les feuilles d'analyse et de révélation des problèmes (FRAP)

Il s'agit d'un papier de travail synthétique qui relatent les dysfonctionnements notés, leurs manifestations, leurs causes, leurs conséquences et les solutions proposées pour leur résolution. Elles servent à conclure une étape du travail et facilitent la rédaction des rapports. Les FRAP doivent être revues par le Chef de la mission qui va apprécier sa cohérence et la pertinence de ses conclusions. Elles « doivent être validées (avec les audités) pour résoudre les incompréhensions et les erreurs d'interprétations, et permettre que la Synthèse, en fin de travail Terrain s'appuie sur des bases sûres » (Olivier Lemant, 1995 : 99).

Les FRAP sont numérotées et référencés par rapport aux papiers de travail. « L'ensemble des FRAP, après reclassement et tirage peut constituer le Corps du Rapport » (Olivier Lemant,

(1999 : 86). Aussi, elles contribuent à la supervision du travail des rapporteurs et permettent de d'ajuster les idées à développer dans le rapport.

Une FRAP relative à des irrégularités sur le suivi des stocks est donnée en exemple :

	REPUBLIQUE DU SENEGAL UNPEUPLE UN BUT UNE FOI COUR DES COMPTES <i>Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises publiques CVCCEP</i>		Manuel d'audit PAGE 1 / 1
			FRAP n° Ref :
Mission de contrôle de la société IKCX		Exercice 20... à 20....	
TYPES DE PROBLEMES			
- Mauvais suivi des divers stocks du magasin central			
FAITS CONSTATES			
- les fiches de suivi de stocks ne sont pas toujours renseignées 2 mois après la clôture de l'exercice			
CAUSES EXPLICATIVES			
- le comptable des matières affirme être débordé, - Il n'a pas le niveau d'études lui permettant de gérer des stocks aussi importants, - Le logiciel de gestion des stocks n'est pas fonctionnel - Il a oublié d'enregistrer après avoir livré les produits et matières aux destinataires. - Il ne se rappelle plus les quantités livrées, ni tous les destinataires.			
CONSEQUENCES REELLES ET / POTENTIELLES			
- Le cumul des écarts sur stocks a atteint au bout de trois ans plus de 1 milliard deux cent mille F CFA, - Il se peut que les pertes soient supérieures car le rapporteurs on travaillé sur la base de quelques pièces sélectionnées par an.			
RECOMMANDATIONS			
- Il faut demander au comptable matière de justifier sa gestion, - Il faut relever le comptable de ses fonctions, - Traduire le comptable et l'administrateur des crédits devant la Chambre de Discipline financière.			
Le Chef de mission	Le Rapporteur	Le Responsable des stocks	

Conclusion partielle

Le chapitre 3 a exposé le nouveau manuel que nous avons conçu. Ce dernier a été élaboré à partir des aspects positifs, repris du manuel en cours, que nous avons renforcés en corrigeant les faiblesses que nous avons détectées et en apportant d'autres suggestions notamment à travers la conception de supports techniques qui sont des outils destinés à faciliter le contrôle.

Conclusion générale

Au terme de notre étude, nous pouvons nous rendre compte que le fait de disposer d'un manuel d'audit opérationnel et à jour demeure une nécessité pour la CVCCEP. En effet, celle-ci engagée dans la noble mission d'audit des entreprises publiques est obligée de tout mettre en œuvre pour réussir.

L'audit, particulièrement l'audit des entreprises publiques, reste un sujet sensible vu l'environnement social et politique dans lequel se meuvent les acteurs. Aussi, les personnes qui interviennent dans les missions ont plus que jamais besoin d'avoir un référentiel qui leur sert de guide dans leur travail.

Cette étude a comporté deux parties :

- Dans la première que nous avons subdivisée en deux chapitres, nous avons d'abord effectué une revue de littérature qui nous a permis de mieux camper le sujet. Ensuite, nous avons présenté dans le deuxième chapitre la CVCCEP qui est le cadre de notre réflexion.
- Dans la seconde que nous avons scindée également en deux chapitres, nous avons d'abord procédé à l'évaluation du manuel existant afin de mettre en relief ses forces et limites au plan théorique et pratique (objet du chapitre 1) avant de concevoir dans le second chapitre, un nouveau manuel plus complet et plus adapté au contexte actuel. A la fin de cette partie, nous avons mis en place des supports techniques devant faciliter le travail des auditeurs.

Le manuel d'audit reste un référentiel destiné à guider l'action des bénéficiaires. Toutefois, il sera ce que ces derniers voudront bien en faire.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

- 1 - **Bécour** Jean Charles & **Bouquin** Henri, (1996), *Audit opérationnel : Efficacité, Efficience ou Sécurité*, Economica, Paris, 418 pages
- 2- **Bouvier** Christian, (1990), *Audit des achats*, Les Editions d'organisation, Paris, 159 pages
- 3 – **Bureau du Vérificateur général du Canada**, (2004), *Manuel de vérification de gestion*, 144 pages
- 4 - **Burner** Jean & **Ravard** Geneviève (1991), *Guide pour l'audit de l'information financière de l'entreprise*, Dunod, Paris, 341 pages.
- 5 - **Collins** Lionel & **Gerard** Valin, (1992), *Audit et Contrôle interne : Aspects financiers, opérationnels et stratégiques*, 4^e Edition, Dalloz, Paris, 373 pages
- 6 - **Combes** Jean Emmanuel, **Labrousse** Marie Christine, **Arnaud** Philippe (1997), *Audit financier et Contrôle de gestion*, Publi-Union, Paris, 273 pages
- 7 - **Guèye** Abdoul Majib, (1996), *Manuel des Procédures CVCCEP, Mode d'intervention, Normes de syntaxe, Démarche d'audit*, Dakar, 37 pages
- 8 - **Grand** Bernard & **Verdalle** Bernard, (1999), *Audit comptable et financier*, Economica, Paris, 112 pages
- 9 - **Lecoindre** Michel & **Rebinguet** Michel, (1994), *Ethique et pratique de l'audit : Le cas des audits de formation*, La Chronique Sociale, Lyon, 186 pages
- 10 - **Lemant** Olivier et un groupe de réflexion de l'Institut de l'Audit Interne, (1999), *Créer, organiser et organiser l'Audit Interne : que faire pour réussir ?* Maxima, IFACI, Paris, 177 pages

11 - Lemant Olivier, (1995), *La conduite d'une mission d'Audit Interne*, méthodologie élaborée par un groupe de recherche sous la conduite d'Olivier Lemant, 2^e Edition, Dunod, IFACI, Paris, 279 pages

12 - Livre blanc de la Cour des Comptes sénégalaise, décembre 2000

13 - Magnet Jacques, (2001), *La Cour des Comptes*, 5^{ème} Edition, Berger-Levrant, Paris, 382 pages

14 - Ndiaye Abdel Kader Cléodor, (1993), *L'Inspection Générale d'Etat du Sénégal : origine, évolution, originalité, formes et techniques du contrôle*, NEAS, Dakar, 273 pages

15 - Price Waterhouse, *Audit Guidance Series : Apex 2.0 Manuel de référence*, 170 pages

16 - Raffegeau Jean, Dufils Pierre, Gonzalez Ramon et Asworth Frank I., (1979), *Audit et Contrôle des Comptes*, Publi-Union, Paris

17 - Renard Jacques, (2000), *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, Edition d'Organisation, Paris, 462 pages

18 - SY Jacques Habib, (2005), *Sénégal, Finances publiques, décentralisation et transparence budgétaire*, Edition Lieu, 628 pages

Références Internet

19 - Audit social, <http://www.gesorga.com/l'audit%20social.htm>

20 - Government Auditing Standards, <http://www.gao.gov/govaudit/yb2003.pdf>

Articles

21 - Bergeret Florence, (2001), *L'IFACI publie un cahier de la recherche sur le management des risques*, Revue de l'IFACI n° 156.

22 - Rouff Jean Loup, (2002), *La maîtrise des risques dans le secteur public : transparence et modernisme*, Revue de l'IFACI n° 162.

23 - Rouff Jean Loup, (2001), *Comment aborder la gestion des risques avec pragmatisme – un ouvrage ambitieux qui tient ses promesses*, la Revue française de l'Audit interne n° 156

24 – Fall Elimane, (2004), *Faire de la lutte contre la corruption une préoccupation de tous les instants*, n° 1651, du journal L'INFO 7 du lundi 3 mai

25 – Tambédou Malick (2004), *Le concept de la bonne gouvernance : concept et contenu*, journal Le Soleil du lundi 17 mai

Autres publications

26 - Comité des normes de contrôle INTOSAI, (1992), *Normes de contrôle*, Washington ,79 pages

27 - Commission des Normes de Contrôle interne de l'INTOSAI, (2004), *Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public*, Bruxelles 89 pages

28 - La Commission de Vérification et de Contrôle des Comptes des Entreprises Publiques, Présentation générale, mars 2001

29 - Dictionnaire Hachette (1991), 1774 pages

30 – Déclaration universelle des droits de l'homme et du citoyen de 1789

31 – Diagne Oumar, Séminaire sur la Conduite d'une mission d'audit financier et comptable, Cesag, mai 2005

32 - Ngary Sow & Tine Mor Badiane, (2003) document de travail du séminaire sur les pratiques d'audit interne, ISACI, Dakar

33 - Netherlands Court of Audit, Manual Performance Audit, 1996, 30 pages

34 – Potdevin Jacques, (1999), *Audit et transparence financière*, Communication lors de la 4eme rencontre ITEC-ESUG, université Toulouse 1/Experts-Comptables, Paris

Supports de formation au Cesag

35 - Sagna Abdou, Cours de méthodologie de l'audit, 2005

36- Kanèye Hassane, Cours d'audit de management, 2005

37 - Yazi Moussa, Cours de méthodologie de recherche, 2004

Mémoires

38 - Tchrippo Kouakou Grégoire, (1999), *Le manuel de procédures et la maîtrise des faiblesses du contrôle interne*, Cesag, 9^{ème} promotion 50 pages

39 - Ziber Ali Oumar, (2005), *Evaluation des procédures de contrôle interne de la fonction trésorerie dans le cadre d'une mission d'audit financier et comptable : le cas de la CST*, Cesag, 15^{ème} promotion, 85 pages.

ANNEXES

ANNEXE I : ORGANIGRAMME DE LA CVCCEP

ANNEXE II : ORGANIGRAMME DE LA COUR DES COMPTES

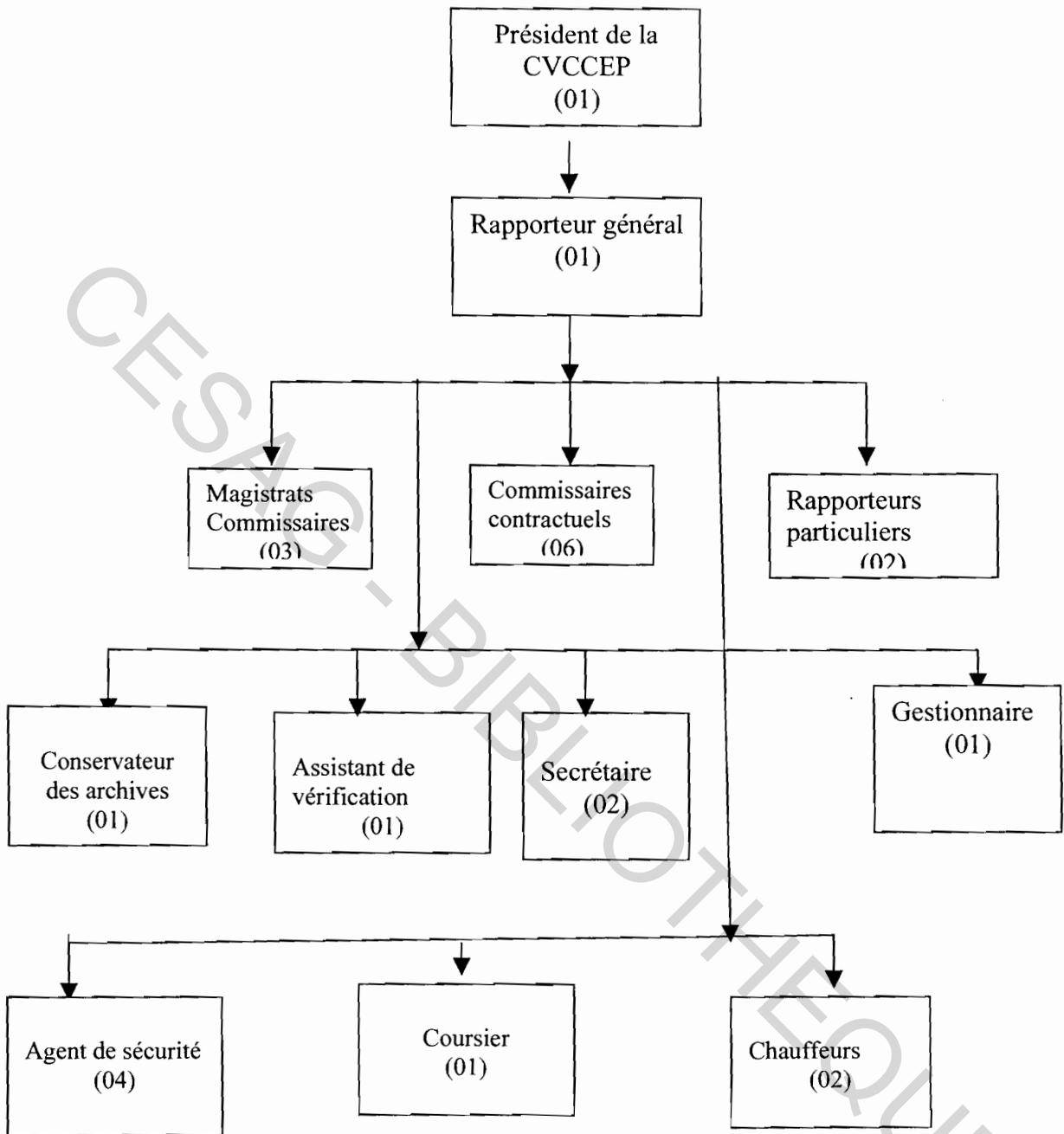
ANNEXE III : GUIDES D'ENTRETIEN

**ANNEXE III A : GUIDE D'ENTRETIEN POUR LES RESPONSABLES DE LA
CVCCEP**

ANNEXE III B : GUIDE D'ENTRETIEN POUR LES RAPPORTEURS

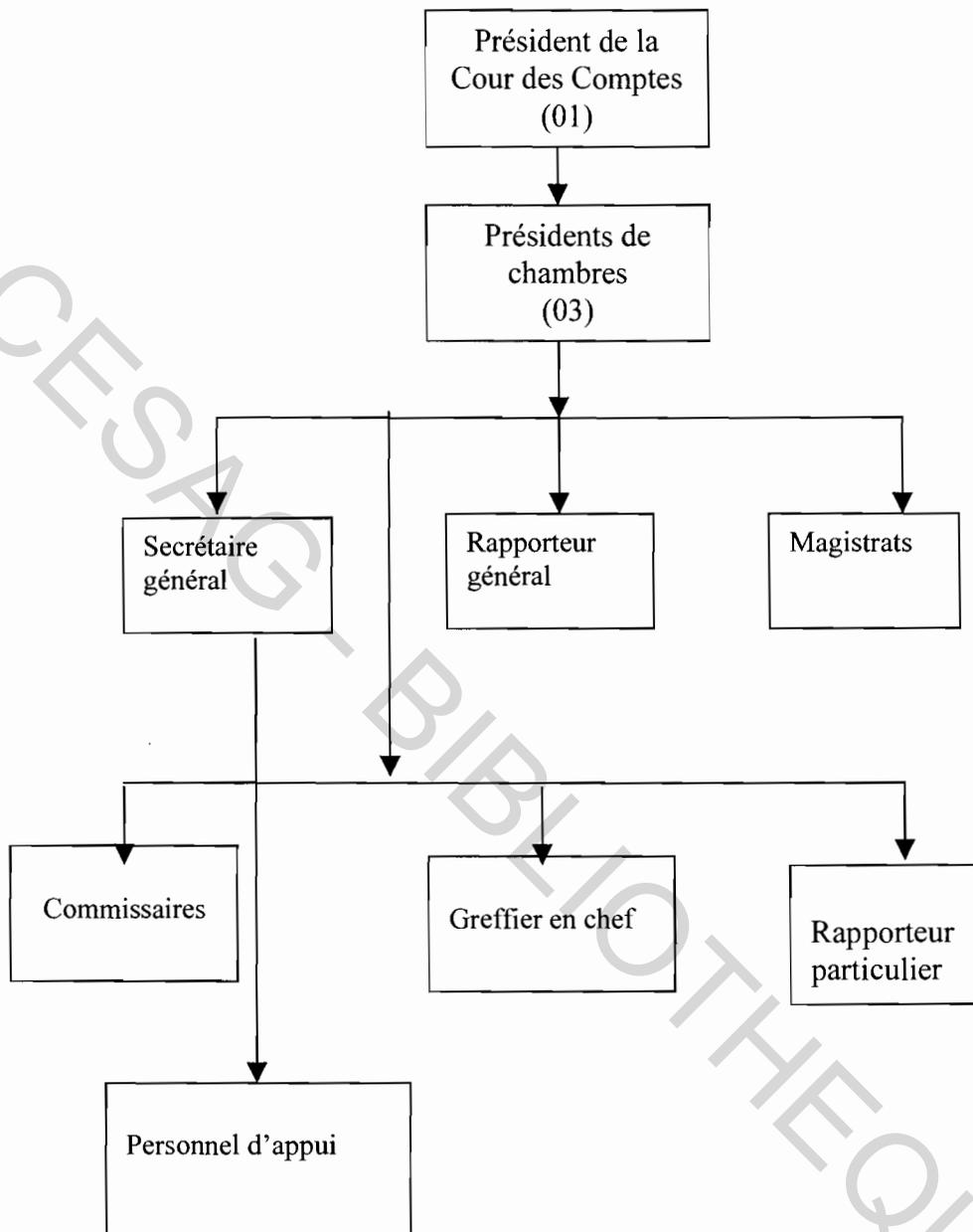
**ANNEXE IV : RECUEIL DE TEXTES RELATIFS AU CONTRÔLE
DANS LE SECTEUR PUBLIC**

ANNEXE I : ORGANIGRAMME DE LA CVCCEP



Source : nous-même

ANNEXE II : ORGANIGRAMME DE LA COUR DES COMPTES



Source : nous-même

ANNEXE III GUIDE D'ENTRETIEN

Le présent guide d'entretien se compose de deux parties, une destinée aux responsables de la CVCCEP (Président et Rapporteur général) et une autre pour les rapporteurs intervenant directement dans les missions sur le terrain. L'entretien avec les responsables a été mené de façon individuelle tandis celui avec les rapporteurs, en groupe selon leur disponibilité.

L'objectif de ce guide d'entretien est de recueillir des informations sur les aspects essentiels de la conduite des missions d'audit à la CVCCEP afin de prendre en considération les préoccupations des acteurs dans le nouveau manuel à concevoir.

CSAG - BIBLIOTHEQUE

**ANNEXE : III A GUIDE D'ENTRETIEN POUR LES
RESPONSABLES**

Comment appréciez-vous le rôle et la place de la CVCCEP au sein de la Cour des Comptes et dans sa mission d'organisme d'audit public ?

A votre avis, y a-t-il des améliorations à apporter dans la méthodologie d'audit de la CVCCEP ? Dans quel domaine s'il y a lieu ?

Concernant la programmation des missions, la CVCCEP dispose-t-elle de marge de manœuvre assez large pour aménager le calendrier des missions ?

Pouvez-vous nous parler de la supervision des missions actuellement au sein de la CVCCEP ?

Pour vous, quelle importance y a-t-il à disposer d'un manuel d'audit ?

Selon vous, quel contenu doit-on donner au manuel d'audit ? Sur quels aspects faut-t-il insister dans ce manuel ?

**ANNEXE III B GUIDE D'ENTRETIEN POUR LES
RAPPORTEURS**

Comment appréciez-vous le déroulement des missions en général, au sein de la CVCCEP ?

Y a-t-il lieu d'apporter des améliorations ? Dans quel sens ?

Quelle importance accordez-vous au fait de disposer d'un manuel d'audit à jour au sein de la CVCCEP ?

Quel contenu donnez-vous à ce manuel ? Y a-t-il des points sur lesquels, il faut particulièrement insister ? Si oui, lesquels ?

Utilisez-vous toujours l'ancien manuel dans vos travaux ?

Comment appréciez-vous la supervision des missions actuellement au sein de la CVCCEP ?

Quelle importance donnez-vous à la diffusion des méthodes de travail au sein de la Commission ?

ANNEXE IV RECUEIL DE TEXTES RELATIFS AU CONTRÔLE DANS LE SECTEUR PUBLIC

Textes législatifs et réglementaires et normes de contrôle applicables au secteur parapublic

I - Les organes de contrôle du secteur parapublic :

- 1.1 La Cour des Comptes
- 1.2 L'Inspection Générale d'Etat
- 1.3 Le Contrôle Financier
- 1.4 La Cellule de Gestion et de Contrôle du Portefeuille de l'Etat
- 1.5 Le Comité Consultatif du Secteur Parapublic
- 1.6 La Commission Nationale des Contrats de l'Administration (CNCA)

II - Le référentiel comptable :

- 2.1 Le SYSCOA
- 2.2 Les recommandations du Conseil National de la Comptabilité du Sénégal
- 2.3 La réglementation de la Comptabilité Publique au Sénégal

III.- Les normes d'audit :

- 3.1. Les normes sénégalaises d'audit
- 3.2. Les normes internationales d'audit

IV.- L'environnement juridique des entreprises :

- 4.1. Le code des sociétés au Sénégal
- 4.2. Le Code général des impôts du Sénégal
- 4.3 L'OHADA
- 4.4 Le Commissariat aux comptes au Sénégal

V. Les organismes du secteur parapublic :

- 5.1. Les statuts types des sociétés nationales
- 5.2. Des catégories d'établissements publics
- 5.3. La gestion des entreprises publiques
- 5.4. La tutelle des sociétés nationales et établissements publics
- 5.5. Le Conseil d'Administration
- 5.6. Le Directeur Général
- 5.7. Les missions à l'étranger
- 5.8. Le personnel
- 5.9. Les véhicules de service
- 5.10. La liquidation des établissements publics, sociétés nationales et sociétés d'économie mixte
- 5.11. Les privatisations

Les organes de contrôle du secteur parapublic

1.1 La Cour des Comptes :

- Loi n°99-02 du 29 janvier 1999 portant révision de la constitution
- Loi organique n°99-70 du 17 février 1970 sur la Cour des Comptes
- Décret n°99-499 du 08 juin 1999 fixant les modalités d'application de la loi organique n°99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes
- Loi organique n°99-73 du 17 Février 1999 portant statut des magistrats de la Cour des Comptes
- Décret n°99-498 du 08 juin 1999 fixant l'échelonnement indiciaire applicable aux magistrats de la Cour des Comptes
- Décret n°99-965 du 04 octobre 1999 fixant les conditions, modalités et programmes des concours de recrutement des magistrats de la Cour des comptes
- Traité de l'UEMOA du 10 janvier 1994 : articles 67 à 69
- Directive n°05/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 relative aux lois de Finances
- Directive n°06/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 portant règlement général de la comptabilité publique

La CVCCEP :

- Loi n°90-07 du 26 juin 1990 relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic et au contrôle des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique
- Décret n°92-1559 du 06 novembre 1992 fixant les règles de fonctionnement de la CVCCEP

1.2 L'Inspection Générale d'Etat :

- Décret n°80-914 du 05 septembre 1980 portant création de l'Inspection Générale d'Etat
- Arrêté n°5276 du 05 juillet 1994 portant création d'un bureau de suivi et de coordination

1.3 Le Contrôle Financier :

- Décret n°78-085 du 01 février 1978 portant création du Contrôle Financier
-
- Circulaire n°14/PM du 29 octobre 1991 rappelant les attributions du Contrôle Financier

1.4 La Cellule de Gestion et de Contrôle du Portefeuille de l'Etat :

- Décret n°94-449 du 27 avril 1994 portant création de la Cellule de Gestion et de Contrôle du Portefeuille de l'Etat
- Décret n°94-840 du 16 août 1994 relatives aux attributions de la Cellule de Gestion et de Contrôle du Portefeuille de l'Etat

1.5 Le Comité Consultatif du Secteur Parapublic :

- Décret n°94-862 du 22 août 1994 portant création du Comité Consultatif du Secteur Parapublic

1.6 La Commission Nationale des Contrats de l'Administration (CNCA) :

- Décret n°82-690 du 07 septembre 1982 portant réglementation des marchés publics modifié par le décret n°83-669 du 29 juin 1983
- Décret n°82-691 du 07 septembre 1982 relatif à la CNCA modifié par le décret n°83-670 du 29 juin 1983
- Décret n°82-692 du 07 septembre 1982 relatif aux Commissions Régionales des Contrats de l'Administration (CRCA)
-
- Circulaire n°16 PR/SG/CNCA du 20 octobre 1983 relative à la réglementation des marchés publics
- Décret n° 2002-550 du 30 mai 2002 portant code des marchés publics

II Le référentiel comptable

2.1. Le SYSCOA :

- ◆ Règlement relatif au droit comptable dans les Etats de l'UEMOA
 - *Exposé des motifs*
 - Des comptes personnels des entreprises
 - ***Dispositions générales***
 - Organisation comptable
 - Etats financiers annuels
 - Règles d'évaluation et de détermination du résultat
 - Valeur probante des documents, contrôle des comptes, collecte et publicité des informations comptables
 - Des comptes consolidés
 - Comptes consolidés
 - Comptes combinés
 - Dispositions finales
 - Sanctions
 - Dispositions d'application et date d'entrée en vigueur
- ◆ Cadre conceptuel et structure du SYSCOA
- Les objectifs de la norme comptable
 - Les principes comptables de base et l'image fidèle
 - Les méthodes d'évaluation
 - La structure des états financiers

2.2 Le conseil National de la Comptabilité :

- Décret n°82-513 du 21 juillet 1982 portant organisation du Conseil National de la Comptabilité
-
- Les recommandations du Conseil National de la Comptabilité :
-
- Comptabilité du PBE (prélèvement sur le budget d'équipement)
-
- Présentation des emprunts à long et moyen terme
-
- Cession d'éléments d'actifs (sauf stocks)
-
- Dispositions contenues dans le PCS et mal respectées par beaucoup d'entreprises
-
- Jouissance de biens donnés par l'Etat aux établissements publics et sociétés d'économie mixte
-
- Comptabilisation des opérations en devises étrangères
-
- Comptabilisation des frais de pré - exploitation
-
- Dédoublément des comptes
-
- Charges imputables à des tiers
-
- Produits de la récupération d'éléments d'actifs immobilisés détruits
-
- Principes comptables fondamentaux (refondu le 13/11/1986)
-
- Comptabilisation des frais de recherche et de développement
-
- Comptabilisation des contrats de location - vente SICAP - OHLM
-
- Provision pour congés payés
-
- Enregistrement des subventions d'équipement dans les établissements publics (14/07/1982)
-
- Comptabilisation de la prime de rendement
-
- Incidence de la provision pour le renouvellement du matériel et de l'outillage dans la structure du prix de revient des entreprises
-
- Engagements hors bilan
-
- Evénements survenus après la clôture de l'exercice
-
- Amortissement des pièces de rechange
-
- Instauration d'un contrôle interne minimum dans l'entreprise

-
- Comptabilisation des biens issus d'un domaine public transférés par l'Etat aux sociétés nationales en vertu d'un contrat physique, comptable et financier
-
- Comptabilisation d'un sinistre concernant un élément de l'actif immobilisé
-
- Comptabilisation d'un abandon de créance consenti par l'Etat

2.3 La réglementation de la comptabilité publique :

- Décret n° 62-0195 M.F du 17 mai 1962 portant réglementation concernant les comptables publics
-
- Décret n° 66-458 du 17 juin 1966 portant règlement sur la comptabilité publique de l'Etat
-
- Décret n°74-1140 du 21 novembre 1974 relatif à la comptabilité des établissements publics
-
- Décret n° 78-605 du 28 juin 1978 organisant les procédures comptables des établissements publics
-
- Directive n° 05/97/CM/UEMOA relative aux lois de finances
-
- Directive n° 06/97/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique

III - Les normes d'audit :

3.1 Les normes sénégalaises d'audit : normes de l'ordre des experts et évaluateurs agréés du Sénégal approuvées par le décret n°88-987 du 19 juillet 1988

- La planification de la mission d'audit
-
- La connaissance de l'entité, de son environnement et détermination des zones de risques
-
- L'information entre le précédent et l'actuel auditeur
-
- Les procédures de revue analytique et comparative
-
- L'étude et l'évaluation du système de contrôle interne
-
- L'effet du système informatisé sur l'étude et l'évaluation du contrôle interne par l'auditeur
-
- L'obligation d'informer les dirigeants des lacunes importantes du système de contrôle interne
-
- Le contrôle de l'existence réelle des faits
-
- Les erreurs et irrégularités

-
- Les actes illégaux commis par le client
-
- Les assurances fournies par la direction
-
- Les opérations entre parties intéressées
-
- L'utilisation du travail d'un spécialiste
-
- La demande d'information auprès des avocats et des autres auxiliaires de justice
-
- Dossiers de travail
-
- Le comportement de l'auditeur face à la viabilité de l'entité
-
- L'échantillonnage
-
- Les différents types de rapports
-
- La date du rapport et l'examen des faits subséquents au rapport
-
- L'examen des faits subséquents au rapport
-
- Les principes comptables acceptables
- La forme et la présentation du rapport d'audit
-
- La lettre de mission
- Le rapport de contrôle interne
- Immobilisations données en jouissance, charges d'amortissement et de provisions, entreprises concessionnaires
- L'importance du contrat vis à vis de l'opinion de l'auditeur
- L'appréciation de l'auditeur sur la recouvrabilité des créances détenues par l'Etat
- L'inclusion des chiffres comparatifs de l'exercice précédent dans l'audit des comptes annuels
- Les diligences particulières à certaines missions

3.2 Les normes internationales d'audit

IV. L'environnement juridique des entreprises

4.1 Le code des sociétés :

- Loi n° 85-40 du 29 juillet 1985 portant 4ème partie du Code des Obligations Civiles et Commerciales (COCC) modifiée par la loi n° 93-07 du 10 février 1993
-
- Décret n° 93-153 du 24 février 1993 : Modalités d'application de la loi n° 85-40 modifiée
-

4.2. Le Code général des impôts du Sénégal:

Impôt sur le revenu

- Impôt sur les sociétés et autres personnes morales :
 - Champ d'application : articles 2 à 4
 - Exemptions : article 5
 - Bénéfices imposables : articles 6 à 15
 - Fixation du bénéfice imposable : articles 16 et 17
 - Personnes imposables, lieu d'imposition : article 18
 - Calcul de l'impôt : article 19
 - Crédit d'impôt : article 20
- Impôt minimum forfaitaire sur les sociétés : articles 24 à 26
- Régime de la retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères :
 - Base imposable : articles 113 et 114
 - Modes de perception de l'impôt : article 115
 - Obligations des employeurs : articles 116 à 118
 - Régularisations : article 119
 - Sanctions : articles 120 à 123
 - Déclarations des employeurs : articles 124 à 128
 - Déclaration des salaires : articles 129 à 132
 - Retenue sur sommes versées à des tiers : articles 133 et 134
 - Sanctions : article 148
- Dispositions communes à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu des personnes physiques :
 - Régime des acomptes provisionnels : articles 153 à 164
 - Déclaration des sommes versées à des tiers, ristournes, honoraires, gratifications, loyers, droits d'auteur, rémunérations d'associés et de parts de bénéficiaires : articles 185 à 188
 - Imposition des plus-values de cession : article 189
 - Taxation d'office et majoration d'impôt : articles 192 à 194
 - Contribution forfaitaire à la charge des employeurs : articles 195 à 200
 - Taxe représentative de l'impôt du minimum fiscal : articles 207 à 214

Impôts indirects et taxes assimilées

- Taxe sur la valeur ajoutée :
 - Opérations imposables: articles 283 à 286
 - Notion d'assujetti : articles 287 à 288
 - Les exonérations : article 289
 - Régime d'imposition selon le chiffre d'affaires réel : articles 290 et 291
 - Imposition selon le régime du forfait : articles 292 à 297
 - Liquidation et Contentieux : article 300
 - Fait générateur : article 301

- Exigibilité et paiement de la taxe sur la valeur ajoutée : articles 302 à 304
- Les déductions : articles 305 à 307
- Marchés, contrats et actes assimilés réglés sur fonds publics : articles 308 et 309
- Autres régimes spéciaux : articles 310 et 311

Dispositions communes aux impôts indirects :

- Recouvrement : articles 390 à 393
- Dispositions comptables, restitutions : articles 394 à 398
- Contentieux de l'assiette en matière d'impôts indirects : articles 399 à 405
- Contentieux du recouvrement en matière d'impôts indirects : article 406
- Modalités des déductions de la taxe sur la valeur ajoutée : annexe III
- Restitution pour un motif autre que les crédits de déduction : annexe IV

Droits d'enregistrement :

- Marchés : articles 485, 607, 609 et 685

Contrôle :

- Obligations des redevables : articles 948 à 951
- Conservation des documents : articles 952 à 955
- Délai de réclamation des assujettis : articles 969 à 978
- Délai de reprise de l'Administration : articles 979 à 989

Sanctions :

- Sanctions fiscales : articles 990 à 1003
- Sanctions pénales : articles 1004 à 1020

Exigibilité et paiement de l'impôt :

- Exigibilité de l'impôt : article 1028
- Paiement de l'impôt : articles 1029 & 1030

Contentieux de l'impôt :

- Contentieux de l'assiette :
- Procédure administrative : articles 1036 à 1049
- Procédure devant le tribunal - Contestation de fonds : articles 1050 à 1058
- Contentieux du recouvrement : articles 1059 à 1093

4.3 L'OHADA

Champ d'application des dispositions de l'OHADA : articles 1^{er} à 3

Dispositions générales sur la société commerciale

Constitution de la société commerciale :

- Réalisation des apports en nature : articles 45 à 50
- Non respect des formalités de constitution des sociétés commerciales : articles.75 à 80

Fonctionnement de la société commerciale :

- Pouvoirs des dirigeants sociaux - principes généraux : articles 121 à 124
- Décisions collectives – principes généraux : articles 125 à 136
- Etats financiers de synthèse annuels
- Principe : article 137
- Approbation des états financiers de synthèse annuelle : articles 138 à 141
- Procédure d'alerte par le commissaire aux comptes
- Sociétés autres que les sociétés anonymes : articles 150 à 152
- Sociétés anonymes : articles 153 à 156

Action en responsabilité civile contre les dirigeants sociaux :

- Action individuelle : articles 161 à 164
- Action sociale : articles 165 à 172

Les liens de droit entre les sociétés :

- Participation dans le capital d'une autre société : articles 176 à 178

Transformation de la société commerciale : articles 181 à 188

Fusion – scission – apport partiel d'actifs : articles 189 à 199

Dissolution – liquidation de la société commerciale :

- La dissolution de la société commerciale :
- Causes de la dissolution : article 200
- Effets de la dissolution : articles 201 et 202
- La liquidation de la société commerciale
- Dispositions générales : articles 203 à 222
- Dispositions particulières à la liquidation par voie de justice : articles 223 à 241

Dispositions particulières aux sociétés anonymes

Formalités – publicité :

- Formalités particulières aux sociétés anonymes : article 269

Administration et direction de la société anonyme :

- Dispositions générales : article 414
- Sociétés anonymes avec Conseil d'administration : article 415

- Conseil d'administration

- Composition du conseil :

- Nombre et désignation des administrateurs : articles 416 à 419

- Durée du mandat des administrateurs : article 420
- Elections des administrateurs : articles 424 à 428
- Vacance de siège d'administrateur : article 429
- Rémunération des administrateurs : articles 430 à 432
- Fin des fonctions d'administrateur : articles 433 et 434

- Attributions du conseil :
 - Etendue des pouvoirs : articles 435 à 437
 - Conventions réglementées : articles 438 à 448
 - Cautions, avals et garanties : article 449
 - Conventions interdites : article 450
 - Autres pouvoirs du conseil d'administration : articles 451 et 452

- Fonctionnement du conseil d'administration :
 - Convocation et délibérations du conseil : articles 453 à 457
 - Compte-rendu du conseil d'administration : articles 458 à 461

- Président Directeur Général :
 - Nomination et durée du mandat : articles 462 à 464
 - Attributions et rémunérations du directeur général : articles 465 à 467
 - Empêchement et révocation du président directeur général : articles 468 et 469
 - Directeur général adjoint : articles 470 à 476

- Président du conseil d'administration et directeur général :

Président du conseil d'administration :

- Nomination et durée du mandat du président du conseil d'administration : articles 477 à 479
- Attributions et rémunération du président du conseil d'administration : articles 480 à 482
- Empêchement et révocation du président du conseil d'administration : articles 483 et 484

• Directeur général :

- Nomination et durée du mandat du directeur général : articles 485 et 486
- Attributions et rémunération du directeur général : articles 487 à 490
- Empêchement et révocation du directeur général : articles 491 à 493

- Société anonyme avec administrateur général :

- Dispositions générales : article 494
- Nomination et durée du mandat de l'administrateur général : articles 495 à 497

- Attributions et rémunération de l'administrateur général : articles 498 à 501
- Conventions réglementées : articles 502 à 505
- Cautions, avals et garanties : article 506
- Conventions interdites : article 507
- Empêchement et révocation de l'administrateur général : articles 508 et 509
- Administrateur général adjoint : articles 510 à 515

Assemblées générales :

- Règles communes à toutes les assemblées d'actionnaires :
- Convocation de l'assemblée : articles 516 à 524
- Communication de documents : articles 525 à 528
- Tenue de l'assemblée générale : articles 529 à 537

Assemblée Générale Ordinaire :

- Attributions : articles 546 et 547
- Réunion, quorum et majorité : articles 548 à 550
- Infractions relatives à la constitution des sociétés commerciales : articles 886 à 888

Assemblée générale extraordinaire :

- Attributions : article 551
- Réunion, quorum et majorité : articles 552 à 554

Modification du capital :

- Dispositions particulières aux augmentations de capital par apports en nature et ou stipulations d'avantages particuliers : articles 619 à 626

Fusion – scission et transformation de la société anonyme :

- Fusion : articles 670 à 683
- Scission : articles 684 à 689
- Transformation : articles 690 à 693

Responsabilité civile :

- Responsabilité des administrateurs : articles 740 à 743

Dispositions pénales :

- Infractions relatives à la constitution des sociétés commerciales : articles 886 à 888
- Infractions relatives à la gérance, à l'administration et à la direction des sociétés : articles 889 à 891
- Infractions relatives aux assemblées générales : article 892
- Infractions relatives à l'augmentation du capital social : articles 893 à 895
- Infractions relatives à la dissolution des sociétés : article 901
- Infractions relatives à la liquidation des sociétés : articles 902 à 904

4.4. Le Commissariat aux comptes au Sénégal

- Loi n°2000-05 du 10 janvier 2000 portant création de l'Ordre national des experts comptables et des comptables agréés
- Décret n°88-1003 du 22 juillet 1988 : diligences minimales que doit accomplir le commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission
- Décret n°89-036 du 09 janvier 1989 : Modalités de rémunération des commissaires aux comptes
- Choix du commissaire aux comptes et de son suppléant : articles 694 à 701 (OHADA)
-
- Nomination du commissaire aux comptes et de son suppléant articles 702 à 709 (OHADA)
- Mission du commissaire aux comptes :
- Obligations du commissaire aux comptes : articles 710 à 717 (OHADA)
- Droits du commissaire aux comptes : articles 718 à 724 (OHADA)
- Responsabilité du commissaire aux comptes : articles 725 à 727 (OHADA)
-
- Empêchement temporaire ou définitif du commissaire aux comptes : articles 728 à 737 (OHADA)

V. Les organismes du secteur parapublic

5.1. Les statuts types des sociétés nationales :

- Décret n°88-1725 du 22 décembre 1988 relatif aux statuts-types des sociétés nationales

5.2. Des catégories d'établissements publics :

- Les établissements publics à caractère scientifique et technologique :
- Loi n°97-13 du 26 mai 1997 portant création des établissements publics à caractère Scientifique et Technologique et fixant leurs règles d'organisation et de fonctionnement
- Les Etablissements Publics de Santé :
-
- Décret n°98-701 du 26 août 1998 relatif à l'organisation des établissements publics de santé hospitaliers
- Loi n°98-12 du 02 mars 1998 relative à la création, à l'organisation et au fonctionnement des établissements publics de santé
- L'université de Dakar :
- Loi n°67-45 du 13 juillet 1967 relative à l'université de Dakar
- Décret n°78-173 du 02 mars 1978 portant régime financier de l'université de Dakar et des établissements qui la composent ou en dépendent

5.3. La gestion des entreprises publiques :

- Circulaire n°19/PR du 17 juin 1989 fixant les modalités de la vente de biens mobiliers appartenant aux établissements publics et aux sociétés du secteur parapublic
- Circulaire n°09/PR du 22 mars 1991 relative aux plans de redressement des entreprises du secteur parapublic
- Circulaire n°35/PM du 22 décembre 1993 rappelant les attributions respectives des organes dirigeants des entreprises du secteur parapublic

- Circulaire n° 36/PM du 22 décembre 1993 rappelant les principes du système de contrôle budgétaire décentralisé par objectif
- Circulaire n°16/PM du 18 août 1995 relatif aux appels d'offre pour la couverture des risques du secteur parapublic
- Circulaire n°11/PM du 18 avril 1995 : Institution de cellules de contrôle interne et de contrôle de gestion dans les entreprises du secteur parapublic

5.4 La comptabilité des matières appartenant à l'Etat, aux Collectivités Locales et aux Etablissements Publics :

- Décret n°81-844 du 20 août 1981 relatif à la comptabilité des matières appartenant à l'Etat, aux collectivités locales et aux établissements publics
- Instruction Ministérielle n°4 MEF du 08 mars 1998 abrogeant et remplaçant les instructions n° 90 MEF-DGF-DMTA du 27 août 1982 et n°6680 du 21 novembre 1985 relatives à la comptabilité matière

5.5 La tutelle des sociétés nationales et établissements publics :

- Décret n°2000-276 du 12 avril 2000 relatif à l'organisation de la Présidence de la République
- Décret n°2000-294 du 09 mai 2000 relatif aux attributions du Ministre de l'Economie et des Finances
- Arrêté Ministériel n°7412 MEF-CP-BERR du 1er août 1995 portant organisation de la Direction du Trésor et de la Comptabilité Publique
- Circulaire PM du 25 février 1980 rappelant les principes de l'exercice du pouvoir de tutelle des départements ministériels sur les organismes du secteur parapublic
- Circulaire n°2/PR du 28 février 1985 fixant la participation des départements de tutelle aux missions de contrôle de la CVCCEP
- Circulaire n°17/PR du 29 octobre 1990 relative à la collaboration des représentants de l'Etat avec la CVCCEP
- Lettre n°6353/PR/SG//CF3 du 24 octobre 1991 sur les limites du pouvoir de tutelle

5.6 Le Conseil d'Administration :

- Circulaire n°10/PR du 20 août 1990 rappelant les dispositions de la Circulaire n° 03 du 26 janvier 1978 relative au fonctionnement des Conseils d'Administration des entreprises du secteur parapublic
- Circulaire n°17/PR/SG/CF3 du 29 octobre 1990 relative à l'information des Conseils d'Administration
- Circulaire n°13/PM/ME/MSAP/SGP/CF.3 du 24 juin 1994 relative à la tenue des pré-conseils dans le secteur parapublic
- Circulaire n°001/PM/SGG/EC2/md du 24 janvier 1994 rappelant la procédure de nomination de Président du Conseil d'Administration
- Circulaire n°33/PM/SGG/EC2/md du 30 novembre 1993 fixant les modalités d'élection du vice-président du Conseil d'Administration dans les entreprises du secteur parapublic
- Circulaire n°25/PM/CAB/EC6 du 25 octobre 1994 précisant le rôle des administrateurs représentant l'Etat dans les Conseils d'Administration

- Décret n°90-034 du 15 janvier 1990 relatif aux contributions forfaitaires des entreprises du secteur parapublic et aux indemnités allouées aux représentants de l'Etat
- Circulaire n°032/PM/SGG/EC2/md du 30 novembre 1993 portant réaménagements des rémunérations de président de Conseils d'Administration exerçant leur fonction à titre principal
- Circulaire n°15 PR/ME/MSAP/SGP/CF.3 du 05 juillet 1994 fixant les modalités de prise en charge médicale des présidents de Conseils d'Administration
- Circulaire n°56/PM du 21 juin 1976 relative aux conditions d'octroi des frais de représentation et primes de rendement
- Circulaire n°001 PR/SG/DRSP du 02 janvier 1990 fixant les modalités d'allocation de la prime annuelle de rendement servie aux directeurs généraux et au personnel des entreprises du secteur parapublic
- Circulaire n°35/PM du 22 décembre 1993 rappelant les attributions respectives des organes dirigeants des entreprises du secteur parapublic

5.7 Le Directeur Général :

- Décret n°88-1726 du 22 décembre 1988 fixant la rémunération des directeurs généraux des entreprises du secteur parapublic et classement des dites entreprises
- Arrêté n°6926 du 10 juin 1989 portant fixation de l'indemnité mensuelle de logement allouée aux directeurs généraux des entreprises du secteur parapublic à 150 000 FCFA
- Arrêté n°8821 du 27 juillet 1989 portant fixation du plafond des frais de représentation versés aux directeurs généraux des entreprises du secteur parapublic à 1.200.000 FCFA
- Circulaire n°19/PM du 24 août 1994 fixant les critères d'évaluation des Directeurs généraux des entreprises du secteur parapublic

5.8 Les missions à l'étranger :

- Décret n°2000-783 du 18 septembre 2000 portant réglementation des déplacements à l'étranger et fixant les taux des indemnités de mission
- Circulaire n°12 PM/SGG/SAGE du 02 mai 1995 portant réglementation des déplacements à l'étranger des membres du Gouvernement

5.9 Le personnel :

- Décret n°76-122 du 03 février 1976 portant règlement général d'application de la loi 72-80 fixant le régime général applicable au personnel des Etablissements Publics à Caractère Industriel et Commercial
- Circulaire n°24/PM du 11 août 1992 relative aux avances et prêts consentis au personnel des Sociétés nationales et des Sociétés anonymes à participation publique majoritaire
- Circulaire n°56/PM/SGG/Adj.2/AIGE du 12 juillet 1979 relative aux avantages en nature accordés aux agents de l'Etat
- Barème des avantages en nature visés par l'arrêté n°2026/MEF/DGID du 19 février 1990
- Décret n°98-286 du 17 octobre 1997 fixant les modalités d'évaluation des agents de l'Etat

- Loi n°90-02 du 02 janvier 1990 instituant un dispositif d'incitation au départ volontaire des agents de l'Etat et modifiant certaines dispositions de la loi n° 61-33 du 15 juin 1961 relative au statut général des fonctionnaires
- Décret n°90-002 du 06 janvier 1990 relatif au calcul, aux modalités d'attribution et au financement des primes de départ volontaire des agents de l'Etat
- Circulaire n°11/PM du 04 mars 1992 portant interdiction de réembaucher les agents admis au départ volontaire
- La Convention Collective Nationale Interprofessionnelle(CCNI) du 27 mai 1982
- Absence et permission exceptionnelle : article.18
- Indemnité de licenciement : article.30
- Majoration pour heures supplémentaires : article.41
- Prime de panier : article.44
- Prime d'ancienneté : article.45
- Le Code de Procédure Civile : Décret n°64-572 du 30 juillet 1964 :
- Quotité saisissable sur salaires : article.381
- De la cession volontaire des traitements, salaires et pensions : articles. 571-1 & 571-2
- **Le Code du travail :**
- Du contrat de travail à durée déterminée : articles.L.41 à L.47
- De la nature et de la validité de la Convention Collective : article.L.80
- Des retenues sur salaires : articles. L129 à L.132
- Des congés payés : articles.L.148 à L.155 & jurisprudence interdisant le paiement sous forme d'indemnité du congé payé qui n'aurait pas été pris
- Des délits en matière syndicale: articles.L.278 à L.283
- Les heures supplémentaires :
- Conditions d'attribution des indemnités pour travaux supplémentaires : Décret n°79-208 du 03 mars 1979
- Jurisprudence en matière de paiement d'heures supplémentaires forfaitaires
- Les Institutions de Prévoyance Sociale : Loi n°75-50 du 03 avril 1975 :
- Code des Pensions Civiles et Militaires : Loi n°81-52 du 10 juillet 1981 modifiée par la Loi n°96-01 du 04 janvier 1996 et la Loi n°2000-03 du 10 janvier 2000
- Fixation des taux de cotisation IPRES : Circulaire du 23 août 1994 du Directeur Général de l'IPRES à l'attention des employeurs
- Paiement des cotisations sociales : Circulaire n°09/PM/CAB/EC6 du 17 novembre 1997
- Recouvrement des sommes dues aux Institutions de Prévoyance Sociale : article.17
- Peines prévues en cas de non reversement des cotisations retenues par l'employeur : articles.24, 25, 27, 30
- Code de la Sécurité Sociale : Loi n°73-37 du 31 juillet 1973 :
- Calcul et versement des cotisations à la Sécurité Sociale : articles.134 à 144
- Taux de cotisations de la branche des Accidents de Travail et Maladies Professionnelles : Arrêté n°14-117 MF-DID du 31 octobre 1969
- Liste des fournitures et services qui ne donnent pas lieu à prise en charge par les institutions de prévoyance maladie : Arrêté n°9174 M.F.P.T.E -D.T.E..S.S.S du 31 juillet 1976
- Pénalités prévues en cas de violation des règles en matière d'accident de travail : articles.122 à 126 & article.173

- Pénalités en cas de non affiliation par l'employeur du travailleur à la Caisse de Sécurité Sociale: article.169

5.10 Les véhicules de service :

- Décret n°80-780 du 27 juillet 1980 modifié par le Décret n°84-742 du 27 juin 1984 réglementant l'attribution et l'utilisation des véhicules administratifs et fixant les conditions dans lesquelles des indemnités compensatrices peuvent être allouées à certains utilisateurs de véhicules personnels pour les besoins du service
- Instruction n°2963/PR/SG/IGE/CCVA du 05 juin 1992 relative à la gestion du parc automobile de l'Etat
- Arrêté Présidentiel n°6570/PR du 26 août 1996 portant création d'une Commission de contrôle de véhicules administratifs (CCVA)

5.10 Liquidation des établissements publics, des sociétés nationales et des sociétés d'économie mixte :

- Loi n°84-64 du 16 août 1984 fixant les modalités de liquidation des établissements publics, des sociétés nationales et des sociétés d'économie mixte
- Circulaire n°001/PM/SGG/BCEP du 07 janvier 1982 relative à la tutelle des établissements publics, sociétés nationales et sociétés d'économie mixte en liquidation
- Loi n°91-21 du 16 février 1991 portant création de la Société Nationale de Recouvrement (SNR)
- Décret n°91-210 du 27 février 1991 portant statuts de la Société Nationale de Recouvrement (SNR) modifié par le décret n°94-225 du 02 mars 1994

5.11 Les privatisations :

- Loi n°87-23 du 17 août 1987 portant privatisation d'entreprises modifiée par les lois n°95-05 du 05 janvier 1995, 95-25 du 29 août 1995 et 99-78 du 05 juillet 1999
- Décret n°87-1476 du 27 novembre 1987 modifié par le Décret n°94-863 du 22 août 1994 portant organisation et fonctionnement de la Commission Spéciale du Suivi du Désengagement de l'Etat
- Décret n°88-233 du 04 mars 1988 fixant les conditions d'appel à la concurrence en matière de cession des titres de l'Etat dans les entreprises publiques à privatiser