



CESAG Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

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

**Promotion 18
(2006-2007)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

Analyse du rôle de la Cour des Comptes

Bibliothèque du CESAG



106646

Présenté par :

Sidy SOW

Etudiant en DAC

Dirigé par :

Jean Baptiste DIENE

Professeur Associé au CESAG

Octobre 2010

DEDICACE

Je dédie ce travail à mes collaborateurs de la Trésorerie Paerie de Thiès dont le sérieux et l'abnégation au travail sont de notoriété publique.

Enfin, ce mémoire est dédié à mes enfants sans exclusive pour les amener à méditer cette pensée de Victor HUGO : « ceux qui vivent sont ceux qui luttent » pour les inviter à vivre, donc à lutter jusqu'au dernier soupir.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Je rends grâce à Dieu Le Tout Puissant qui a permis l'aboutissement de ce travail et prie sur son Prophète Mouhammad (PSL).

A mes regrettés parents à qui je dois tout et particulièrement à feu ma tante Adja Khardiata SOW dite Diaba. Que le Bon Dieu les accueille dans son Paradis. Amen

CESAG - BIBLIOTHEQUE

SIGLES ET ABREVIATIONS

CVCCEP : Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques

SONADIS : Société Nationale de Distribution

BNDS : Banque Nationale de Développement du Sénégal

SISCOMA : Société Industrielle Sénégalaise de Construction de Matériel Agricole

SODEC : Société de Décortiquage

SODEVA : Société de Développement et de Vulgarisation Agricole

SODEFITEX : Société de Développement des Fibres Textiles

SODAICA : Société de Développement Agricole et Industriel de la Casamance

UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

SOTRAC : Société du Transport du Cap Vert

Sommaire

DEDICACE	iSommaire
.....	II1
INTRODUCTION.....	12
PREMIERE PARTIE : CADRE CONCEPTUEL DE L’AUDIT DU SECTEUR PUBLIC	7
CHAPITRE I : L’AUDIT DU SECTEUR PUBLIC.....	9
Chapitre II : L’AUDIT DU SECTEUR PARAPUBLIC.....	28
CHAPITRE III : LA METHODOLOGIE DE RECHERCHE.....	37
CONCLUSION.....	39
DEUXIEME PARTIE : EVALUATION DES MISSIONS D’AUDIT DE LA COUR DES	
COMPTES	40
CHAPITRE IV : PRESENTATION DE LA COUR DES COMPTES	42
CHAPITRE V : ANALYSE DE LA PERFORMANCE DE LA COUR A	
· TRAVERS SON ROLE JURIDICTIONNEL ET SES DEMARCHES.....	58
CONCLUSION.....	62
BIBLIOGRAPHIE	64

INTRODUCTION

L'évolution historique des jeunes états africains a été surtout marquée par l'avènement de la démocratie dans certains pays où existaient encore des pouvoirs plus ou moins autocratiques.

Ce vent de changement qui voit de plus en plus s'installer des régimes issus du suffrage universel a pour corollaire l'exigence de rendre compte de la gestion publique en général et financière en particulier.

C'est pourquoi dès l'indépendance, le Sénégal avait dévolu les fonctions de juge des comptes à la 3ème section de la Cour Suprême elle-même instituée par la loi organique n° 60-17 du 03 septembre 1960 ce qui, au demeurant, traduisait déjà une certaine volonté de transparence et de bonne gouvernance.

Parallèlement, la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques (CVCCEP) est compétente pour exercer un contrôle non juridictionnel sur la gestion des entreprises publiques, parapubliques et des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique (loi 90-01 du 26 juin 1990, décret 92-1559 du 12 novembre 1972 fixant les règles de fonction de la CVCCEP).

En 1992, la réforme judiciaire dont la quintessence est la spécialisation des juridictions supérieures issues de la Cour Suprême, consacrait à la deuxième section du Conseil d'Etat a créé par la loi constitutionnelle n° 92-622 du 30 mai 1992 les compétences en matière de comptabilité publique antérieurement dévolues à la troisième section de la défunte Cour Suprême.

Au demeurant, il est à souligner qu'à la faveur de la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des comptes, la compétence en matière de comptabilité publique est alors attribuée à la Cour des Comptes qui intervient dans l'audit financier et comptable des organismes publics et devient alors seule juge des comptes des comptables publics.

De même, la Cour des comptes exerce son contrôle sur les organismes privés bénéficiant du concours financier de l'Etat et sur les sociétés nationales à participation publique majoritaire (plus de cinquante pour cent (50%) du capital social).

Ainsi, le sujet objet de notre étude : « Analyse du rôle de la Cour des comptes dans l'audit du secteur public » qui semble circonscrire la réflexion au secteur public stricto sensu nous oblige-t-il à nous limiter aux structures étatiques proprement dites.

Cependant, il est à remarquer que le rôle d'audit et de contrôle de la Cour des comptes dépasse le secteur public pour embrasser le parapublic qui englobe des démembrements de l'Etat à gestion privée, les sociétés nationales et les personnes morales bénéficiant du concours financier de la puissance publique.

L'avènement de l'indépendance politique dans nos pays aux environs des années 1960 a fait naître chez beaucoup de nos compatriotes un enthousiasme certain consécutif au désir d'accéder à la souveraineté internationale.

Cependant, il fallait le constater, les rampes de lancement d'un développement économique étaient encore fragiles.

Même si la démarche d'audit est sensiblement identique à quelques variantes près, le respect de la sémantique telle qu'édictée par le sujet ne s'aurait limité notre réflexion au secteur public dans le sens organique ou restreint du terme exclusivement.

En effet, le secteur public relativement à son champ de couverture comprend également des structures privées qui exercent du reste, des missions de service public ou d'intérêt général et c'est là tout le sens fonctionnel de cette notion qu'il faut prendre en compte dans le cadre de ce mémoire.

Il faut souligner que le tissu industriel était en balbutiement parce que constitué de quelques unités de transformation sans grande envergure, l'économie était essentiellement rurale et se résumait à une économie de traite basée sur la commercialisation des produits agricoles.

Des lors, l'Etat a cherché à combler ce vide par la correction de certains déséquilibres. C'est ainsi qu'il s'est impliqué dans plusieurs activités économiques allant du commerce de distribution avec la SONADIS (Société Nationale de Distribution) à la mise à disposition de

crédits au monde rural via le système bancaire par la BNDS (Banque Nationale de Développement du Sénégal) en passant par certaines unités industrielles telles que la SISCOMA (Société Industrielle Sénégalaise de Construction de Matériel Agricole), la SODEC (Société de Décorticage) etc.

Le secteur agricole n'a pas été en reste avec la création de sociétés dites « d'intervention » comme la SODEVA (Société de Développement et de Vulgarisation Agricoles), la SODEFITEX (Société de Développement des Fibres Textiles), la SODAICA (Société de Développement Agricole et Industriel de la Casamance) etc. dans lesquelles l'Etat à injecter beaucoup de ressources humaines (détachement d'agents de l'Etat) et financières (participations au capital) sans rendement probant pour la plupart d'entre elles.

Il s'y ajoute une multitude d'entreprises publiques et de sociétés nationales dont l'efficacité et l'efficience n'ont pas répondu aux attentes des autorités et des populations. Ainsi une nouvelle orientation de l'intervention de l'Etat à la faveur de politiques d'ajustements structurels sous la houlette des bailleurs de fonds (Banque Mondiale, Fonds Monétaire International) a annihilé tous les efforts de développement eu égard à la morosité économique inhérente aux dysfonctionnements dans beaucoup de secteurs. Cependant, il faut reconnaître que l'Etat avait cherché à prévenir de tels manquements liés entre autres au management par la création de structures de contrôle.

C'est ainsi que la loi organique N° 60-17 du 03 Septembre 1960 reconnaît à la 3^e section de la cour suprême les fonctions de juge des comptes.

De même, la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques créée en 1972 se voyait rattachée à la 3^e section de la cour suprême de l'époque.

Aujourd'hui le contexte de globalisation et de mondialisation de l'économie auquel s'ajoute le besoin de transparence voulu et exigé par la démocratie impose une nouvelle option pour l'atteinte des objectifs du millénaire pour le développement.

Aussi, l'audit du secteur public dont la finalité est le contrôle rigoureux de l'utilisation des ressources publiques est – il de mise dans les pays qui se veulent émergents.

Au Sénégal le besoin de contrôle s'est très tôt fait sentir pour des raisons de transparence, de bonne gouvernance et d'engagement dans la voie du développement durable objectifs de toute démocratie majeure.

A travers son rattachement à la cour des comptes créée en 1999 par la loi organique 99-70 du 17 Février 1999 et dont elle devient la 3^e chambre la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques procède à l'audit du secteur parpublic.

Ainsi les pouvoirs publics ont certainement mis beaucoup de moyens pour la réussite de leur politique en matière d'audit par l'institution d'une juridiction supérieure de contrôle des finances publiques.

Cette option résolue de transparence voulue par les autorités, s'articule parfaitement aux dispositions de l'article 38 du traité instituant au sein de l'UEMOA¹ une cour de comptes chargée du contrôle des comptes de l'union et particulièrement du contrôle de l'efficacité et de la régularité de l'emploi des ressources communautaires, de l'évaluation des systèmes de vérification de comptes et des résultats du contrôle des comptes des états membres.

Malgré les mesures prises et les textes mis en place, des irrégularités sont toujours constatées dans les entreprises du secteur public sénégalais. Des entreprises publiques comme la SODEVA, la SOTRAC, ont disparu à cause de beaucoup de manquements et autres irrégularités.

Dans ce contexte, il est légitime de se poser la question suivante :

Les méthodes de contrôle utilisées par la Cour des comptes sont –elles efficaces ?

Pour répondre à cette question fondamentale il est nécessaire de répondre aux questions subsidiaires suivantes :

- les méthodes de contrôle de la Cour des comptes sont-elles adaptées au contexte ?
- les outils de contrôle utilisés sont –ils efficaces ?
- les contraintes imposées aux fautifs peuvent elles restaurer l'éthique de gestion ?

C'est pour répondre à ces différentes interrogations que nous traitons du thème

« Le rôle de la Cour des comptes dans l'audit du secteur public ».

Cette étude a pour objectif général d'identifier les méthodes de contrôle utilisées par la cour des comptes dans un premier temps en vue de les analyser pour déceler leurs faiblesses et leurs forces, dans un second, formuler une opinion et des recommandations sur la contribution de la Cour des comptes dans la performance des entreprises contrôlées.

De manière spécifique, cette étude vise les objectifs suivants :

- d'identifier les différents rôles de la Cour des comptes du Sénégal ;

¹ Union Economique Monétaire Ouest Africaine

- de dresser la typologie des différentes missions de la Cour des comptes ;
- de vérifier l'efficacité des méthodes utilisées par la Cour des comptes ;
- d'analyser les performances de la cour en tenant compte au regard des mutations de l'environnement et de faire des recommandations pertinentes.

Cette étude comporte deux parties :

- La première est consacrée à la revue de la littérature et la méthodologie de l'étude. Elle permet de faire une synthèse des connaissances scientifiques dans le domaine de l'audit du secteur public.
- La seconde, plus pratique, consiste à analyser les méthodes d'intervention de la Cour des comptes pour déceler les forces et les faiblesses afin de proposer des recommandations et suggestions pour les améliorer.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**PREMIERE PARTIE : CADRE CONCEPTUEL DE
L'AUDIT DU SECTEUR PUBLIC.**

L'audit du secteur public est généralement exercé par les organes de contrôle étatiques. Cependant, certains démembrements de l'Etat (sociétés nationales notamment) qui n'en constituent pas moins une composante essentielle dudit secteur font l'objet d'un audit légal ou contractuel par des commissaires aux comptes eu égard à leur mode de gestion typiquement privé même si ces structures peuvent être auditées par des corps de contrôle de l'Etat.

L'audit du secteur public est marqué par l'évolution de sa méthodologie qui est passée de l'inspection classique avec toute la connotation répressive du terme, à une approche moderne qui privilégie la prévention. Il s'agit maintenant d'un audit dont les principaux axes sont relatifs à l'organisation à l'examen des états financiers et à la rentabilité de l'entité vérifiée.

La Cour des comptes, à travers ses méthodes de contrôle non juridictionnel, s'évertue à mettre en exerce ces différents aspects par :

- un audit organisationnel dont le but est de s'assurer de l'application du dispositif de contrôle interne qui est le cadre réglementaire fixant les règles d'organisation et de fonctionnement de la structure contrôlée.
- un audit financier et comptable, qui permet aux auditeurs de donner une opinion motivée en s'assurant que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.
- un audit de rentabilité basée sur l'efficacité de l'économie et l'efficience et qui se dégage dans la corrélation moyenne mise en œuvre, l'objectif visé est la réduction des coûts de réalisation. La rationalisation des choix budgétaires trouve en cela une unité de mesure pertinente.

Le caractère universel de l'audit et sa pertinence dans la gestion en général ne sont plus à démontrer. C'est pourquoi des structures publiques et privées en charge de l'audit existent dans tous les pays du monde avec des méthodes d'investigation plus ou moins standardisées. Il est nécessaire de présenter les différents concepts et les outils utilisés par cet organisme de contrôle.

CHAPITRE I : L'AUDIT DU SECTEUR PUBLIC.

Prélude à une étude approfondie du fonctionnement d'une institution exerçant dans le domaine de l'audit, l'éclaircissement de certaines notions nous semble utile avant de faire des études approfondies. Ce chapitre s'articule autour de trois sections qui traiteront dans un premier temps des controverses qui existent autour de la notion d'audit, des différentes approches et des composantes de cette activité. Il s'agit dans ce chapitre de faire une synthèse des connaissances scientifiques dans le domaine avant de montrer les spécificités du contrôle des entreprises publiques.

I.1. De la notion d'audit.

Selon Bouquin (1996), l'audit est difficile à définir du fait des conceptions différentes qui existent au niveau des différents auteurs mais des différentes pratiques qui font que le terme audit est parfois galvaudé.

C'est ce qui rend parfois cette notion difficile à cerner. Il est alors nécessaire de faire la genèse de cette activité avant de soulever les controverses qui existent au niveau de la définition du concept.

I.1.1. Genèse de l'audit.

Selon Mikol (1999), l'audit a été utilisé depuis l'antiquité Gréco-Romaine, puis par les anglo-Saxons. L'activité s'est surtout développée en France dans les années soixante.

Si la production des informations financières et comptables a toujours été perçue comme un acte de bonne gouvernance par les opérateurs économiques, le besoin d'en effectuer le contrôle est devenu une formalité substantielle pour des besoins de transparence et d'éthique de gestion.

Ainsi, selon Bouquin et Bécour (1996), à l'origine, l'audit était perçu comme un procédé de vérification, d'examen critique d'informations par rapport à un référentiel identifié répertoriant les comptes mouvementés au rythme de l'activité de l'entreprise.

Il s'agit là de l'audit financier conduisant à la certification suite à la production d'états financiers réguliers et sincères et dont la conformité et l'aptitude reflétant l'image fidèle de l'entreprise sont avérées.

Les activités multisectorielles de l'entreprise ont contribué pour une large part à l'évolution de l'entendement du mot audit qui est devenu plus que financier.

Ainsi le domaine de l'audit s'est aujourd'hui élargi pour embrasser d'autres aspects de la vie de l'entreprise tels que :

- l'informatique (audit informatique) ;
- le social (audit social) ;
- les projets (audit de projet), etc.

On parlera alors selon Bouquin et Bécour (1996), dans ces cas d'audits opérationnels qui regroupent l'ensemble des missions dont l'objet est d'améliorer les performances de l'entreprise.

L'audit opérationnel a pour finalité l'analyse des risques et des déficiences existants dans le but de donner des conseils, de faire des recommandations, de mettre en place des procédés (procédés informatiques, procédés de gestion des stocks...) ou encore de proposer de nouvelles stratégies.

Tous les pays du monde particulièrement attachés à la qualité de l'information financière notamment les pays anglo-saxons ont développés une importante littérature sur l'audit.

Les développements y afférents s'accordent sur le fait que l'audit est par essence un examen critique dans le but de vérifier des données provenant d'une structure d'où l'existence d'un besoin de contrôle.

Les définitions subséquentes de l'audit dont le nœud gordien est cet attachement immuable au contrôle, font remarquer dans leur approche respective l'évolution lexicale du mot inhérente à ses différentes conceptions.

I.1.2. Définitions de l'audit

Pour Grand et Verdalle (2006), l'audit est perçu comme « l'émission d'une opinion motivée sur la correspondance entre un existant et un référentiel ». Cette définition est simple et n'entre pas suffisamment dans les détails. Ce qui fait qu'elle est loin d'être acceptée par tous. Il y a d'autres définitions qu'il convient de présenter.

La mise en relief de l'existence d'un référentiel dans cette définition est tout de même pertinente car auditer revient à comparer un existant à un référentiel. Les résultats de ce rapprochement entre les informations ainsi rencontrées d'exprimer une opinion motivée parce basée sur des faits concrets. Les manquements découlant de cette définition sont :

- la méthodologie à adopter en vue de l'expression d'une opinion motivée a été occultée ;
- la qualité des auditeurs devant conduire la mission n'est pas explicitée ;
- cette définition s'assimile à l'inspection dont la mission première est la recherche de la fraude.

Par contre, Renard (2000), l'audit est perçu comme un « examen critique des informations d'une organisation à travers une démarche rationnelle suivant des normes établies en vue d'y formuler une opinion objective ».

Une lecture synthétique des deux définitions précédentes permet de cerner les différents aspects de l'audit.

Cependant si la qualité de l'auditeur (être un professionnel) n'a pas été relevée dans cette vision, pour l'essentiel on y retrouve les autres aspects de l'audit à savoir :

- l'existence d'un référentiel ;
- la démarche de l'auditeur qui doit être méthodique, indépendante et documentée ;
- la finalité de l'audit destinée à « comprendre et faire comprendre le système en place où à mettre en place ».

Au demeurant, une définition qui englobe tous les aspects de l'audit a été trouvée en mars 1985 lors des premières assises de l'audit en France.

En effet, l'audit y a été défini comme « une démarche ou une méthodologie menée de façon cohérente par des professionnels utilisant un ensemble de techniques d'informations et d'évaluation afin de porter un jugement motivé et indépendant, faisant référence à des normes sur l'évaluation, l'appréciation, la fiabilité ou efficacité des systèmes et procédures de l'organisation (Collins et Vallin 1992 : 22).

Selon Renard (2000 : 62), cette vision de l'audit assez réductrice a été dépassée et une nouvelle définition adoptée par l'IIA (The institute of internal Auditors) qui mettent l'accent sur la maîtrise des risques, la création de valeur ajoutée et la bonne gouvernance. Selon l'IIA l'audit peut être perçu « comme une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systémique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

Il faut souligner que l'audit est une activité qui s'appuie généralement sur des normes acceptées pour pouvoir formuler un jugement pertinent sur un processus donné. Il est alors

nécessaire de présenter de manière succincte les normes d'audit et de faire la typologie des différents types d'audit.

Avant de classer les différents types d'audit, il est nécessaire d'énoncer brièvement les principales normes d'audit.

I.2. Les normes d'audit.

Les normes internationales sont édictées par certaines institutions telles que l'IIA (Institute of Internal auditors), l'INTOSAI (organisation internationale des instituts supérieurs de contrôle), l'IFAC (International Federation of accountants ou fédération internationale des comptables).

C'est dans la « déclaration des responsabilités » publiée en 1947 que l'IFAC crée en 1941 a défini les objectifs et le champ d'action de l'audit interne ; cette publication régulièrement mise à jour est à la base de la formalisation des normes actuelles.

Les normes d'audit constituent le cadre de référence universel de la profession qui comprend :

- le code de déontologie ;
- les normes professionnelles ;
- et les modalités pratiques d'application.

I.2.1. Le code de déontologie relatif à L'audit.

Il s'agit généralement d'un ensemble de règles mises en place par l'IFAC notamment et qui reposent sur les principes fondamentaux ci après :

- l'intégrité source de confiance accordée aux auditeurs est synonyme de probité ;
- l'objectivité dont le degré mesure l'impartialité du jugement de l'auditeur, est essentiellement basée sur l'indépendance du jugement de ce dernier ;
- la confidentialité et la compétence qui sont des principes généraux de l'audit interne et externe demeurent le fondement de l'éthique de gestion, de plus l'auditeur doit avoir une formation pointue et pluridisciplinaire dans les domaines essentiels de la gestion.

I.2.2. Les normes professionnelles édictées par des organismes tels que l’IIA 1

Ces normes sont édictées par l’IIA (Institute of Internal Auditors) ou l’INFOSA² en plus des sources doctrinales de l’IFACI entre autres.

Ainsi le référentiel de base de l’audit qui en est issu épouse parfaitement la devise de cette profession : « le progrès après le portage ». La portée de cette devise se comprend parfaitement en ce sens qu’elle est liée au caractère évolutif de la profession mais aussi à sa quête permanente de l’excellence à travers le benchmarking notamment.

Les normes ci-dessous énumérées constituent l’ossature de celles dites professionnelles. Il s’agit de :

- les normes de qualifications qui fixent les caractéristiques des structures et des personnes menant des activités d’audit ;
- les normes du fonctionnement relatives à la nature des activités des services d’audit et à leurs critères de qualité qui font référence à sept domaines :
 - la gestion de l’audit (Norme 2000)
 - la nature du travail (Norme 2100)
 - la planification de la mission (Norme 2200)
 - l’accomplissement de la mission (Norme 2300)
 - la communication des résultats (Norme 2400)
 - la surveillance des actions de progrès (Norme 2500)
 - l’acceptation du risque par la D.G (Norme 2600) ;

I.2.3. Les modalités pratiques d’application.

Elles concernent lors l’ensemble des diligences à mettre en œuvre lors des travaux d’audit et peuvent se résumer en quatre points essentiels :

- la planification et la supervision des travaux ;
- la motivation de l’opinion sur la base de preuves indéniables ;
- l’évaluation du contrôle interne ;
- le respect des techniques de rédaction de rapport sans oublier que la première monture (pré rapport) revêt un caractère éminemment contradictoire.

I.3. Typologie de l'audit.

L'évolution de la notion d'audit s'est également faite de manière transversale pour embrasser divers domaines de l'activité humaine allant du social à l'environnement en passant par le marketing etc.

Le nœud gordien de toutes ces approches de l'audit est la vérification, sur la base d'évaluation critique, de l'application correcte de normes.

Cependant, leur différence parfois fondamentale est à l'origine de divers types d'audit dont l'assimilation entre, eux selon Mikol (1999), est impossible ce qui a conduit à une classification multiforme de l'audit. On pourra retenir entre autres.

I.3.1. L'audit légal et l'audit contractuel.

Selon Bouquin et Bécour (1996), l'audit légal communément dénommé commissariat aux comptes est obligatoire, exemple pour certaines sociétés commerciales qui sont tenues à la fin de chaque exercice de s'attacher les services d'un commissaire aux comptes (auditeur légal), seul habilité à vérifier les comptes de la structure. Par contre l'audit contractuel n'étant pas prescrit par la loi, il est loisible aux dirigeants de s'adresser à un professionnel de l'audit pour y procéder.

Pour Bouquin et Bécour (1996), l'audit légal ou contractuel est généralement un audit de régularité et un audit d'efficacité chaque fois que l'auditeur recherche l'utilisation adéquate des moyens mis en œuvre par rapport à un référentiel (loi, règles de gestion, procédures).

Quand cet audit prend la forme d'un audit d'efficacité, son objectif est de s'assurer que les moyens dégagés ont été utilisés de façon efficace et efficiente, que l'entité a atteint ses objectifs. Enfin l'audit d'efficacité cherche à mesurer l'efficacité et la pertinence des règles de gestion appliquées dans la structure.

I.3.2. Audit comptable et financier et audit opérationnel.

L'audit comptable et financier, selon Bouquin et Bécour (1996) est un examen critique des comptes annuels en vue de s'assurer que l'activité de l'entreprise est fidèlement transcrite dans les comptes appropriés conformément au référentiel comptable préétabli.

Quant à l'audit opérationnel, son objectif est d'analyser les risques et les déficiences existants dans le but de donner des conseils, de faire des recommandations, de mettre en place

des procédés (procédés informatiques, procédés de gestion des stocks) ou de proposer de nouvelles stratégies.

I.3.3. Audit externe et audit interne.

L'auditeur externe procède à la vérification des informations comptables afin de statuer sur leur sincérité et leur régularité.

L'auditeur est un employé de la structure contrôlée qui s'occupe de l'audit opérationnel alors que l'auditeur externe agit pour le compte d'une autre entité.

I.4. Présentation du secteur public.

Le secteur public qui est essentiellement le domaine d'intervention de l'Etat et de ses démembrements avait été marqué dans l'histoire par son élargissement à la plupart des sphères de la société en vue de la satisfaction des besoins de la population. Cette ambition, certes louable, s'explique par la recrudescence de nouveaux besoins de l'Homme certainement liés à la modernité.

I.4.1. Acception classique du secteur public

Dès la crise de 1929, l'économiste John Maynard KEYNES faisait remarquer que, seul l'Etat, par son intervention dans la vie économique et sociale, était en mesure de rétablir les équilibres fondamentaux. L'Etat providence avec son interventionnisme multiforme vit le jour au grand bonheur de tous les acteurs, l'Etat étant devenu ainsi le principal agent économique.

Cependant, l'Etat interventionniste, atteignit son apogée dans les années d'après guerre marquées par des interventions tous azimuts de l'Etat dans le social surtout.

L'avènement de l'Etat providence a eu pour conséquence l'augmentation de ses charges et le cas échéant, l'élargissement de son champ d'intervention : le secteur public.

Cette politique interventionniste de l'Etat-providence a conduit à un accroissement exponentiel des dépenses publiques lié à l'élargissement du secteur public.

Dès lors, il a fallu s'ajuster par un désengagement de l'Etat dont la philosophie est, « Moins d'Etat mieux d'Etat » les lois du marché s'appliquent désormais et mettent fin aux chimères de l'action collective. Ainsi de nouvelles politiques structurelles prônées par la Finance Internationale ont supplanté celles dites conjoncturelles qui avaient pour objectifs la croissance et l'emploi.

La libéralisation des conditions de l'offre est devenue la priorité en lieu et place de la stimulation de la demande.

La mise en œuvre de ce désengagement de l'Etat par le principe de « moins d'Etat, mieux d'Etat », a engendré un vaste mouvement de privatisation.

I.4.2. Acception moderne du secteur public.

La privatisation qui vient du mot latin « privare » qui signifie privé mettre à part, ôter de l'espace collectif s'analyse comme une vente ou cession par l'Etat à des investisseurs de capitaux privés, tout en partie d'une société publique. Outre la réduction du portefeuille de l'Etat d'où le redimensionnement du secteur public qui voit ainsi son domaine d'actions réduit, les objectifs idéologiques suivants de la privatisation peuvent être retenus entre autres :

- la réduction de l'intervention de l'Etat dans l'économie ;
- la disparition des monopoles antérieurement concédés à certaines activités.
- La gestion autonome de certaines entreprises ce qui n'entame en rien le pouvoir régalien de l'Etat vis-à-vis d'elles ;
- La mise à disposition de l'Etat d'une plus value de trésorerie née des cessions d'actifs.

Les constantes qui demeurent la trame de fonds de toutes les définitions visées supra et qui sont du reste le gage d'une bonne exécution de l'audit se résume à :

- l'existence d'un référentiel
- l'expression une opinion motivée.

Dans le premier cas, faudrait-il le rappeler, l'audit permet de mesurer l'écart ou le gap qui sépare l'existant à des projections établies dans l'organisation en un moment donné.

Ce gap qui constitue une agrégation des manquements par rapport aux objectifs fixés, est répertorié par l'auditeur.

Dès lors, on peut auditer certaines activités, la gestion de la qualité ou des risques en se rapprochant de certains standards ou normes.

Et c'est là toute la différence entre l'audit qui exige un référentiel et le conseil pour lequel, l'expérience et le savoir faire du conseiller, suffisent pour donner une opinion.

Dans le second cas, il est important de rappeler que toute mission d'audit est sanctionnée par l'établissement d'un rapport circonstancié qui fait état de conclusions corroborées par des faits.

Ces faits collectés par l'auditeur doivent reposer sur des réalités indéniables.

Ainsi l'auditeur doit certainement relever des faits à l'origine des dysfonctionnements constatés tout en précisant les causes et les risques y relatifs mais également faire des recommandations appropriées.

« La théorie de l'agence » est également un domaine privilégié de l'audit et ce pour des raisons évidentes.

En effet cette conception repose sur la mise en commun d'une part des moyens de production par un actionnaire dénommé aussi « principal » et d'autre part du savoir faire d'un agent qui peut être qualifié d'apport en industrie.

Une telle relation instaurée dans le but de maximiser le profit de l'actionnaire n'est certainement pas sans intérêt pour l'agent en termes de salaires et d'autres avantages en nature.

Cependant des risques certains naissent de ce type de relation compte tenu du caractère asymétrique de l'information détenue pour la plupart par l'agent au détriment du principal et d'éventuelles velléités du manager de s'éloigner de l'objectif initial (maximiser le capital de l'actionnaire) pour sa valorisation personnelle.

Une mission d'audit est alors nécessaire pour mesurer le respect des règles du jeu par toutes les parties prenantes au contrat.

I.5. Les différentes phases d'une mission d'audit.

Par composante de l'audit du secteur public, nous entendons, la spécificité de la démarche qui comporte des étapes mais aussi l'évaluation du contrôle interne qui est important pour permettre à l'auditeur d'apprécier la fiabilité des mécanismes de contrôle interne.

I.5.1. Démarche d'audit.

L'activité d'audit, selon RENARD (2000) obéit à des normes auxquelles tous les professionnels ont fini par s'accorder, c'est pourquoi sa mise en œuvre s'articule sur une démarche composée pour l'essentiel des étapes suivantes :

- La planification de la mission,
- La phase d'intérim ou de l'évaluation des procédures,
- Et la phase finale ou de contrôle des comptes

Chacune des phases précitées permet d'atteindre des objectifs qui découlent de la mise en œuvre d'un certain nombre de techniques déterminées.

1.5.1.1. La planification de la mission.

Selon RENARD (1999) ? son but est de préparer la mission d'audit qui doit se dérouler consécutivement sur les trois étapes suivantes :

- La prise de connaissance générale de l'entité à auditer ;
- La confection du plan d'audit ;
- La programmation de la mission.

A chaque étape, les auditeurs utiliseront des outils déjà normalisés tels que des manuels d'audits, des questionnaires, des plans d'audits et des propositions de travail compte tenu des objectifs visés et des spécifiques de la mission.

1.5.1.2. Prise de connaissance générale

Elle permet aux auditeurs de mieux cerner la sphère d'évolution de la structure auditée et plus généralement son environnement immédiat. En fait, cette phase permet à l'auditeur de pénétrer le tréfonds de la structure en cause pour en connaître les mécanismes de fonctionnement, de production de biens ou services.

En effet, il serait aberrant de vouloir vérifier les comptes d'une entité si l'on ne maîtrise pas la nomenclature desdits comptes, le système comptable et les procédures appliquées etc....

Cette prise de connaissance passe nécessairement par des interviews, des entretiens avec tous les acteurs de la structure (dirigeants, employeurs simples) usagers, par l'étude du système de contrôle interne, la documentation interne (note de service, manuels de procédures) et enfin l'étude de la sphère d'évolution de l'entreprise.

Conséquemment selon MIKOL (1999) l'auditeur se fait une idée précise des principales caractéristiques de l'entité à travers son organisation, ses dirigeants, ses spécificités de fonctionnement et des zones de risques à surveiller.

A priori dans la recherche de la connaissance de l'entité contrôlée, l'auditeur s'évertue à comprendre le mécanisme de fonctionnement de la structure en cause à travers son organisation, ses ressources humaines, financières, et matérielles, son système d'information, la qualité des produits et services offerts, etc...

Ainsi, cette prise de connaissance conduit certainement à dresser un tableau synoptique de la structure qui met en exergue l'organisation dans son ensemble.

En effet à l'issue de cette phase, l'auditeur se fait une idée de l'organigramme de l'entité contrôlée notamment ses interactions avec son environnement interne et externe, ses forces et faiblesses, les risques potentiels et enfin les conclusions des audits antérieurs qui pourraient peut être orientés ses investigations.

1.5.1.3. La conception du plan d'audit

Le plan stratégique également appelé plan d'audit ou plan de mission est un document qui synthétise l'orientation du travail de la mission de même que la justification de ce choix.

Sa prise de connaissance par les auditeurs impliqués dans la mission est nécessaire d'autant qu'elle permet de mieux cerner les caractéristiques de l'entité.

Il y est essentiellement consigné l'identification des risques relevés et l'approche d'audit pour y remédier.

C'est pourquoi HUMPHY et MOIZE (1990) reconnaissent à la planification une fonction particulièrement importante en tant qu'elle permet de déterminer les travaux à réaliser, d'évaluer les risques et l'approche d'audit y afférente, d'appréhender les forces et les faiblesses de l'entreprise et les écueils auxquels la mission pourrait se heurter.

Le programme de travail issu du plan stratégique permettra de déterminer les contrôles à effectuer sans obérer la nature et l'ampleur des travaux eux même tributaires du niveau et de la nature du risque inhérent à chaque cycle.

Aussi, les normes de travail de la Cour des comptes en général et les spécificités de chaque mission commanderont – ils les procédures d'audit applicables à chaque cycle.

1.5.1.4. Programmation de la mission

Elle consiste selon MIKOL (1999), pour l'essentiel à définir l'orientation générale de la mission, à désigner les auditeurs retenus à cet effet et à déterminer le temps nécessaire à son déroulement le choix des membres de l'équipe d'audit est délibérément orienté car tenant compte du profil de chaque auditeur et de son expérience dans la sphère d'évolution de la structure contrôlée. En effet, en tenant compte de ces deux éléments, l'auditeur doit être en mesure de formuler des recommandations sur des activités menées par des spécialités de niveau très relevé parfois.

L'autre aspect important de cette phase est la mise en œuvre d'un chronogramme qui tienne compte des échéances du reporting (transmission des rapports et tenue des séances de restitution).

Enfin, toutes ces tâches à réaliser dans le cadre de cette étape doivent être consignées de manière synthétique dans la note d'orientation générale de la mission qui décrit succinctement l'entité à auditer, les objectifs et l'organisation de la mission.

I.5.2. L'évaluation du contrôle interne.

L'évaluation du contrôle interne première étape de l'audit pratique sur le terrain après la planification, permet d'identifier les risques relatifs au fonctionnement de l'entreprise et les travaux d'audit à y adapter.

Ainsi MIKOLI (1999) précisait qu'il s'agit de l'évaluation des procédures (utilisation des documents standardisés, instauration de système de contrôle) et de façon spécifique de s'assurer de la séparation des fonctions opérationnelles de celles de teneur de livres en comptabilité deniers ou matières.

L'évaluation du contrôle passe nécessairement par la description des procédures de l'entreprise, par des entretiens avec les responsables et le personnel, la prise de connaissance de la documentation interne. Toutes ces actions permettent de maîtriser le circuit d'information (circulation des documents) et une description précise des tâches.

Par ailleurs, des guides opératoires et des questionnaires ayant pour objet de servir de base aux entretiens tout en n'occultant aucun élément important, sont également utilisées dans la description des procédures.

FRANCISJ-R (1994) précisait que l'utilisation de documents standardisés est diversement appréciée tantôt ils sont perçus comme des guides méthodologiques tantôt comme « des camisoles de forces » ou comme des standards pour justifier le travail effectué.

Faisant suite à la description des procédures, la réalisation des tests de conformité s'attache à montrer que les procédures en cause sont effectivement appliquées dans la structure.

Dans le but d'approfondir ses connaissances d'une procédure et de maîtrise des systèmes, l'auditeur s'évertue à suivre des opérations d'une procédure et à vérifier que les contrôles et processus décrits sont effectivement réalisés.

Après ces étapes, l'auditeur procède à l'évaluation du contrôle interne en se basant sur les questionnaires de contrôle interne dont l'objectif est de scruter successivement tous les éléments du dispositif de contrôle.

Ainsi, les forces et les faiblesses de cette disposition se dégageront de ce diagnostic.

Les faiblesses relevées conduisant à des risques, il va de soi que le programme de contrôle sera conséquemment orienté.

Par exemple si l'auditeur constate des manquements dans la tenue du compte bancaire de la structure, il reste évident qu'il renforcera ses vérifications dans la gestion du compte pour déceler éventuellement des malversations ou autres détournements.

C'est pourquoi l'auditeur dans le cadre du programme d'audit ou planning d'audit, servira une feuille de couverture. Celle-ci décrit l'objectif de contrôle, les modalités de mise en œuvre d'une tâche définie dans le programme de vérification et les conclusions tirées. Selon LEMONT O. (1995) la feuille de couverture précise le « comment » alors que le planning d'audit énonce le « quoi », le rapport d'orientation le « pourquoi ».

Ensuite l'auditeur renseignera la F.R.A.P (Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème). La FRAP est le papier de travail qui synthétise les feuilles de couverture et par lequel l'auditeur documente chaque dysfonctionnement ; l'ensemble des FRAP constitue le corps du rapport d'audit.

Les mentions suivantes sont portées dans chaque FRAP :

- le problème décelé dans la feuille de couverture ;
- les faits qui le prouvent ;
- les causes qui l'expliquent ;
- les conséquences possibles ;
- les recommandations pour la solution.

Il reste entendu que toutes les FRAP doivent être discutées avec l'audité et validées par le chef de mission.

I.5.3. Contrôle des comptes

C'est la phase ultime de l'audit durant laquelle les auditeurs effectuent des tests, procèdent aux contrôles nécessaires.

Les différentes étapes de la démarche d'audit ont pour objectif la recherche d'éléments de preuve ce qui du reste, est le label des auditeurs.

Au surplus, le système d'information mis en place par l'organisation (audit informatique) pourrait aider à rassembler certaines preuves au moyen des logiciels d'audit.

Dans tous les cas si elles sont probantes, selon MIKOL, il faut combiner les preuves (aucune d'elles ne pouvant être rejetée d'emblée) pour aboutir à une démarche d'audit rationnelle.

C'est pourquoi, les techniques de recherche de preuves préconisée par MIKOL (1999) se résument aux six catégories suivantes :

- l'inventaire physique qui consiste à constater l'existence matérielle des soldes des comptes d'actifs ;
- le contrôle sur pièces permet à partir des pièces comptables justificatives de vérifier les flux et soldes des comptes mouvementés.
- la circularisation ou confirmation directe consiste à recueillir des informations auprès des tiers ou des personnes étrangères à la structure, de certifier que les informations sont avérées ;
- Les entretiens avec l'ensemble du personnel et le staff dont les explications permettent de mesurer de façon raisonnable les options prises par l'entreprise et l'application des procédures.

De plus l'auditeur fera une évaluation critique des dites explications ainsi que des contrôles arithmétiques (calculs, recoupements) et des contrôles contradictoires qui permettent entre autres, de vérifier par exemple le montant d'une provision, de contrôler un état de rapprochement, ou de s'assurer de la concordance entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique etc....

Il y a également que l'examen analytique basé sur l'étude des tendances, fluctuations et des données issues des résultats annuels comparés aux exercices et budgets antérieurs permet de déterminer le caractère raisonnable des informations véhiculées par les comptes.

Le recoupement de certaines informations relativement à leur cohérence réciproque intéresse également l'examen analytique.

Ainsi on peut vérifier que les masses créditrices du compte fournisseurs d'approvisionnement sont liées à l'augmentation des stocks de matières premières qui ont contribué à augmenter la production de l'entreprise par rapport à l'exercice clos.

L'auditeur doit veiller lors du contrôle des comptes à effectuer les investigations nécessaires sans trop de diligences distinguant aussi l'essentiel de l'accessoire ce qui lui permet d'optimiser ses actions.

Ainsi il pourra émettre une opinion motivée, fondée sur le « seuil de matérialité » qui est celui en dessous duquel il n'aura pas suffisamment d'éléments de preuve pour étayer ses arguments.

Il va sans dire que les contrôles excessifs obèrent le seuil de matérialité et les éléments significatifs sur lesquels l'auditeur doit se fonder pour émettre un « jugement professionnel ».

Les résultats obtenus suite à l'application des procédures d'audit feront l'objet de jugement de la part de l'auditeur et en cas d'absence d'anomalie, il considèrera que les éléments de preuve rapportés sont suffisants pour couvrir le risque lié à une procédure.

Par contre si des anomalies ou erreurs se manifestent, il tentera de mesurer leur impact et de savoir si elles sont volontaires et par conséquent il apprécie l'opportunité d'approfondir ses investigations ou non.

Cependant il importe de considérer que le résultat de l'audit n'est jamais empreint de certitude totale car la recherche de preuve repose sur le sondage dont le caractère aléatoire n'engendre pas une garantie absolue.

De même, les procédures mises en œuvre émanant de l'évaluation des risques et du contrôle interne peuvent être insuffisantes.

En fait, l'objectif n'est pas de cerner complètement le risque mais d'atteindre un seuil optimum qui puisse donner satisfaction relativement aux circonstances ou plus exactement au seuil de nuisibilité.

Ainsi les Anglo-Saxons suggèrent qu'il faut être à l'aise avec les résultats de l'audit (Pentland 1993) tant il est vrai que l'audit ne peut se concevoir comme un processus complètement rationnel eu égard aux limites du jugement humain, à la disponibilité et à la qualité de l'information ainsi qu'à l'appartenance de l'auditeur au corpus social en temps qu'élément et acteur à la foi (Carpenter 1994).

En définitive, il ressort de la démarche d'audit aussi raffinée et précise qu'elle puisse être, force est de croire qu'elle n'est pas souvent exempte de risques qui pourraient altérer qualitativement les résultats attendus.

I.6. En effet il s'agit de risques communément appelés risques d'audit, que nous examinerons au paragraphe suivant :Analyse des risques

I.6.1. Le risque d'audit

Le risque d'audit est le risque que les états financiers présentent des erreurs que les auditeurs n'ont pas détectées et qu'en conséquence ils émettent une opinion erronée sur lesdits états (ISA 2000).

En général, l'auditeur essaie d'amoindrir le risque d'audit en examinant les trois catégories de risques ci après.

I.6.2. Le risque inhérent

D'après l'ISA 200 le risque inhérent est : « est la possibilité qu'une erreur se produise ». Ce risque est alors lié à l'activité et intègre simultanément les éléments qui ont une interaction globale sur l'entreprise et ceux qui agissent sur des comptes spécifiques. Le risque inhérent existe en dehors de l'audit des états financiers, c'est pourquoi l'auditeur ne se focalise pas sur des procédures de contrôle interne pour les détecter. N'ayant aucun pouvoir pour changer le niveau de risque, qui peut être plus important dans certains comptes, certaines transactions ou informations ; l'auditeur se contente d'organiser son travail en ne les occultant pas.

I.6.3. Le risque de contrôle

D'après l'ISA (2000) le risque de contrôle est « le risque qu'une erreur puisse survenir sans avoir été détectée et corrigée en temps voulu par une procédure de contrôle interne de l'entreprise. »

Il est alors largement tributaire du contrôle interne en termes d'application et d'efficacité conceptuelle. S'il est avéré qu'un contrôle efficace réduit le risque de contrôle, sa nullité absolue par contre n'est pas certaine car aucune procédure ne peut attester de sa maîtrise complète.

De par ses recommandations, l'auditeur peut orienter le dispositif de contrôle interne mais il ne peut agir sur le niveau du risque de contrôle.

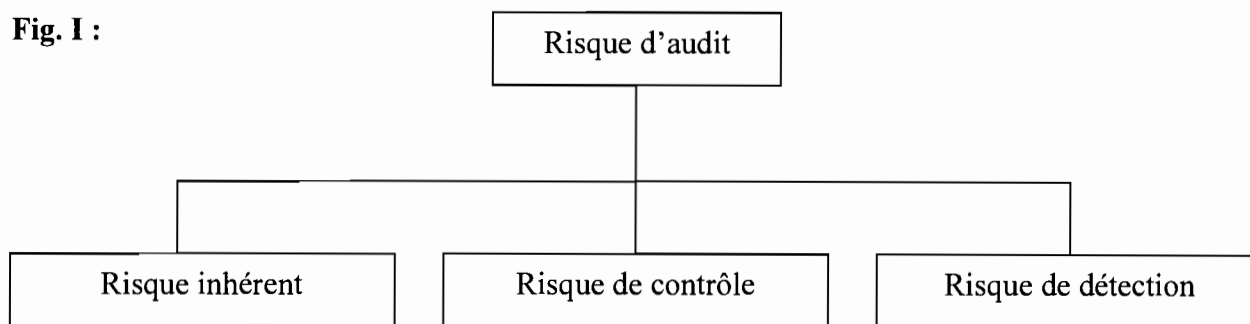
I.6.4. Le risque de non détection

Chaque fois que les travaux de l'auditeur ne détectent pas une erreur dans un solde de compte ou une catégorie de transactions alors que cette erreur isolée ou cumulée avec d'autres erreurs sera significative, on dira qu'il s'agit là du risque de non détection.

L'auditeur peut donc maîtriser ce risque relativement aux travaux d'audit qu'il met en branle. Cependant toutes les transactions ne pouvant être testées intégralement par les auditeurs, il convient de minimiser le risque de non détection tout en tenant compte d'une marge raisonnable.

Le risque d'audit résulte de la synthèse des trois catégories de risque précité et schématisés ci-dessous suivant « le modèle de risque d'audit » ou synthèse de risques d'audit.

Fig. I :

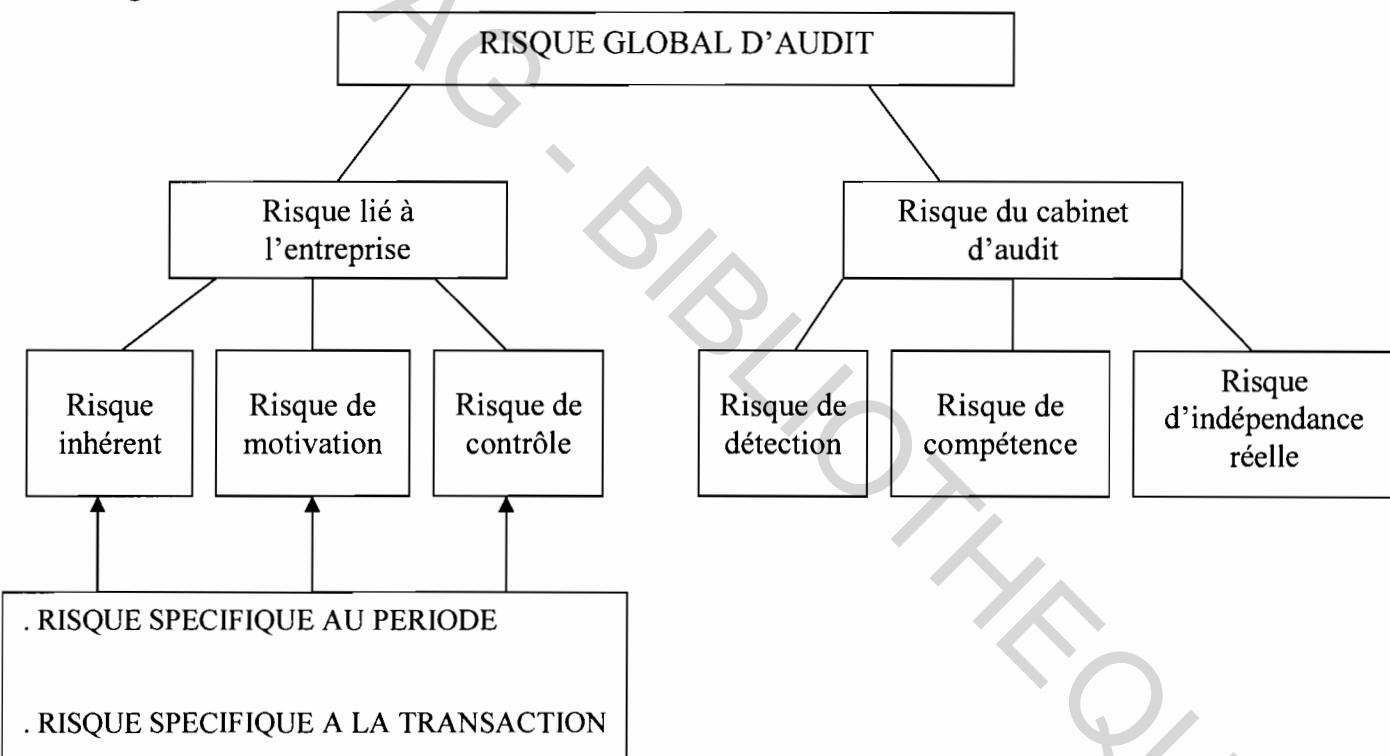


$$RA = RI + /- RC + /- RND$$

Les risques inhérents et les risques de contrôle n'étant pas maîtrisables par l'auditeur, constituent le risque d'erreur significative sur les états financiers (RESEF) d'où la formule

$$RA = RESEF + /- RND$$

Fig II:



Source : Journal of international accounting research. Vol. 4, n°1, 2005

I.6.5. Seuil de signification

D'après la norme CNC.2-203, « une information est significative si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs en se fondant sur les comptes ».

Le caractère significatif se mesure par rapport à un seuil et reste largement tributaire de l'impact de l'élément ou de l'erreur évalué dans des conditions particulières de son omission de son inexactitude.

LEMONT O.(1995) fait remarquer que : « l'auditeur tient compte du caractère significatif d'une information financière tant au niveau des états financiers pris dans leur ensemble qu'au niveau de la transaction et des informations données ».

En tout état de cause même si cette assertion peut aboutir à plusieurs seuils, il est important de distinguer un seuil pour les comptes individuel et un autre pour ceux qui sont consolidés. Enfin, il en sera de même pour les ajustements qui ont un impact sur le résultat et un autre pour les reclassements qui en ont sur la présentation des états financiers suivant les fourchettes usuelles ci-après :

➤ **Pour les ajustements :**

- 5 à 10% du résultat avant impôts ;
- 0,5 à 1% des ventes ;
- 1 à 2% de la marge brute ;
- 0,5 à 2% du total du bilan ;
- 1 à 5% des capitaux propres.
- 10%

➤ **Pour les reclassements :**

- 10% du montant des postes affectés par les reclassements.

➤ **Assertions d'audit**

La norme 0-200 de la CNCC les définit comme « l'ensemble des critères explicites au non retenus par la direction dans la préparation des comptes ». Elles sont au nombre de 7 dont trois concernent les enregistrements comptables, deux sont relatifs aux soldes comptables et deux aux états financiers.

Concernant les enregistrements des comptes il faut rechercher :

- l'exhaustivité ;
- la régularité ;

- la séparation des périodes (exercices comptables). Pour la vérification des soldes des comptes, il faut vérifier :
- l'existence ;
- l'évaluation.

Pour les états financiers, il faut vérifier:

- La présentation des états financiers ;
- La pertinence de l'information financière.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre II : L'AUDIT DU SECTEUR PARAPUBLIC

L'audit du secteur public est un audit souvent complexe à cause des variables du contexte qui agissent sur les styles et les formes de contrôle. C'est pourquoi c'est un audit particulier qu'il convient de présenter pour montrer sa différence avec les autres audits.

II.1. Les particularités de l'audit du secteur public

Selon L'INTOAI (2004), les particularités de l'audit du secteur parapublic tournent essentiellement au tour de deux points :

- le domaine auditoire ;
- la procédure d'audit.

Concernant le domaine auditoire, il concerne les entreprises publiques, les sociétés nationales et les sociétés à participation publique majoritaire ou les sociétés bénéficiant du concours de la puissance publique. Toutes ces structures qui sont le domaine de prédilection de la Commission de vérification des comptes et de contrôle des entreprises publiques deviennent de plus en plus nombreuses (plus de 75). L'intervention de la dite commission dans ces structures devient de plus en plus difficile contre tenu de leur nombre de plus en plus grandissant mais également de leur différence de forme au plan juridique. Ces aspects requièrent de la part des auditeurs des connaissances approfondies et diversifiées pour mener à bien leur mission.

Quant à la procédure d'audit, les travaux de la commission portent en général sur les exercices clos et sont effectués de manière intégrée. Cette méthodologie s'assimile à la conception anglo-saxonne du « full audit » autrement dit vérification intégrale ou audit de la gestion. A cette occasion, la commission s'évertuera à effectuer :

- un audit financier et comptable portant sur la régularité et la sincérité des comptes ;
- un audit de conformité visant le respect des dispositions légales et réglementaires par les responsables de la structure visitée ou contrôlée et particulièrement par l'agent comptable ;
- un audit d'efficacité relatif à l'atteinte des objectifs fixés à l'entité ;
- et un audit d'efficience visant l'optimisation des moyens mises en œuvre.

II.2. Le contrôle de la commission de vérification

La Commission de vérification des comptes et de contrôle des entreprises publiques est la structure en charge de l'audit du secteur parapublic.

Elle a été créée en 1972 et fût rattachée à la faveur de la réforme judiciaire du 30 mai 1992 instituant trois juridictions spécialisées (Conseil Constitutionnelle, Conseil d'Etat et la Cour de Cassation) à la deuxième section du Conseil d'Etat. Avec l'événement de la loi 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des comptes, la commission est désormais rattachée à cette dernière et en devient la troisième chambre. Elle reste autonome dans son mode de fonctionnement et a la charge de vérifier et de contrôler les entités suivantes :

- les établissements publics à caractère industriel et commercial ;
- les établissements publics à caractère scientifique et technologique ;
- les établissements publics professionnels ;
- les établissements publics de santé ;
- les autres établissements publics, dont la création est postérieure à la loi organique sur la Cour des comptes ;
- des sociétés nationales ;
- Les sociétés anonymes à participation publique majoritaire ;
- les organismes dans lesquels l'Etat ou les entités soumises au contrôle de la Cour des comptes détiennent directement ou indirectement, ensemble ou séparément, une participation au capital social permettant d'exercer un pouvoir prépondérant de décision ou de gestion ;
- les institutions de sécurité sociale, y compris les organismes de droit privé assurant en tout ou en partie, la gestion d'un régime de prévoyance de retraite obligatoire de par la loi. La Commission devra aussi s'assurer que les administrations centrales, les services déconcentrés de l'Etat, les sociétés nationales, les établissements publics et les collectivités locales sont en règle avec les contributions et les cotisations dont ils sont redevables envers ces organismes ;
- les structures bénéficiant, sous une forme ou une autre du concours financier ou de l'aide économique de la puissance publique et de l'union Economique Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) ;

- et enfin, à titre exceptionnel, et sur l'autorisation du Président de la République, la Commission peut contrôler la gestion des sociétés anonymes dans le capital desquelles l'Etat détient une participation minoritaire.

II.3. La mise en œuvre de l'audit

Elle consiste à présenter la méthodologie employée par la Commission au cours de ces investigations à savoir :

- la planification des missions ;
- l'application des diligences ;
- les conclusions du contrôle ;
- la gestion des missions.

❖ planification des missions

Elle constitue la première étape de toutes les missions de contrôle de la Commission. Il s'agit d'une phase préparatoire indépendante de la nature du contrôle et du statut des organes contrôlés. La première planification est faite annuellement à l'occasion de la détermination des missions et périodiquement lors de l'élaboration des plans de missions. A l'occasion de la planification périodique, les auditeurs retiendront les points suivants :

- la présentation de l'entité contrôlée en vue d'en avoir une idée précise relativement à son environnement, à sa structure et à son évolution ;
- l'analyse des risques d'audit et de toutes les interactions sur l'environnement interne et externe de la structure ;
- C'est l'organisation du contrôle qui déterminera les diligences à mener et l'orientation de la mission. Cette organisation du contrôle aboutie également à la détermination des cycles répertoriés qui résultent des diligences à mener et sont répertoriés. Ainsi les cycles achats-fournisseurs, contrôle interne et gestion, situation comptable et budgétaire pourraient être retenus entre autres.

❖ application des diligences

Le démarrage de la mission est toujours précédé par une lettre d'information ou par une correspondance appelée lettre de lancement de mission adressée par le président de la Commission au responsable de la structure à auditer, à ses supérieurs hiérarchiques ou à sa

tutelle. Il est spécifié dans ce courrier la date de démarrage de l'audit et les personnes ressources chargées de le conduire. A l'occasion de la réunion de lancement les droits et obligations des dirigeants et de leurs collaborateurs leur seront rappelés en vue de leur permettre de réserver des suites idoines au pré-rapport circonstancié. Le pouvoir d'investigation sur pièces et sur place des rapporteurs découle de leur lettre de mission signée par le président de la Commission et prescrite par le décret N° 92-1559 du 06 novembre 1992 en son article 9 fixant les règles de fonctionnement de la CVCCEP. Les documents fixés à l'annexe de la lettre de mission permettront aux contrôleurs de procéder à l'examen :

- ✓ des états financiers de synthèse (documents comptables, balance générale des comptes) ;
- ✓ des documents budgétaires relatifs au budget primitif et additionnel ;
- ✓ des contrats conventions et marchés liant l'entité contrôlée et les tiers durant la période cible ;
- ✓ de certains documents à caractère réglementaire ou légaux (décret de création, actes de nomination des dirigeants, texte relatif à la création de la structure, directives suite au rapport de la Commission ou d'autres corps de contrôle relatives à la structure etc..) ;
- ✓ toute information ayant trait à la gestion de l'entité, à son patrimoine et à son personnel.

Par ailleurs il est important de rappeler que les membres de la commission peuvent utiliser les différentes techniques d'audit suivant ci-après indiquées :

II.3.1. La revue analytique :

Elle permet d'avoir une vue d'ensemble de la structure contrôlée en dressant un tableau synoptique faisant ressortir les soldes, les mouvements de la période et les reports des différents comptes. Le calcul de certains ratios significatifs est également un indicateur pour des besoins d'investigations qui entrent dans le cadre de l'examen analytique. Ce dernier peut concerner également l'analyse de certains cycles en vue d'avoir une visibilité sur les mouvements des comptes.

II.3.2. L'entretien :

Le but de l'entretien est la recherche de preuves. Il est généralement effectué au siège de l'entité auditée entre les auditeurs, les dirigeants de la structure d'une part, les tiers ayant des

relations d'affaires avec la structure mais aussi avec le personnel de l'entité d'autre part. Les vérificateurs cherchent à mettre à l'aise leurs interlocuteurs lors des entretiens afin de disposer de maximum d'informations. Lors du test de conformité et de permanence les entretiens avec les agents de la structure contrôlée se rapportent à leur travail quotidien et au profil de chacun d'eux. Au moment de l'entretien avec les tiers, hormis la recherche d'information, les contrôleurs s'attèlent à la vérification de certains manquements décelés.

II.3.3. Les questionnaires

Ils s'adressent généralement aux agents subalternes et complètent de façon non négligeable les entretiens entièrement effectués car ils fournissent aux auditeurs des compléments d'informations. Ils sont utilisés en général dans l'appréciation du système de contrôle interne et notamment vis-à-vis du personnel.

II.3.4. La confirmation directe

Communément appelé circularisation, elle a pour but de recueillir auprès des tiers en relation d'affaires avec l'entreprise, des informations dont le caractère contradictoire avec celles déjà recueillies en interne permet de dégager des éléments de preuve. Exemple : demande de solde de comptes à une date précise auprès d'un ou de plusieurs fournisseurs. Les écarts qui pourraient surgir de cette confrontation amènent les vérificateurs à mettre en œuvre des diligences complémentaires.

II.3.5. La vérification arithmétique :

Elle est relative aux pièces comptables mises à disposition des contrôleurs ; il en est de même des états de rapprochement bancaire et CCP, des différents calculs de liquidation sur les factures des fournisseurs etc.... Les calculs relatifs aux remises, rabais et ristournes accordés aux clients ne sont pas en reste.

II.3.6. Le contrôle documentaire :

La loi 90-07 du 26 juin 1990 prescrit que la commission exerce un contrôle sur pièces et sur place. En conséquence le contrôle documentaire reste le point fondamental de la démarche

d'audit de la Commission ; il s'agit là d'une technique de recherche de preuve à travers cet exercice. Ainsi les auditeurs vérifieront les pièces comptables, toute la documentation relative à l'organisation et au fonctionnement de la structure quand on sait que ces organismes sont essentiellement basés sur des textes qui prescrivent leurs règles de fonctionnement en général. Il s'y ajoute que toutes les opérations de recettes et de dépenses doivent être justifiées par des pièces comptables répertoriées dans une nomenclature déterminée.

II.3.7. Observation physique

Elle est de rigueur dans toutes les missions d'audit de la Commission et s'oriente sur le patrimoine mobilier et immobilier, les stocks et principalement sur la trésorerie. En effet la vérification de l'encaisse de la structure contrôlée fait l'objet d'un comptage physique des espèces dont le montant arrêté est confronté avec le solde du livre journal de caisse.

II.4. Les conclusions du contrôle

Elles sont relatives à toutes les opérations concernant les missions d'audit et s'articulent autour de :

- l'émission du rapport provisoire ;
- la procédure contradictoire ;
- les conclusions définitives et les conséquences y afférentes.

II.4.1. Le rapport provisoire

A la fin de la mission chaque auditeur rédige la partie du rapport concernant les diligences qu'il a menées et dont la centralisation est du ressort du chef de mission. Il reste attendu que toutes les énonciations portées dans le rapport doivent être justifiées et avérées parce que basées sur des éléments de preuve. Le Rapporteur Général et le Président de la Commission procéderont au contrôle de qualité des éléments contenus dans le rapport par :

- une vérification de fond en s'assurant que les allégations qui y sont portées sont bien fondées et que les références des textes sont bien précisées ;
- une vérification de forme relative à la syntaxe, à la grammaire et aux techniques de rédaction de rapport.

Cette première monture de rapport sera mise à disposition par lettre recommandée avec délais de réponse aux dirigeants de l'entité vérifiée, avec ampliation aux autorités aux différentes tutelles (administratif et financier), aux autres corps de contrôle. En cas d'audit effectué à la demande du Président de la République ou en cas d'audit dont les résultats exigent des mesures urgentes, la commission produit un rapport spécial ad hoc.

II.4.2. Procédure contradictoire

C'est la phase de recueil des observations formulées par les personnes mises en cause dans le pré-rapport ; l'avis des administrations de tutelle et des autres corps de contrôle sur les résultats de leurs investigations est également recueilli dans cette phase. Le respect dans cette phase est d'ordre public parce que garantissant les droits de la partie contrôlée et prescrite par la réglementation en vigueur. Après réception des réponses, le Président de la Commission et les signataires du rapport provisoire se réunissent en assemblée restreinte pour les examiner et tirer les points de vue de la Commission. Ensuite une plénière regroupant toutes les parties concernées par le contrôle (membre de l'entité audité, tutelle, corps de contrôle de l'Etat) est tenue ; notons que tous les destinataires du rapport provisoire conviés à cette réunion ont voix consultative.

II.4.3. Conclusions du contrôle

Elles consacrent la fin de la procédure contradictoire. En effet à cette étape la Commission tire ses conclusions définitives en assemblée restreinte sur la base des justifications fournies par la structure contrôlée. Le Président de la République, les administrations de tutelle, les managers de l'entreprise visitée sont destinataires de ces conclusions. Les résultats du contrôle, les propositions qui en découlent, les fiches analytiques synthétisant les recommandations sont envoyées par courrier séparé au Président de la République pour suite à donner. En vertu de l'article 33 de la loi 90-07, le contrôle financier est chargé du suivi des directives présidentielles qui découlent du rapport définitif. Si des fautes de gestion sont relevées à l'issue de ces conclusions, elles feront l'objet d'un référé adressé par le Président de la Commission au Commissaire du Droit près la Cour des comptes. En cas de faute relevant du droit pénal, le Président de la Cour des comptes en informe le Ministre de la Justice par voie de référé conformément à l'article 66 de la loi organique 99-70 du 17 février 1999 sur la

Cour des comptes. Le Ministre de l'économie et des finances est tenu informé de cette démarche.

II.5. Gestion des missions

Elle met en relief l'ensemble des dispositions qui participent de la réussite du travail confié à la Commission et aux auditeurs.

II.5.1. Supervision

Cette tâche est assurée par le chef de mission qui veille à l'exécution correcte des diligences dans les délais prescrits. A cet effet il se réunit régulièrement avec les membres de l'équipe de contrôle pour faire le point de l'exécution des diligences. Un second niveau de supervision est dévolu au Rapporteur Général qui a une vue synoptique sur toutes les missions effectuées et les orientations prises au niveau de chacune elle. Il est tenu informé à l'occasion de chaque entrevue avec le chef de mission et les membres de son équipe ce qui lui permet de recentrer certaines actions ou de proposer des réajustements aux vérificateurs.

II.5.2. Moyens humain et matériel

Les ressources humaines de la Commission destinée aux missions tournent autour de douze contrôleurs à compétences diverses dans les domaines de l'audit, comptable, juridique, gestion et comptabilité etc.... Le perfectionnement de ce personnel est d'une nécessité absolue quand on sait que l'audit est un domaine très dynamique parce très évolutif. Il faudra noter que le parc informatique de la Commission est composé de micro-ordinateurs (bureau et portable) auxquelles on peut ajouter des périphériques tels que : imprimantes dont une en couleur. Il y ajoute un serveur permettant l'archivage électronique des données issus des missions d'audit. Ces ordinateurs sont équipés du pack Microsoft office (Excel, Word, PowerPoint etc....) dont l'utilisation permet un rendement optimal au travail. Cependant ce parc gagnerait à être augmenté pour accroître la performance des auditeurs de la Commission.

Conclusion :

En vertu des dispositions de la loi organique 99-70 du 17 février 1999 relative à la Cour des comptes, celle-ci exerce entre autres prérogatives un contrôle de régularité ou audit sur les organismes publics.

A l'égard des entreprises publiques aujourd'hui au nombre de 116 répartis entre 66 établissements publics et 50 agences, ce rôle est dévolu à la Commission de vérification des comptes et de contrôle des Etablissements publics (CVCCEP).

Cependant, entre les moyens mis en œuvre à ce niveau et le nombre d'entités à auditer, il y a une disproportion telle que l'efficacité et l'efficience attendues ne sont pas garanties forcément.

Après l'internalisation des directives de l'UEMOA (Union Economique et Monétaire de l'Ouest Africaine) concernant la loi organique relative aux lois de finances, la Cour des comptes comme c'est le cas en finance exercera une mission de certification des comptes publics.

Cela nécessitera l'accroissement des moyens mis à sa disposition mais également la déconcentration de ces activités par la création des chambres régionales des comptes qui exerceraient les mêmes attributions au niveau local.

CHAPITRE III : LA METHODOLOGIE DE RECHERCHE

Après avoir présenté les concepts essentiels de l'audit et montrer la particularité de la démarche de l'audit du secteur public, il est nécessaire de présenter la méthodologie utilisée pour l'analyse et la collecte des données.

Ce chapitre est subdivisé en deux grands points : l'un portant sur les variables du modèle tandis que la seconde porte sur la méthode de collecte des informations.

III.1 Les variables du modèle.

Une variable est une donnée qui permet d'évaluer avec précision les mesures d'un phénomène qui peut être cerné directement. Il y a plusieurs variables mais pour les besoins de notre étude nous n'en retiendrons que deux catégories : une variable dépendante et une variable indépendante.

III.2 La variable dépendante du modèle.

Il s'agit de voir quels sont les éléments qui sont susceptibles d'avoir une influence sur l'analyse du fonctionnement de la Cour.

La variable indépendante peut prendre plusieurs valeurs dont la modification a une influence sur la valeur d'une ou de plusieurs dépendantes.

Comme variable dépendante, il a été retenu le style et les formes de contrôle adoptés par la cour des comptes. Cette variable est tirée des travaux réalisés par Mamadou Barry qui pense que le contrôle exercé par la cour des comptes est un contrôle orienté vers le contrôle financier au détriment de l'approche par les risques. Ce qui fait que ce type de contrôle privilégie les sanctions négatives au détriment du conseil.

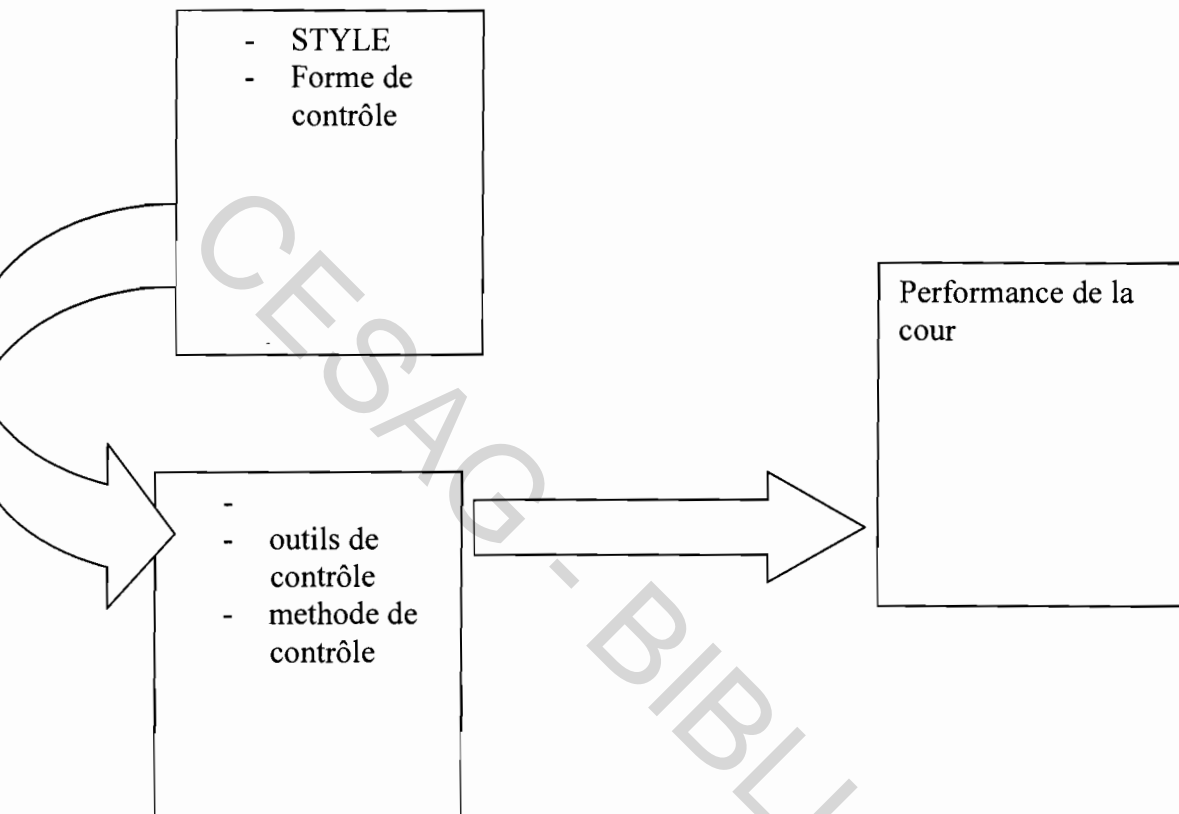
L'étude de cette variable va nous permettre de faire l'analyse de la performance de la cour à travers ses outils de contrôle.

III.3 La variable indépendante.

C'est la variable qui subit l'influence d'une autre variable dite indépendante. La performance de la Cour dépend de l'efficacité des outils et méthodes de contrôle utilisées par la cour.

L'analyse de la performance de la cour se fera à travers l'évaluation des outils qui subissent l'influence du contexte qui détermine les styles et les formes de contrôle.

SCHEM DU MODELE



III.4 Méthode de collecte des données

Il s'agit, ici, de la démarche ou de la procédure que nous avons utilisée pour atteindre les objectifs de notre étude. La collecte de données à la Cour des comptes a été une étape indispensable pour la réalisation du présent travail d'analyse. Pour y parvenir, nous avons exploité au maximum notre long séjour dans l'administration qui nous a permis d'accéder à certains documents utiles pour notre travail. Ainsi les différents rapports de la cour des comptes ont été passés au peigne fin ce qui nous a permis de disposer d'informations utiles à notre étude. Nous avons également rencontré certains magistrats de la Cour des Comptes à la suite de quoi, nous avons recueilli beaucoup d'informations utiles.

III.4.1. Le Travail de terrain

Il n'a pas été nécessaire pour nous de faire un stage dans la mesure où nous sommes fonctionnaire de l'Etat du Sénégal depuis plusieurs années. Cela nous a permis de privilégier l'étude clinique à la faveur de nos relations avec beaucoup de magistrats de ladite Cour.

Néanmoins, nous avons conçu un guide d'entretien qui a été administré à certains responsables.

III.4.2. L'analyse des documents de la Cour

Elle a essentiellement porté sur l'exploitation et l'analyse des documents ci-après :

- Les différents rapports de la Cour ;
- La Loi 99-02 du 29 Janvier 1999 portant révision de la constitution (JO n°5842 du 30/01/99)
- La Loi 99-70 du 27 Février sur la Cour des comptes (JO n°5845 du 20/02/99)
- La 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.
- Le décret n°92-1559 du 06 Novembre 1992 fixant les règles de fonctionnement de la CVCCEP.
- Le décret n°99-499 du 08 Juin 1999 fixant les modifications d'applications de la loi organique n°99-70 du 17 Février 1999 sur la Cour des Comptes (JO n°5864 du 12 Juin 1999).

III.4.3. Retraitement et analyse des données collectées

Pour rendre plus aisé l'analyse des outils de la Cour, les données recueillies ont été traitées en utilisant des outils statistiques.

CONCLUSION

Nous venons ainsi, de procéder à l'examen du cadre conceptuel de l'audit et des démarches de la Cour. Ce cadre théorique nous servira de base pour mener à bien l'analyse des méthodes et outils de la cour que nous développerons dans la deuxième partie.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**DEUXIEME PARTIE : EVALUATION DES MISSIONS D'AUDIT
DE LA COUR DES COMPTES**

Cette partie est consacrée à la description de l'existant. Il s'agit d'abord de prendre connaissance avec l'entité avant d'analyser son fonctionnement pour identifier ses forces et faiblesses et faire des suggestions qui pourront être utiles.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE IV : PRESENTATION DE LA COUR DES COMPTES

La Cour des comptes est une institution supérieure de contrôle des finances publiques créée par la loi constitutionnelle N° 99-02 du 29 Janvier 1999 pour des besoins de bonne gouvernance et de transparence dans la gestion des affaires publiques. Elle tire ses prorogatives à la loi organique N°99-70 du 17 Février 1999 qui lui confère les tâches ci-après :

- Jugement des comptes des comptables publics et des comptables de fait ;
- Contrôle de l'exécution des lois de finances ;
- Contrôle du secteur parapublic ;
- Sanction des fautes de gestion.

En outre la Cour est chargée de la vérification de la régularité des recettes et des dépenses, du contrôle du bon usage des crédits, fonds et valeurs gérés par les services de l'Etat ou des personnes morales de droit public.

La Cour des comptes est organisée en chambres : trois permanentes et une temporaire. Hormis la chambre de discipline financière qui siège temporairement, les trois autres que sont la chambre des affaires administratives et des collectivités locales, la chambre des affaires budgétaires et financières, la Commission de vérification des comptes et de contrôle des entreprises publiques sont investies de mission générale d'audit ou d'audit intégral des services publics.

Plus spécifiquement la Commission de vérification des comptes et de contrôle des entreprises publiques est chargée du secteur parapublic.

V.1 Organisation et missions de la Cour des comptes

Pour bien connaître la Cour et son fonctionnement, il est nécessaire de savoir comment elle est organisée et quelles sont ses missions.

IV.1.1 Organisation de la Cour

L'organisation de la Cour des comptes repose pour l'essentiel sur des formations (chambres) auprès desquelles les fonctions de ministère public (procureur dans les tribunaux judiciaires) sont exercées par le Commissaire du droit.

Selon l'article 8 de la loi organique n°99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des comptes, la Cour des comptes comprend une audience plénière solennelle, une formation en « chambres réunies », trois chambres permanentes, une chambre de discipline financière (non permanente) et deux formations consultatives.

L'article 15 de la loi organique sur la Cour des comptes stipule que :

« la Cour siège en audience solennelle, notamment pour procéder à l'installation des magistrats dans leurs fonctions, pour approuver le rapport général annuel, le rapport sur la loi de règlement et la déclaration générale de conformité, pour l'ouverture de son activité annuelle ou pour d'autres motifs, sur un ordre du jour particulier arrêté par le président de la Cour ».

Au terme de l'article 16 de la même loi organique, on peut retenir que : la Cour siège en « chambre réunies » pour :

- formuler des avis sur les questions importantes de procédure ou de jurisprudence ;
- statuer sur des affaires qui lui sont déférées par le président de la Cour ;
- arrêter le rapport sur le projet de loi de règlement, la délibération générale de conformité, le rapport annuel.

Les trois chambres permanentes de la Cour sont les suivantes :

- la chambre des affaires budgétaires et financières
- la chambre des affaires administratives et des collectivités locales.
- La Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques (CVCCEP) régie par la loi 90-07 du 26 juin 1990. Chaque chambre est dirigée par un Président ayant comme collaborateurs des chefs de section, des conseillers-mâtres, des conseillers référendaires, des conseillers et un greffier.

L'autre chambre non permanente est :

- la chambre de discipline financière.

L'article 7 du décret 99-499 du 8 juin 1999 fixant les modalités d'application de la loi organique sur la Cour des comptes fait observer que :

« La chambre des affaires budgétaires et financières est chargée de la vérification des comptes et de la gestion des services financiers de l'Etat et de leurs établissements publics à caractère administratif.

Notamment cette chambre :

- vérifie la régularité et la sincérité des recettes et des dépenses décrites dans les comptabilités publiques ;
- s'assure du bon emploi des crédits, fonds et valeurs gérés par les services et organismes visés au premier alinéa. ;
- juge les comptes des comptables principaux de l'Etat et prononce à leur encontre les charges relevées dans leurs comptes ou les amendes qui en découlent ;
- prépare le rapport sur la loi de règlement et la déclaration générale de conformité ».

En ce qui concerne la chambre des affaires administratives et des collectivités locales, l'article 8 du décret cité ci-dessus prescrit que : le contrôle des comptes et de la gestion des autres services de l'Etat, des collectivités locales et des organismes publics qui leurs sont rattachés lui incombe.

Les activités ordinaires de contrôle juridictionnel et de vérification de la gestion sont réparties entre les différentes chambres selon leurs compétences respectives.

Quant à la chambre de discipline financière, bien que non permanente, elle n'en demeure pas moins une entité de la Cour des comptes à compétence étendue.

En effet, elle peut juger toute personne investie d'un mandat public ayant commis une faute de gestion dans l'acception de l'article 49 de la loi organique.

Seuls le Président de la république et les membres du gouvernement ne sont pas justiciables de cette chambre.

Les formations consultatives auprès de la Cour sont :

- le comité des rapports et des programmes ;
- la conférence des Présidents et du Commissaire du droit.

Egalement l'organisation de la Cour des comptes fait une large place au Commissaire du droit qui exerce les fonctions de ministère public auprès de cette juridiction.

Enfin la Cour dispose d'un greffe central dirigé par un greffier en chef et des services administratifs et techniques.

IV.1.2 Mission générale d'audit externe des services publics

Il paraît important de rappeler que la notion de « service public » s'entend dans le cadre de ce mémoire au sens large du terme comme indiqué dans l'introduction pour des raisons fonctionnelles liées aux activités dudit service.

Ainsi, le service public ici comprend l'Etat et ses démembrements (collectivités locales et entreprises publiques).

Dès lors, la mission générale d'audit externe de la Cour des comptes au niveau des services publics est faite sur une base contradictoire permettant in fine l'établissement d'un rapport particulier. Ce dernier fait état de la procédure employée, met en relief les anomalies constatées et propose des mesures de redressement au besoin.

La suite à donner à ce rapport est décidée lors de la délibération en séance restreinte ou collégiale.

La mission générale d'audit de la Cour des comptes a pour objectif la vérification de l'application des dispositions de contrôle interne (procédures d'exécution des lois de finances, des budgets des collectivités locales et des entreprises publiques, code des marchés publics, code des collectivités locales etc....).

Il résulte de ce contrôle de sincérité et de régularité d'éventuelles observations ou injonctions auxquelles les réponses qui seront apportées par les dirigeants de l'entité contrôlée détermineront les conclusions du rapport ou de l'arrêt provisoire.

La Cour des comptes s'évertue également à éviter le risque d'audit, c'est-à-dire le risque pour l'auditeur d'exprimer une opinion erronée eu égard aux circonstances.

Les conséquences de ce risque d'audit, une fois décelé, entraînent inéluctablement la reconsidération des injonctions ou observations contenues dans le rapport provisoire, le recours en révision devant les chambres réunies ou le pourvoi en cassation devant le Conseil d'Etat. Avant le déroulement de la mission d'audit, il est à préciser que les vérifications et les contrôles opérés par les magistrats de la Cour des comptes portent sur l'ensemble des comptes des exercices antérieurs et en cours, sur le bon emploi des crédits, fonds et valeurs des administrations.

Les missions en cause sont soit prises en compte dans le programme annuel de vérification établi par la Cour soit commanditées par les pouvoirs publics.

La mise en route des auditeurs est faite sur la base d'ordres de missions (lettres de mission pour les entreprises privées) signées par le président de chambre ou par le rapporteur général.

Toutes les anomalies constatées lors de la mission seront consignées de manière synthétique dans la feuille de révélation et d'analyse de problème (FRAP). L'ensemble des FRAP constitue la minute du rapport d'audit. Exemple de FRAP (Olivier Laurent) voir ci-dessous.

Exemple de FRAP (Source : Olivier LEMANT)

FEUILLE DE REVELATION ET D'ANALYSE DE PROBLEME	
AUDIT DES ENTREES ET SORTIES DE L'USINE	
Papiers de travail : E 110	FRAP n° 5
<u>Problème</u> :	
Les fiches de visite ne permettent pas de maîtriser les déplacements des personnes étrangères à l'intérieur de l'usine.	
<u>Faits</u> :	
Lorsqu'un visiteur quitte l'usine, la fiche de visite	
<ul style="list-style-type: none">- n'est pas systématiquement rendue au poste de garde ;- n'est pas toujours signée par la personne visitée ;- ne porte pas l'heure de fin d'entretien (la procédure ne le prévoit pas et aucune zone n'est prévue sur la fiche) ;- ne porte pas systématiquement l'heure de sortie qui doit être notée par la garde- n'est pas toujours archivée.	
<u>Causes</u> :	
La procédure est incomplète et n'est pas scrupuleusement respectée.	
<u>Conséquences</u> :	
Des personnes étrangères peuvent, sans y être autorisées, parcourir l'usine.	
Risques : accidents, vols, espionnage industriel.	
<u>Solution proposée</u> :	
Compléter la procédure en précisant que :	

- l'heure de la fin de l'entretien devra notée sur la fiche de visite ;
- par le contrôle des fiches archivées seront recherchés les visiteurs n'ayant pas rendu la leur,, à charge pour le visité d'en faire la remarque aux intéressés.

Afin de faire respecter la procédure, et notamment d'obtenir le retour des fiches de visite, il devra être prévu –et réalisé si la discipline ne peut être autrement obtenue- que les visiteurs déposent au poste de garde une pièce d'identité qu'ils récupéreront à la sortie en échange de la fiche de visite.

Etabli par

Approuvé par :

Validé avec :

Le :

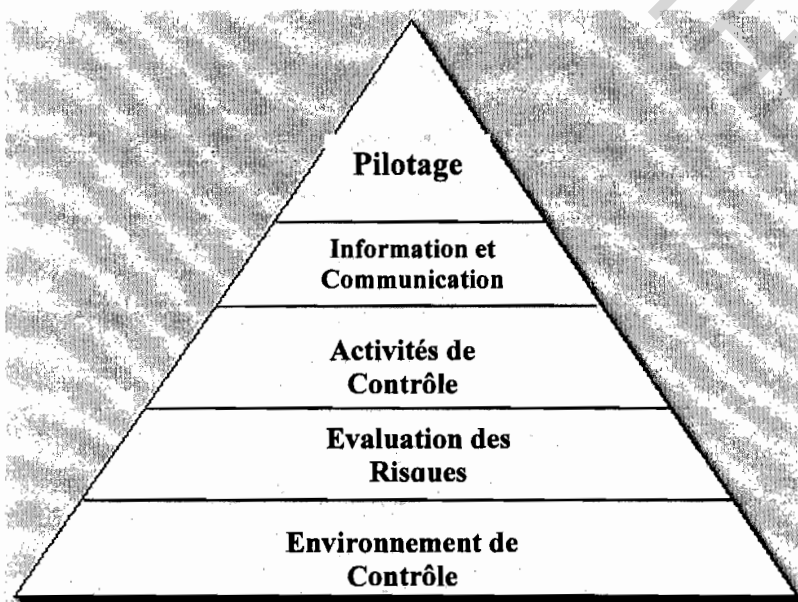
Le :

Le :

S'il est vrai qu'un bon rapport d'audit demeure la synthèse des différentes FRAP, celles là gagneraient à s'articuler davantage sur un environnement beaucoup plus synoptique déterminé par le « committee of sponsoring organizations of the treadway commission (COSO).

C'est pourquoi, les auditeurs de la Cour des comptes s'intéressent, lors de leur mission, aux différentes activités qui participent de la mise en œuvre du dispositif de contrôle interne (voir pyramide COSO ci-dessous).

La pyramide du C.O.S.O



Source : RENARD (2000)

« Le COSO (Committee of sponsoring organizations of the treadway commission) a élaboré un référentiel de contrôle interne visant à évaluer les mesures de contrôle interne mises en place par les entreprises afin de fiabiliser l'information financière délivrée.

Principes du référentiel COSO : ce référentiel s'articule sur les principes de base suivants :

- Le contrôle interne et un process : c'est un moyen, pas une fin ;
- Le contrôle interne dépend de chacun : il ne se cantonne pas à un recueil de procédures, mais nécessite l'implication de tous à chaque niveau de l'organisation ;
- Le contrôle interne doit procurer l'assurance raisonnable (mais non absolue), d'un management d'une direction respectueuse des lois ;
- Le contrôle interne est adaptée à la réalisation effective des objectifs »

V.2 Le rôle non juridictionnel de la Cour des comptes

Le contrôle non juridictionnel dévolu à la Cour des comptes est essentiellement exercé par la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques qui constituent une des trois chambres permanentes de la dite institution

Cette commission est régie par la loi organique 90.07 du 26 juin 1990 relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic et au contrôle des personnes morales du droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique.

Ses missions sont définies par les articles 26 et 27 de la loi 99.70 du 17 février 1999 sur la Cour des comptes.

L'article 26 précité stipule que : « la Cour des comptes assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution de la loi de finances ».

Elle contrôle la régularité et la sincérité des recettes et des dépenses décrites dans les comptabilités publiques. Elles s'assurent du bon emploi des crédits, fonds et valeurs gérés par les services de l'Etat et par les autres organismes publics (l'Etat, les collectivités locales et leurs établissements publics).

Elle effectue toute enquête complémentaire qui pourrait lui être demandée par le Parlement à l'occasion de l'examen ou du vote du projet de loi de règlement ».

Aussi, l'article 27 de la même loi précise t-il que : « la Cour des Comptes, par l'intermédiaire de la Commission de vérification des comptes et de contrôle des entreprises

publiques (C.V.C.C.E.P), vérifie et contrôle la gestion des entreprises du secteur public selon les catégories ci-après désignées :

- les établissements publics à caractère industriel et commercial,
- les établissements publics à caractère scientifique et technologique ;
- les établissements publics de santé ;
- les autres établissements publics, dont la création sera décidée ultérieurement ;
- les sociétés nationales,
- les sociétés anonymes à participation publique majoritaire ».

Le choix délibéré de ne pas évoquer dans le cadre de ce mémoire la suite de l'article 27 de la loi en cause se justifie par la limitation de la réflexion au service public stricto sensu telle que prescrite par le sujet.

Cependant, il est évident que les missions de contrôle de la Cour des comptes à travers la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques (C.V.C.C.E.P) embrassent d'autres organismes en dehors de l'Etat et de ses démembrements (sociétés nationales, organisme privées bénéficiant du concours financier de la puissance publique).

IV.3.1. Les objectifs du contrôle

En application des dispositions des articles 26 et 27 de la même loi, le contrôle de la commission de vérification des comptes et de contrôle des entreprises publiques (C.V.C.C.E.P) de la Cour des Comptes a pour objectif de mesurer la qualité de la gestion et le cas échéant de dégager s'il en était besoin les voies et moyens en vue d'une amélioration des approches pour mieux asseoir le triptyque efficacité, efficience, économie.

Dès lors, la Cour cherche à apprécier l'atteinte des objectifs fixés à l'entité contrôlée (efficacité), l'adéquation des moyens employés et les objectifs atteints (efficience) et enfin la valorisation de la production (économie) à travers les biens et services produits qui feront état des prix en vigueur, des résultats financiers obtenus.

Les objectifs du contrôle portent également sur le degré de mise en œuvre du dispositif de contrôle interne qui participe de l'évaluation de la sincérité des opérations comptables et de leur matérialité.

IV.3.2. La mise en œuvre du contrôle

Le contrôle non juridictionnel de la Cour des Comptes exercé par la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des entreprises publiques (C.V.C.C.E.P) concerne les comptes et la gestion en général, des entreprises parapubliques. Il s'agit là d'un contrôle critique intégré défini par la loi organique n° 90-70 du 17 février 1999 sur la Cour des comptes en son article 73.

Pour ce faire, les techniques d'audit international qui sont le plus souvent employées se retrouvent dans les dispositions de la loi 90.07 du 26 juin 1999 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. Il s'y ajoute celles du décret 92-1559 du 12 Novembre 1992 fixant les règles de fonctionnement de la Commission de vérification des comptes et de contrôle des établissements publics (C.V.C.C.E.P).

Par ailleurs, la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des entreprises publiques (C.V.C.C.E.P) exerce un contrôle administratif sur les comptabilités matières des services administratifs qui aboutissent à l'appréciation de la tenue desdites comptabilités et à prononcer éventuellement une déclaration de conformité entre celles-ci et les comptes généraux des administrations centrales.

Dans le même cadre et au terme de l'article 73 de la loi précitée, le rapporteur désigné à l'occasion de l'examen des états financiers (bilans et documents annexes) consigne ses observations sur la gestion de l'entité contrôlée dans un pré rapport.

Ce dernier est transmis aux présidents de chambre et aux dirigeants de la structure vérifiée à charge pour ces derniers de répondre par mémoire écrit dans le délai d'un mois.

Le rapporteur et le magistrat contre rapporteur sont ampliataires du mémoire en cause.

Le Commissaire du droit équivalent du Procureur de la République (directeur des poursuites) dans les tribunaux judiciaires est également destinataire de l'ensemble du dossier (conclusion du rapporteur et mémoire écrit) pour les besoins de son « réquisitoire ».

A la suite de cette formalité, la chambre concernée après audition éventuelle des parties, en vue d'éclairer certains points, produit le rapport définitif dans lequel elle donne son avis sur la sincérité et la régularité des comptes.

Elle met en exergue son avis sur la qualité de la gestion en général, propose les redressements qui lui paraissent nécessaires, les changements structurels à apporter et enfin les sanctions qui s'imposent.

Si ces constatations sont entérinées après délibération, la chambre en tient informé le Président de la Cour et les dirigeants de l'organisme contrôlé et sa hiérarchie par voie de référé et requiert la suite à donner.

V.3 Le rôle juridictionnel de la Cour des Comptes

Les fonctions juridictionnelles de la Cour des comptes sont inéluctablement déterminées par les compétences de celle-ci qu'elle tire des dispositions législatives et plus particulièrement de la loi organique n° 99 – 70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes et notamment en son article 25 et subsidiairement l'article 26.

Ainsi, lesdites fonctions s'exercent à travers le jugement des comptes des comptables et l'exercice de ces attributions en matière de discipline financière après une procédure de saisine spécifique de la Cour des Comptes. Il s'y ajoute le contrôle de régularité ou audit qu'elle peut exercer à l'endroit du service public.

Au terme de l'article 25 de la loi organique n° 99 – 70 sus visée, la Cour des comptes juge les comptes du comptable public mais aussi du comptable de fait.

La loi organique précitée et le décret 62-0195 du 17 mai 1962 portant réglementation concernant les comptables publics définissent le comptable public comme « tout fonctionnaire ou agent ayant qualité pour exécuter au nom d'un organisme public des opérations de recettes, de dépenses ou de maniement de titres, soit au moyen des fonds et valeurs dont il a la garde, soit par virements internes d'écritures, soit par l'entremise d'autres comptables publics ou de comptes externes de disponibilités dont il ordonne ou surveille les mouvements ».

Quant au comptable de fait, il est défini comme toute personne qui s'est immiscé, sans y être habilité, aux fonctions de comptable c'est-à-dire aux maniements des fonds et valeurs.

Les opérations de recettes, de dépenses et d'ordre effectuées par cette catégorie de comptables sont également jugées par la Cour des comptes.

En outre, les fonctions juridictionnelles de la Cour des comptes embrassent celles d'assistance au Président de la République, au Gouvernement, au Parlement (Sénat et Assemblée Nationale) dans le contrôle de l'exécution des lois de finances (1).

Aussi, la Cour des comptes peut être amenée à mener toute enquête complémentaire sur demande du Parlement à l'occasion de l'examen ou du vote de la loi de règlement en vertu de l'article 26 in fine, de la loi organique.

En sus, faut – il le rappeler, la cour des comptes est compétente à travers sa chambre de discipline financière, pour sanctionner les fautes de gestion et prononcer le cas échéant des amendes.

Par ailleurs, la saisine de la Cour des comptes découle de l'application de la loi organique n° 99 – 70 du 17 février relative à la Cour des comptes chapitre (IV à VII) et du décret d'application de ladite loi (1).

En tout état de cause et sous réserve des dispositions de l'article 34 de la loi organique relative à la Cour des comptes qui stipule en substance que : «Tout comptable public doit rendre compte de sa gestion devant la Cour ». Il reste entendu que le seul dépôt des comptes des comptables principaux c'est-à-dire ceux qui produisent les comptes de gestion à son greffe central, constitue la forme la plus usitée de saisine de cette juridiction financière.

L'autre forme de saisine résulte de la mise en œuvre d'un programme annuel fixé par elle-même ou à la demande expresse des pouvoirs publics.

La procédure juridictionnelle au niveau de la Cour des comptes au-delà de la saisine décrite supra pourrait concerner le droit d'évocation (1) ou le jugement proprement dit (2) et conséquemment les conclusions de la Cour (3).

IV.3.1. Le droit d'évocation

Il est prescrit, au terme de l'article 34 de la loi 99-70 du 17 février 1999 que tout comptable est tenu, cinq mois après la clôture de chaque année financière, de présenter ses comptes de gestion et les pièces justificatives y afférentes à la Cour des comptes par la voie hiérarchique. Il appartient au supérieur hiérarchique de procéder à la mise en état d'examen des comptes qui lui sont présentés par ses subordonnés et assurer au besoin leur apurement administratif.

Ainsi, le Directeur Général de la Comptabilité Publique et du Trésor devenu chef de l'administration du Trésor à la faveur de la réforme de deux mille (2000), apure les comptes des Comptables publics désignés par la réglementation en vigueur.

Cet apurement administratif a l'autorité de la chose jugée sous réserve du droit d'évocation de la Cour.

Cette disposition exorbitante du droit commun découle de l'ordonnance n° 2 du 31 octobre 1963 de la Cour Suprême qui autorise le Trésorier Général (ancien chef de l'administration du Trésor) à arrêter les comptes de gestion des Receveurs municipaux

lorsque les recettes ordinaires sur trois gestions consécutives n'excèdent pas cinquante millions (50.000.000) de francs par gestion.

Cette ordonnance d'habilitation du juge des comptes bien qu'étant toujours d'actualité a connu une évolution historique liée aux changements institutionnels de l'administration du Trésor.

Ainsi, il revient aux Trésoriers Payeurs Régionaux devenus comptables supérieurs de l'Etat ayant rang de Directeurs d'Administration Centrale, de remplir cette formalité vis-à-vis des percepteurs de leur ressort territorial.

IV.3.2. Le jugement proprement dit

Il est précédé par l'instruction des dossiers qui consiste pour les magistrats ayant été désignés à cet effet, à vérifier les comptes en rapport avec les pièces de recettes et de dépenses et toutes autres justifications y afférentes.

« Les magistrats instructeurs » communément appelés rapporteurs établissent un rapport et un projet d'arrêt qu'ils présentent à la chambre ayant en charge le dossier.

C'est à huit clos que la chambre rend un arrêt provisoire qui, aux termes de l'article 22 de la loi organique, enjoint le comptable à produire dans un délai d'un mois les justifications aux injonctions et manquements relevés par la Cour.

Le retard dans la production de celles-ci peut faire l'objet d'une amende de cent mille francs (100.000 FCFA) au maximum par injonction et par mois de retard non justifié²

Le Directeur Général de la Comptabilité Publique et du Trésor (DGCPT) arrête les opérations comptables visés supra et en informe la Cour des comptes qui, peut entériner cette décision ou y revenir en mettant en branle son droit d'évocation.

En tout état de cause, ces décisions entérinées ou prises directement par le juge des comptes sont matérialisés par des arrêts provisoires en cas d'injonctions ou définitifs dans le cas contraire.

L'article 22 de la loi organique précise que : « les arrêts provisoires enjoignent, en tant que de besoin, au comptable d'apporter dans un délai maximum d'un mois toutes explications ou justifications à sa décharge ».

Après l'instruction finale de l'affaire la Cour, via la chambre qui avait en charge le dossier, rend un arrêt définitif qui peut revêtir une des trois formes suivantes :

² décret n° 99 – 499 du 08 juin 1999 fixant les modalités d'application de la loi 99 – 70 du 17 février 1999.

- un arrêt de décharge pour le comptable demeuré en fonction et pour lequel aucun grief n'a été soulevé ;
- un arrêt de quitus pour le comptable sorti de fonction et dont les comptes sont reconnus réguliers et sincères ; cet arrêt de quitus a pour conséquence la main levée de toutes les sûretés et garanties qui grevaient les biens du comptable au profit du Trésor public donc de l'Etat ;
- un arrêt de débet pour les comptes irréguliers (déficit ou paiement injustifié). Cet arrêt déclare le comptable en débet et fait obstacle à sa décharge jusqu'à son apurement qui pourrait être fait au besoin par ses héritiers.

Cependant, l'article 23 du décret 92-499 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 précise que « la décharge de responsabilité relevant d'un cas de force majeure ou la remise gracieuse des débits peut être accordée par arrêté motivé du ministre chargé des finances après avis du Président de la Cour des comptes conformément aux articles 25 à 34 du décret 99-499 du 08 février 1999 visé supra. La procédure de jugement des comptes des comptables publics est appliquée mutatis mutandis aux comptables de fait.

IV.3.3. Les conclusions de la Cour

Les conclusions de la Cour sont consignées dans des arrêts qui sont notifiés aux intéressés par voie d'huissier.

Ces arrêts qui revêtent les formes évoquées ci-dessus, peuvent faire l'objet de révision devant la Cour à la lumière d'éléments nouveaux apparus depuis l'arrêt définitif (Ex : pièces justificatives retrouvées).

La Cour juge en premier et dernier ressort cependant, ses arrêts sont susceptibles de pourvoi en cassation devant le conseil d'Etat dans le mois suivant la notification de l'arrêt.

L'article 40 de la loi organique alinéa premier, précise que « ce pourvoi est formé par le comptable, le ministre chargé des finances, les ministres concernés, ou du représentant légal de l'organisme dont dépend le comptable en cas d'incompétence, de vice de forme ou de violation de la loi ».

« Si la cassation est prononcée, l'affaire est renvoyée pour jugement devant la formation en chambres réunies de la Cour des comptes (1) qui est tenue de se conformer à l'arrêt de cassation qui revêt, à son égard, l'autorité de la chose jugée ».

L'article 42 de la même loi renchérit en stipulant que : « lorsque, à l'examen du compte, il apparaît que le comptable peut encourir une sanction pénale, le président de la Cour en saisit le Garde des Sceaux, et en informe le Ministre chargé des finances ».

IV.3.4. Des attributions de la Cour en matière de discipline financière.

Les justiciables de la chambre de discipline financière sont déterminés par l'article 48 de la loi organique sur la Cour des comptes qui stipule que :

« Est déféré devant la chambre de discipline financière, tout fonctionnaire civil, tout militaire, tout magistrat, tout agent de l'Etat, tout membre du cabinet du Président de la République, du Président de l'Assemblée Nationale, du Président du Sénat, du Premier Ministre ou d'un Ministre, tout agent d'une collectivité publique ou d'un établissement public, d'une société nationale, d'une société anonyme à participation publique et générale, de tout organisme bénéficiant du concours financier de la puissance publique, toute personne investie d'un mandat public et toute personne ayant exercé de fait lesdites fonctions, à qui il est reproché une ou plusieurs fautes énumérées à l'article 49 de la présente loi ».

Article 49 : « est punissable :

IV.3.5. En matière de dépenses

Dans ce domaine, il est noté les faits suivants :

- 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 dépense ;
- le fait d'avoir imputé ou fait imputer irrégulièrement une dépense ou d'avoir enfreint la réglementation en vigueur concernant la comptabilité des matières ;
- 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 ;
- le fait d'avoir engagé des dépenses sans avoir reçu à cet effet délégation de signature ;
- le fait d'avoir produit, à l'appui ou à l'occasion de ses liquidations, de fausses certifications ;

- 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 :

- le fait d'avoir procuré ou tenté de procurer à un cocontractant de l'administration d'un des organismes visés ci-dessus, un bénéfice anormal, à dire d'expert ;
- le fait de n'avoir pas fait appel à la concurrence dans les conditions prévues par les textes en vigueur ;
- 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 :

- les transactions trop onéreuses pour la collectivité intéressée, en matière de commande directe, de marché ou d'acquisition immobilière ;
- les stipulations de qualité 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 ;
- les dépenses en épuisement de crédits ;
- le fait d'avoir enfreint les règles régissant l'exécution des dépenses ;
- 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 ;
- 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

IV.3.6. En matière de recettes

En ce qui concerne les recettes, il est possible d'identifier les événements ci-après :

- «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 ;
- le fait d'avoir enfreint les règles régissant l'exécution des recettes ;
- 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 ».

4. 3 De manière générale

Il s'agit des faits suivants:

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

La saisine de la chambre de discipline financière est faite par les autorités énumérées dans le cadre de l'article 55 de la loi organique à savoir :

- « le Président de la République ;
- le Président de l'Assemblée Nationale ;
- Le Président du sénat ;
- Le Premier Ministre ;
- Le Ministre chargé des finances ;
- Le Président de la Cour des comptes ;
- Le Président de la commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques (CVCCEP).

Les demandes de poursuites sont adressées au Commissaire du droit ».

Ce dernier informe le prévenu, par lettre recommandée des poursuites dirigées contre lui et saisit le président de chambre intéressé qui, à son tour désigne un magistrat rapporteur pour procéder à l'instruction de l'affaire.

Ainsi, le conseiller rapporteur a la latitude de mener « les enquêtes et investigations auprès de toute administration, se faire communiquer tout document même secret et entendre tout témoin »

« A la fin de l'instruction, le conseiller rapporteur, transmet le dossier au Président de chambre » qui le communique au Commissaire du droit pour suite à donner.

CHAPITRE V : ANALYSE DE LA PERFORMANCE DE LA COUR A TRAVERS SON ROLE JURIDICTIONNEL ET SES DEMARCHES.

La performance de la cour est appréhendée à travers son rôle juridictionnel et les résultats de ses missions notamment la pertinence de ses recommandations.

V.1 Rôle de la Cour des comptes dans l'exécution des lois de finances

La loi organique 2001-09 du 15 octobre 2001 relative aux lois des finances précise en son article premier que : « les lois de finances déterminent la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat, compte tenu d'un équilibre économique et financier qu'elles définissent ».

L'article 4 de la même disposition énumère trois textes législatifs ayant le caractère de lois de finances à savoir :

- la loi de finances de l'année ;
- les lois de finances rectificatives ;
- la loi de règlement.

« La loi de finances de l'année prévoit et autorise, pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat ».

Quant aux lois de finances rectificatives, elles modifient en cours d'année, les dispositions de la loi de finances de l'année.

En ce qui concerne la loi de règlement, « elle constate les résultats financiers de chaque année financière et approuve les différences entre les résultats et les prévisions de la loi de finances de l'année, complétée, le cas échéant, par ses lois rectificatives ».

Il va de soit que la Cour des comptes, en tant que juridiction financière, chargée entre autres de contrôler l'exécution de ces différentes lois de finances doit pour se faire être en état de veille permanente (1)

Aussi, ses contrôles commandités (2) contribuent –ils à la réalisation de sa mission générale d'audit externe des services publics (3).

V.1.1 Le rôle de veille dans l'exécution des lois de finances.

L'exercice des différents rôles de la Cour des comptes requiert une attention soutenue eu égard à l'ampleur de la tâche (nombre de services et entreprises à vérifier), et à sa technicité (rôle juridictionnel).

Cet état de veille permanente participe de l'efficacité de la Cour mais également d'une efficacité certaine.

Ainsi, depuis l'établissement du texte de rapport sur le projet de loi de règlement jusqu'à celui de la déclaration générale de conformité, tous les éléments qui entrent en jeu sont certainement maîtrisés par « les chambres réunies » de la Cour des comptes qui doivent statuer à cet effet.

La maîtrise de ses données, passe nécessairement par des vérifications minutieuses sur place et sur pièces de l'exécution des lois de finances.

Ce travail fait en amont intègre un certain nombre de contrôles auxquels n'échappent pas les collectivités locales et les entreprises publiques pour lesquelles leurs budgets et autres dispositifs de contrôle interne constituent une base de vérification.

V.1.2 Les contrôles commandités

Il s'agit essentiellement de la mise en œuvre du programme annuel de vérification des structures soumises au contrôle de la Cour des comptes et des demandes formulées par les pouvoirs publics.

En effet, la Cour des comptes déroule chaque année son programme de vérification des services de l'Etat et de ses démembrements suivant un chronogramme qu'il se fixe librement.

De même les autorités peuvent saisir la Cour pour demander la vérification d'une structure qui leur est rattachée pour diverses raisons (vote de la loi de règlement, saisine chambre de discipline financière etc....).

Les conclusions de ces audits font l'objet d'un pré rapport dont les observations requièrent les réponses des responsables des structures vérifiées afin de permettre la production du rapport définitif. Ce rapport particulier peut être délibéré collégalement en chambres ou en assemblée restreinte de la Commission de Vérification et de Contrôle des Entreprises Publiques.

Cette pratique laisse remarquer que la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques (CVCCEP) qui exerce le rôle non juridictionnel de la Cour des comptes, applique les règles de la procédure contradictoire.

V.2 Mission générale d'audit externe des services publics

L'efficacité des missions peut être appréhendée à travers l'étude des systèmes de sanctions récompense.

V.2.1 Les sanctions des audits de la Cour des Comptes.

Les audits de la Cour des Comptes sont toujours sanctionnés par des décisions contenues dans son rapport annuel (1) qui fait état des condamnations prononcées (2) suivies éventuellement d'autres sanctions négatives (3).

V.2.2 Les rapports de la Cour des comptes.

Ils sont de deux sortes :

- les rapports de contrôle ou les rapports particuliers
- les rapports annuels.

V.2.2.1. Les rapports de contrôle.

Ils sont produits par la Cour à l'issue de chaque contrôle et font état de la procédure utilisée, des anomalies constatées et des propositions d'amélioration pour des raisons d'éthique de gestion.

Ces rapports peuvent faire l'objet de délibération au sein de la Commission de Vérification des Comptes de Contrôle des Entreprises publiques ou de manière plus élargie au niveau de la Cour en chambres réunies.

V.2.2.2. Les rapports annuels.

Au terme de l'article 9 de la loi organique, la Cour des comptes élabore chaque année deux rapports pour les besoins d'assistance aux pouvoirs publics et d'information de l'opinion (souci de transparence dans la gestion publique).

Ces deux rapports décrits ci-dessous doivent être annexés à la loi de règlement.

- le rapport public est destiné au Président de la République, aux Présidents de l'assemblée Nationale et du Sénat mais également au public ;

- le rapport sur la loi de règlement et la déclaration générale de conformité sont destinés au Parlement (Assemblée Nationale et Sénat).

V.2.3 Les recommandations de la Cour et autres condamnations pécuniaires.

Elles sont essentiellement contenues dans le rapport public annuel élaboré par la Cour. Les recommandations qui y sont relatées sont faites pour améliorer la gestion quotidienne des structures contrôlées.

Ce rapport met en exergue également les fautes de gestion constatées, les jugements y afférents et les condamnations pécuniaires prononcées par la chambre de discipline financière. A cet effet, il est à rappeler que l'article 65 de la loi organique fait observer que : les amendes prononcées, en application des articles 51 et 52 fixant le minimum et le maximum des condamnations pécuniaires, ne peuvent faire l'objet d'aucune décharge ou remise sauf grâce présidentielle.

V.3 Autres sanctions négatives.

Les amendes prononcées par la Cour des comptes ne dédouanent pas les fautifs d'éventuelles sanctions pénales ou administratives.

En effet, si l'instruction ou la délibération d'une affaire révèle des faits délictuels ou des fautes administratives, le Président de la Cour transmet le dossier au Ministre de la justice et en informe le Ministre chargé des finances et le supérieur hiérarchique du mis en cause.

CONCLUSION

L'avènement de la cour des comptes dans l'organisation judiciaire du Sénégal n'est certainement pas étranger à l'évolution institutionnelle et démocratique du pays.

Ainsi la 3ème section de l'ancienne cour suprême puis la 2ème section du Conseil d'Etat auxquelles était dévolue la fonction de juge des comptes ont disparu à la faveur de la réforme judiciaire de 1992 pour laisser la place à la Cour des comptes.

Il en est de même de la Cour de discipline budgétaire (qui ne prononçait que des sanctions pécuniaires) devenue aujourd'hui la chambre de discipline financière.

Il ne s'est pas agi simplement de changement d'appellation au cours de la réforme de ces institutions.

En effet les méthodes de traitement des dossiers, les techniques utilisées, les attentes ont connu des changements significatifs, compte du volume des opérations mais aussi du champ d'intervention.

A l'époque si l'inspection du secteur public dans toute la connotation répressive du terme était de rigueur, aujourd'hui l'on utilise les techniques modernes d'audit qui à l'issue de l'investigation recherchent l'efficacité et l'efficience.

C'est pourquoi au niveau de l'administration, en lieu et place des budgets classiques, qui ne permettaient pas de dégager des ratios en dehors de ceux de la comptabilité nationale on tend de plus en plus vers la rationalisation des choix budgétaires qui était dans un passé récent l'apanage du secteur privé.

C'est là toute la raison d'être de la comptabilité analytique appliquée aux budgets des services publics.

La démocratie qui a fini de prendre racine dans nos pays a été également un élément important dans le réveil d'un déterminisme populaire qui exige de plus en plus de résultats probants dans une gestion transparente des finances publiques.

La Cour des comptes en tant que juridiction financière devant connaître de l'exécution des finances publiques, se doit de relever beaucoup de défis inhérents à l'exigence de transparence (mise à disposition du rapport public annuel, rapport général de conformité, examen du projet de loi de règlement etc.).

On le voit, ce volume de travail malgré la mise en branle de techniques modernes et performantes telles que l'audit, nécessite une approche technologique (nouvelles technologies de l'information et de la communication) pour plus de performances. La mise à disposition

des ressources humaines de qualités et de la logistique nécessaires ne seront jamais de trop pour les besoins de la cause.

Ainsi des supports informatiques de dernière génération ou une interconnexion avec les différents acteurs de l'exécution des budgets et la Cour pourraient permettre à cette dernière de mieux contrôler en temps réel les activités des parties prenantes à l'exécution des budgets publics.

Le nécessaire pérennisation de cette juridiction est à ce prix car son volume de travail et son champ d'actions iront toujours crescendo.

Cependant la volonté politique de suppression du conseil d'Etat et la remise en service de l'ancienne cour suprême se précisent de plus en plus.

Même si la pertinence d'une telle réforme laisse plus d'un perplexe, il est de notoriété publique qu'il est nécessaire de maintenir la Cour des comptes pour plusieurs raisons dont celles évoquées plus haut.

On est tenté de se poser la question suivante : qui exercerait alors le rôle de juge administratif en lieu et place du conseil d'Etat, quand on sait que les pourvois en cassation contre les arrêts de la Cour des comptes ; entre autres, sont jugés en premier et dernier ressort par cette juridiction ?

En tout état de cause, il est incontestable que la Cour des comptes reste un baromètre irremplaçable de l'éthique de gestion, de la transparence et de la bonne gouvernance dont nos jeunes états ont tant besoin.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

1. Bécour Jean Charles & Bouquin Henri, (1996), Audit opérationnel : Efficacité, Efficience ou Sécurité, Economica, Paris, 418pages.
 2. Collins Lionel & Gérard Valin, (1992), Audit et Contrôle interne : Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4^e Edition, Dalloz, Paris, 373pages.
 3. Francis J R. (1994). Auditing, hermeneutics, and subjectivity. Accounting, Organizations and Society, Vol. 19, N°.3,pp.235-269
 4. Controlor & Auditor, Sous la Direction de GERARD VALIN avec J-F. GAVANOU, C. GUTTMANN, J. Le VOUREC'H. 456pages
 5. Grand Bernard & Verdalle Bernard, (1999), Audit comptable et financier, Economica, paris 112pages
 6. Humphrey C. & Moizer P. (1990), From techniques to ideologies : an alternative perspective on the audit function, Critical Perspectives on Accounting, vol. 1 N°.2,pp, 217-238
- LEMONT O.; la conduite d'une mission d'audit interne, édition DUNOD ; Paris, 1995
1. Mikol Alain, (1999), Les audits financiers, Editions d'Organisation, Paris, 208pages
 2. Renard Jacques, (2000), Théorie et pratique de l'Audit Interne, Edition d'Organisation, Paris, 462pages.

Références Internet :

1. Site Internet de la Cour des Comptes du Sénégal [http// :www.courdescomptes.sn](http://www.courdescomptes.sn)
2. Site Internet du Gouvernement du Sénégal [http// :www.gouv.sn](http://www.gouv.sn)
3. Site Internet [http// :www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org) encyclopédie comportant plus de 400 000 articles en français, plus de 6millions dans 249 langues.
4. Gouvernement Auditing Standards, [http// :www.gao.gov](http://www.gao.gov)
5. Site Internet de la Cour des Comptes France [http//:www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr)
6. Site Internet du Bureau de Vérificateur générale du Canada [http// :www.oag-bvg.gc.ca](http://www.oag-bvg.gc.ca)

7. Site Internet de l'AICPA [http:// :www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)

Autres publications

1. 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, 89pages
2. Cour des comptes du Sénégal, (2000), La Cour des Comptes, TENOEDIT, 162pages
3. USAID, (2004), Normes d'audit dans le secteur public, Traduction française du Yellow book, 126pages

Support de cours

1. Cours d'Audit Interne & Procédures, J.B. DIENE, CESAG
2. Audit des Approvisionnements, J.B. DIENE, CESAG

PRINCIPAUX TEXTES SUR LA COUR DES COMPTES

1. Textes nationaux

- Loi 99-02 du 29 Janvier 1999 portant révision de la constitution (JO n°5842 du 30/01/99)
- Loi 99-70 du 27 Février sur la Cour des comptes (JO n°5845 du 20/02/99)
- 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.
- décret n°99-499 du 08 Juin 1999 fixant les modifications d'applications de la loi organique n°99-70 du 17 Février 1999 sur la Cour des Comptes (JO n°5864 du 12 Juin 1999).

2. Textes supranationaux

- Traité de l'UEMOA du 10/01/94
- 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.

TABLE DES MATIERES

DEDICACE	i
Sommaire	1
INTRODUCTION	2
PREMIERE PARTIE : CADRE CONCEPTUEL DE L'AUDIT DU SECTEUR PUBLIC	7
CHAPITRE I : L'AUDIT DU SECTEUR PUBLIC	9
I.1. De la notion d'audit.	9
I.2. Les normes d'audit.....	12
I.3. Typologie de l'audit.....	14
I.4. Présentation du secteur public.	15
I.5. Les différentes phases d'une mission d'audit.	17
I.6. Analyse des risques.....	23
Chapitre II : L'AUDIT DU SECTEUR PARAPUBLIC	28
II.1. Les particularités de l'audit du secteur public.....	28
II.2. Le contrôle de la commission de vérification	29
II.3. La mise en œuvre de l'audit	30
II.4. Les conclusions du contrôle	33
II.5. Gestion des missions	35
CHAPITRE III : LA METHODOLOGIE DE RECHERCHE	37
III.1 Les variables du modèle.....	37
III.2 a variable dépendante du modèle.....	37
III.3 La variable indépendante.....	37
III.4 Méthode de collecte des données	38
CONCLUSION	39
DEUXIEME PARTIE : EVALUATION DES MISSIONS D'AUDIT DE LA COUR DES COMPTES	40
CHAPITRE IV : PRESENTATION DE LA COUR DES COMPTES	42
V.1 Organisation et missions de la Cour des comptes.....	42
V.2 Le rôle non juridictionnel de la Cour des comptes	48
V.3 Le rôle juridictionnel de la Cour des Comptes	51
CHAPITRE V : ANALYSE DE LA PERFORMANCE DE LA COUR A TRAVERS SON ROLE JURIDICTIONNEL ET SES DEMARCHES	58
V.1 Rôle de la Cour des comptes dans l'exécution des lois de finances	58
V.2 Mission générale d'audit externe des services publics	60
V.3 Autres sanctions négatives.....	61
CONCLUSION	62
BIBLIOGRAPHIE	64
TABLE DES MATIERES	66