



CESAG Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

Master Professionnel
en Audit et Contrôle de Gestion
(MPACG)

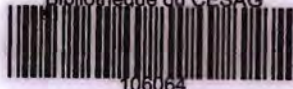
**Promotion 3
(2008-2010)**

Mémoire de fin d'études

THEME

**EVALUATION DE LA MISSION D'AUDIT FINANCIER DU PROGRAMME
ALLIANCE INTERNATIONALE DE L'ANCS REALISEE PAR LE CABINET CECA
(SENEGAL)**

Bibliothèque du CESAG



106064

Présenté par :

Fatoumata BAKAYOKO

Dirigé par :

M. Mohamed Lamine BAMBA

Auditeur Interne à la BCEAO

Dédicaces

Je dédie ce mémoire à :

- mon père, pour le soutien financier ;
- papa BAKAYOKO Mamadou, pour son soutien et la considération. Que DIEU te récompense ;
- ma mère, pour les prières et le soutien moral ;
- Maman THIABA GUEYE pour toute l'affection et la considération. Que DIEU t'accorde la santé et longue vie ;
- à mes frères et mes cousines, pour toute l'affection ;
- à tous mes amis de la promotion 3 du Master Audit et Contrôle de Gestion du CESAG.

Remerciements

La réalisation de ce mémoire n'aurait pu être possible sans la contribution de certaines personnes auxquelles j'exprime mon énorme gratitude.

Je remercie tout particulièrement Mr Mohamed Lamine BAMBA pour l'encadrement de ce mémoire.

Je suis très reconnaissante envers Mr Abou WELE qui m'a acceptée au sein de son Cabinet afin que je puisse effectuer mon stage.

J'exprime aussi une pensée amicale et chaleureuse à Mr Mansour SENE pour tous nos échanges constructifs et ses réponses à mes préoccupations durant le stage.

Je remercie enfin le corps professoral et administratif du CESAG notamment celui de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance.

Liste des sigles et abréviations

ANCS : Alliance Nationale Contre le SIDA SENEGAL

BAD : Banque Africaine de Développement

BIT : Bureau International du Travail

CECA : Cabinet d'Expertise Comptable, de Conseil et d'Audit

CGI : Code Général des Impôts

CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

CORAF : Conseil Ouest et Centre Africain pour la Recherche et le Développement Agricoles

EFP: Etats Financiers du Projet

FAO: Food and Agriculture Organization of the United Nations (Organisation des Nations Unies pour l'alimentation et l'agriculture)

FIDA : Fonds International de Développement Agricole

IFAC: International Federation of Accountants (Fédération Internationale des Comptables)

INTOSAI : International Organization of Supreme Audit Institutions (Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques)

ISA: International Standards on Auditing (Norme Internationale d'Audit)

PNUD : Programme des Nations unies pour le développement

OMD : objectifs du Millénaire pour le développement

UNESCO : Organisation des Nations Unies pour l'éducation, la science et la culture

USAID: United States Agency for International Development (Agence des États-Unis pour le développement international)

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

Tableaux

Tableau 1 : cycle de vie d'un projet de développement selon les bailleurs.....	14
Tableau 2: Modalité de mesures des variables	50
Tableau 3 : Expérience du cabinet CECA dans les entreprises commerciales.....	65
Tableau 4 : questionnaire de prise de connaissance des activités du projet	84
Tableau 5 : questionnaire de vérification de l'indépendance de l'auditeur	87

Figures

Figure 1 : Hiérarchie de projets	11
Figure 2 : Modèle d'analyse	49

TABLE DES MATIERES

Dédicaces	i
Liste des sigles et abréviations	iii
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES	iv
TABLE DES MATIERES	iv
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE.....	7
INTRODUCTION.....	8
CHAPITRE 1 : PRESENTATION DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT	9
1.1. Définition, typologie et cycle de vie des projets	9
1.1.1. Définition et caractéristiques des projets de développement	9
1.1.1.1. Définition	9
1.1.1.2. Caractéristiques d'un projet de développement	10
1.1.2. Typologie des projets de développement.....	11
1.1.2.1. Classification des projets selon la taille	12
1.1.2.2. Classification des projets selon la finalité	12
1.1.2.3. Classification selon le mode de gestion	12
1.1.3. Cycle de vie des projets de développement	13
1.1.3.1. La phase d'élaboration	15
1.1.3.2. La phase de financement	16
1.1.3.3. La phase de mise en œuvre.....	16
1.1.3.4. Phase d'audit et évaluation.....	17
1.2. Aspects organisationnels et gestion des projets de développement	19
1.2.1. Cadre juridique des projets de développement	19
1.2.1.1. Le régime juridique	19
1.2.1.2. Régime fiscal des projets de développement	19

1.2.2. Cadre organisationnel	20
1.2.2.1. Structure organisationnelle d'un projet de développement.....	21
1.2.2.2. Organisation du fonctionnement interne d'un projet	21
1.2.3. Cadre comptable	22
1.2.3.1. Principes et règles comptables	22
1.2.3.2. Système comptable et plan comptable	22
1.2.3.3. Structure des états financiers annuels.....	23
1.2.4. Gestion des projets de développement.....	23
1.2.4.1. La gestion financière des projets.....	24
1.2.4.2. Gestion budgétaire.....	24
1.2.4.3. Procédures spécifiques relatives aux demandes de fonds	24
CHAPITRE 2 : AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER D'UN PROJET DE DEVELOPPEMENT.....	25
2.1. Définition et Objectifs de l'audit financier d'un projet de développement.....	25
2.1.1. Définition	25
2.1.2. Objectifs de la mission d'audit financier d'un projet de développement	26
2.2. Méthodologie de l'audit financier et comptable des projets de développement	27
2.2.1. Normes d'audit.....	27
2.2.2. Démarche de l'audit financier et comptable des projets de développement.....	27
2.2.2.1. L'acceptation de la mission.....	28
2.2.2.2. Orientation et planification de la mission.....	29
2.2.2.3. Evaluation du système de contrôle interne.....	35
2.2.2.4. Validation des dépenses (ou le contrôle des comptes) et revue des états financiers	39
2.2.2.5. Les travaux de fin de mission.....	43
2.2.2.6. Rapport d'audit.....	43
2.3. Méthodologie d'évaluation d'une mission d'audit financier.....	44

2.3.1. Approche indirecte d'évaluation ou Analyse de la qualité de l'auditeur	45
2.3.2. Approche directe d'évaluation ou Analyse du processus d'audit	45
CHAPITRE 3: METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE	47
3.1.1. Composantes	47
3.2.2. Méthode de collecte de données	53
3.2.3. Méthode d'analyse des données.....	54
3.2.3.1. Présentation des résultats de l'analyse	54
3.2.3.2. Conclusion de l'évaluation	55
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE.....	56
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE	57
INTRODUCTION.....	58
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU CABINET CECA ET DE L'ANCS	59
4.1. Présentation du cabinet CECA	59
4.1.1. Description de la structure juridique et du capital de CECA -Sarl	59
4.1.2. Objectifs du Cabinet.....	59
4.1.3. Equipe du cabinet.....	60
4.1.4. Domaines d'intervention.....	60
4.1.5. Prestations fournies par CECA – Sarl à sa clientèle	61
4.1.6. Expérience Professionnelle	62
4.2. Présentation de l'ANCS.....	67
CHAPITRE 5: AUDIT DU PROGRAMME ALLIANCE INTERNATIONALE DE L'ANCS PAR CECA-SARL.....	71
5.1. Planification de la mission.....	72
5.1.1. Les termes de référence de la mission	72
5.1.2. Revue juridique et fiscale.....	72
5.1.3. Planification de la mission.....	73

5.1.4. Organisation de l'équipe d'audit.....	74
5.2. Prise de connaissance générale du projet Alliance.....	74
5.2.1. Réunion d'ouverture	74
5.2.2. Visite des locaux et les missions sur terrain	75
5.2.3. Revue documentaire.....	76
5.2.4. Les entretiens	77
5.3. Evaluation du contrôle interne.....	77
5.3.1. Prise de connaissance des procédures.....	77
5.3.2. Analyse des procédures.....	78
5.3.3. Contrôle des procédures.....	78
5.3.4. Evaluation définitive du contrôle interne.....	79
5.4. Contrôle des comptes.....	79
5.4.1. Validation des dépenses	80
5.4.2. Contrôle budgétaire.....	81
5.4.3. Comptes spéciaux	81
5.5. Vérifications spécifiques	82
5.6. Conclusion de la mission.....	82
Chapitre 6 : EVALUATION DE LA MISSION.....	83
6.1. Vérification de la compétence de l'équipe intervenante	83
6.2. Evaluation de la conduite de la mission	85
6.2.1. Appréciation de la qualité de la phase d'acceptation de la mission.....	85
6.2.2. Appréciation de la qualité de la planification de la mission	87
6.2.3. Evaluation du système de contrôle interne	89
6.2.4. Le contrôle des comptes.....	90
6.3. Présentation des résultats.....	91
6.3.1. Les forces relevées	91

6.3.1.1. Phase de planification	91
6.3.1.2. Phase de prise de connaissance du projet	92
6.3.1.3. Evaluation du système de contrôle interne	92
6.3.1.4. Etape de contrôle des comptes	93
6.3.1.5. Conclusion de la mission	93
6.3.1.6. Autres forces	94
6.3.2. Les insuffisances.....	94
6.3.2.1. Phase de planification	94
6.3.2.2. Etape d'évaluation du contrôle interne	95
6.3.2.3. Contrôle des comptes	95
6.3.2.4. Travaux de fin de mission.....	95
6.4. Analyse des résultats	95
6.4.1 La compétence et l'indépendance de l'auditeur.....	96
6.4.2. La démarche d'audit appliquée	96
6.4.3. L'application des normes d'audit.....	96
6.4.4. Outils et techniques d'audit utilisés	97
6.4.5. Le respect des termes de référence	97
6.5. Recommandations	97
6.5.1. Recommandations relatives aux auditeurs.....	97
6.5.2. Recommandations à l'endroit de l'associé.....	98
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	100
CONCLUSION GENERALE	101
ANNEXES	103
BIBLIOGRAPHIE	108



INTRODUCTION GENERALE

Le continent africain continue d'occuper une place marginale dans l'économie mondiale du fait des problèmes de pauvreté, d'endettement, de sous-emploi, de santé, de vulnérabilité et de manque de compétitivité. Ces problèmes ont un impact négatif sur le développement économique et humain, la cohésion sociale, l'espérance de vie des populations, la dignité humaine. Afin de permettre à l'Afrique de résoudre ces problèmes et de jeter les bases d'une croissance économique vigoureuse, les Nations Unies ont fixé, en septembre 2000, des objectifs du Millénaire pour le Développement en Afrique (OMD). Ces objectifs, au nombre de huit, sont les suivants :

- réduire l'extrême pauvreté et la faim;
- assurer l'éducation primaire pour tous ;
- promouvoir l'égalité des sexes et l'autonomisation des femmes ;
- réduire la mortalité infantile ;
- améliorer la santé maternelle ;
- combattre le VIH /SIDA, le paludisme et d'autres maladies ;
- assurer un environnement durable ;
- mettre en place un partenariat mondial pour le développement (Nations Unies, 2010 : 3).

Selon le Groupe de pilotage pour la réalisation des OMD en Afrique (2008 : 3), chaque objectif sera atteint au moyen de politiques et programmes (ensemble de projets) judicieusement conçus, bénéficiant du soutien de dirigeants politiques résolus et de l'aide efficace de la communauté internationale.

Ainsi, dans le cadre de la réalisation de ces OMD, les bailleurs de fonds et les pays africains ont initié et exécuté plusieurs projets de développement. La nature de ces projets de développement dans les pays en voie de développement a évolué de façon significative depuis quelques années. Cette évolution a été notée dans beaucoup de domaines notamment : les infrastructures, la santé, l'éducation, l'autosuffisance alimentaire, l'environnement et l'accès de la population au crédit à travers la micro finance, etc.

Les bailleurs de fonds, dans le but de s'assurer de l'atteinte des objectifs assignés aux projets de développement et l'utilisation rationnelle des ressources financières allouées, inscrivent

dans les accords de prêts les procédures à mettre en œuvre pour la bonne gestion des fonds alloués. Parmi ces procédures, figure l'obligation de procéder à un audit financier et comptable annuel pour certifier les états financiers des projets de développement. Ces missions d'audit sont réalisées par des organismes ou professionnels indépendants et compétents ; notamment les cabinets d'audit ou experts comptables enregistrés et régulièrement inscrits au Tableau de l'Ordre des Experts Comptables, jouissant d'une expérience confirmée en comptabilité et audit financier des projets de développement, notamment ceux financés par les donateurs.

Le cabinet CECA (Cabinet d'Expertise Comptable, de Conseil et d'Audit) qui est un cabinet d'audit spécialisé dans l'Audit des projets de développement, réalise fréquemment des missions d'audit financiers des projets de développement de secteurs variés et divers.

Ces missions d'audit ont pour objet de fournir une assurance raisonnable quant à la fiabilité et la sincérité des états financiers fournis par les projets et l'utilisation rationnelle des fonds reçus des bailleurs. Les missions d'audit doivent également permettre de déceler les éventuelles faiblesses dans l'organisation des projets et d'apporter une valeur ajoutée à la gestion de ces dits projets par les recommandations formulées par les auditeurs. La réalisation des ces missions doit se faire suivant une démarche méthodologique conforme aux normes d'audit généralement admises.

Cependant, on constate que les objectifs assignés aux missions d'audit des projets de développement ne sont toujours pas atteints.

Plusieurs raisons peuvent expliquer cela :

- la non adéquation entre la démarche d'audit mise en œuvre et la spécificité de l'organisation des projets de développement ;
- la difficulté d'auditer les projets de développement, en raison de leurs particularités ;
- le manque de compétence des auditeurs dans les domaines d'interventions des projets de développement ;
- le non respect des normes applicables en matière d'audit ;
- etc.

Ces causes peuvent engendrer diverses conséquences, qui sont :

- la faillite des projets de développement ;
- les fraudes et les détournements de fonds dans l'exécution des projets de développement ;
- la difficulté à atteindre les objectifs assignés aux projets de développement ;
- la perte de crédibilité des missions d'audit ;
- etc.

Pour y remédier, on pourrait envisager les solutions suivantes :

- adapter la démarche d'audit à la spécificité des projets de développement ;
- former les auditeurs aux techniques de gestion de projets, afin de leur permettre de mieux comprendre l'organisation et le fonctionnement des projets de développement ;
- évaluer les missions d'audit des projets afin de s'assurer de l'atteinte des objectifs qui leur sont assignés et du respect des normes d'audit applicables.

Parmi les solutions envisagées, la dernière nous semble la plus opportune, vu que les missions d'audit revêtent une grande importance dans la gestion des projets de développement aussi bien pour les bailleurs de fonds que pour les gestionnaires.

Au regard de la solution envisagée, notre question de recherche est la suivante : comment évaluer une mission d'audit financier d'un projet de développement ?

De manière spécifique, il s'agira de vérifier :

- le respect de la démarche d'audit appliquée dans une mission d'audit financier de projet de développement ;
- le respect des normes d'audit ;
- la mise en œuvre de techniques d'audit à utiliser lors d'une mission d'audit de projet de développement ;
- le respect des diligences à effectuer pour certifier les états financiers d'un projet de développement.

La recherche des réponses à toutes ces interrogations a motivé le choix de notre thème qui est : l'évaluation de la mission d'audit financier du programme Alliance de l'ANCS (Alliance Nationale de lutte Contre le SIDA Sénégal) réalisée par le Cabinet CECA.

L'objectif principal de notre étude est d'évaluer une mission d'audit de certification des états financiers annuels d'un projet de développement.

De manière plus spécifique, il s'agira s'assurer:

- de l'atteinte des objectifs assignés à la mission d'audit;
- du respect des normes d'audit applicables ;
- de la mise en œuvre des diligences à effectuer ;
- du respect des termes de référence de la mission d'audit.

Dans le cadre de notre sujet, nous nous intéresserons à toutes les phases de la mission d'audit.

L'intérêt de ce mémoire se situe à trois niveaux :

- Pour le cabinet CECA

L'étude lui permettra :

- d'améliorer la réalisation de ses futures missions ;
- d'apprécier la valeur ajoutée apportée par ses missions antérieures.

- Pour le lecteur


Ce mémoire l'aidera à comprendre les spécificités d'une mission d'audit d'un projet de développement.

- Pour nous-mêmes

Ce mémoire nous permettra d'appliquer et d'approfondir les connaissances acquises lors de notre formation.

Notre démarche méthodologique consistera en un premier temps à présenter dans le cadre théorique de l'étude, les informations rassemblées à partir d'une revue de littérature sur les projets de développement et la méthodologie d'audit comptable et financier des projets de développement. Il s'agira à ce stade de l'étude de présenter les caractéristiques et les spécificités des projets de développement, de faire ressortir les différentes étapes d'une mission d'audit financier selon les normes d'audit applicables, un des points essentiels de la pratique, et de décrire les outils et les techniques utilisés par l'auditeur pour rechercher les informations nécessaires à la conduite de sa mission.

Dans un deuxième temps, nous procéderons à la présentation du cadre pratique. Nous prendrons connaissance du déroulement d'une mission d'audit de projet. Ensuite, nous effectuerons une analyse détaillée de la mission afin de dégager les forces et faiblesses et de formuler des recommandations.



PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE

INTRODUCTION

Au cours de ces dernières années, les projets de développement sont devenus un domaine majeur d'interventions dans les pays en voie de développement. De nombreux gouvernements, appuyés par des agences d'aides internationales bilatérales ou multilatérales, ont mis en place une multitude de programmes.

Ces programmes et projets partagent une finalité commune d'assurer l'auto promotion économique et sociale des populations pauvres. Ces projets couvrent un large éventail de secteurs économiques et sociaux, tels que la santé, les infrastructures, l'éducation, la gestion des finances publiques. Dans le cadre de cette première partie, nous présenterons d'abord l'organisation des projets et leurs spécificités. Ensuite, la démarche d'audit financier des projets de développement. Enfin, nous terminerons par notre modèle d'analyse.

CHAPITRE 1 : PRESENTATION DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

Pas de développement sans projets. Le développement des pays pauvres est, de toute évidence, volontaire, organisé, totalisant, technocratique et l'instrument projet reste le véhicule privilégié de l'aide internationale au développement (Perspective Afrique, 2005 : 128).

Les projets de développement sont des opportunités nouvelles créées dans le but de répondre à des besoins fondamentaux, spécifiques et vitaux des populations socio économiquement les plus démunies. Ils apportent aux communautés cibles des moyens techniques et financiers pour promouvoir leur émancipation économique et sociale. D'une manière générale, ils constituent sans conteste un moyen mis au profit des groupes sociaux en difficulté pour se rattraper et participer au développement local.

Tout au long de ces lignes qui suivront, nous présenterons les projets de développement, notamment nous donnerons la définition d'un projet de développement, la classification des projets de développement avant d'aborder leurs particularités concernant leurs modes de gestion et leur cadre organisationnel.

1.1. Définition, typologie et cycle de vie des projets

Une organisation sans projet est l'ennemie du développement économique et humain. Aucun projet de redressement ambitieux (mais fondé) n'est irréalisable DESCARPENTRIES (2007 : 10)

1.1.1. Définition et caractéristiques des projets de développement

Dans notre tentative de cerner la notion de projet de développement, nous proposerons d'abord une définition avant d'en présenter les différentes caractéristiques.

1.1.1.1. Définition

Un projet est une série d'activités visant à atteindre un objectif spécifique grâce à des moyens mis en œuvre pour entreprendre des activités qui débouchent sur des résultats qui visent à réaliser l'objectif spécifique dans un délai donné PNUD (2009 : 4).

Ces différentes définitions mettent en exergue les différentes caractéristiques d'un projet de développement.

1.1.1.2. Caractéristiques d'un projet de développement

Selon l'USAID (2005 : 13), les caractéristiques d'un projet sont :

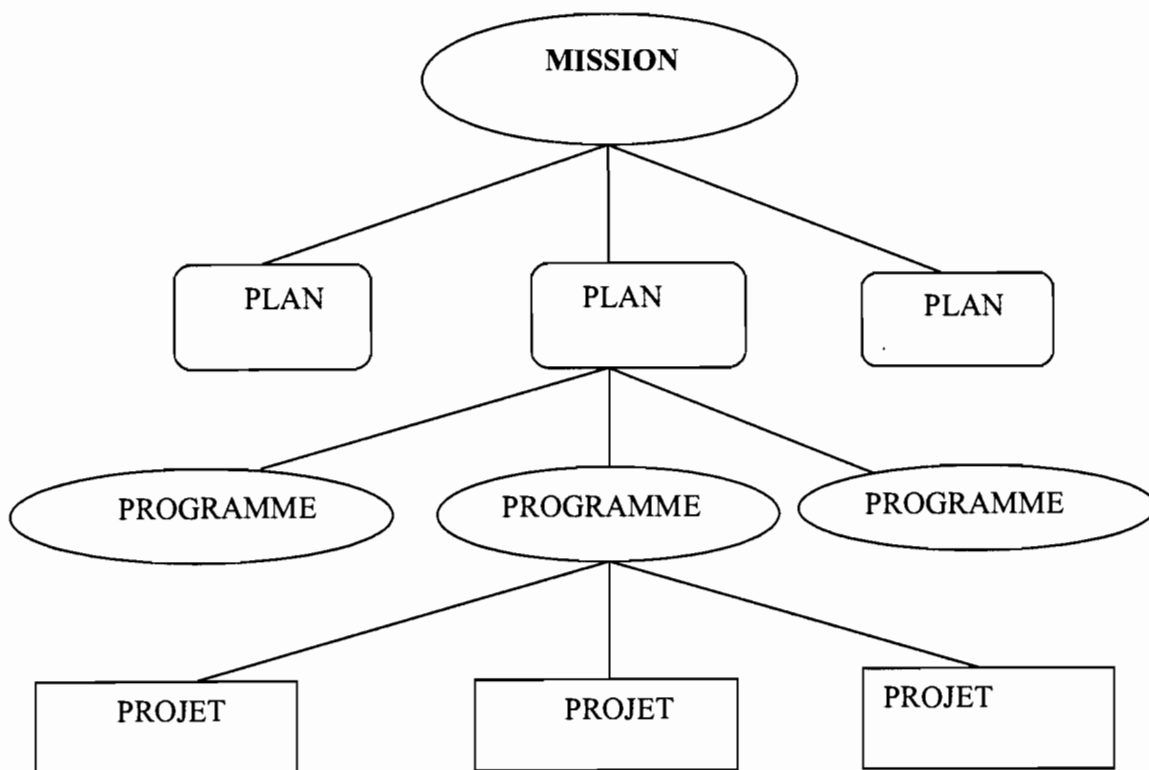
- les projets ont un objectif. Ils ont des buts et objectifs clairement définis et exposés pour produire des résultats clairement définis. Leur but est de résoudre un «problème», ce qui implique une analyse préalable des besoins. Suggérant une ou plusieurs solutions, ils visent un changement social durable ;
- les projets sont réalistes ; leurs objectifs doivent être réalisables, ce qui implique la prise en compte des exigences, des ressources financières et humaines disponibles ;
- les projets sont limités dans le temps et dans l'espace, ils possèdent un début et une fin et se déroulent dans un lieu et un contexte spécifiques ;
- les projets sont complexes ; ils peuvent faire appel à diverses compétences en matière de montage et de conduite, et impliquer divers partenaires et acteurs ;
- les projets sont collectifs ; ils sont le produit d'une entreprise collective. Ils sont conduits par une équipe, impliquent divers partenaires et répondent aux besoins d'un public cible ;
- les projets sont uniques et naissent d'une idée nouvelle. Ils apportent une réponse spécifique à un besoin (problème) dans un contexte spécifique. Ils sont innovants ;
- les projets sont une aventure en soi. Chaque projet est différent et novateur ; il implique forcément une certaine incertitude et des risques ;
- les projets peuvent être évalués ; ils sont planifiés et organisés selon des objectifs mesurables qui doivent pouvoir être évalués ;

- les projets sont constitués de plusieurs phases, distinctes et identifiables.

Les projets peuvent être autonomes ou bien faire partie d'un programme qui est un cadre cohérent d'actions visant à atteindre certains objectifs globaux comprenant des ensembles d'activités et orientées vers la réalisation d'objectifs spécifiques (Bureau International du Travail, 2005 : 29).

Un projet peut être régulé par un plan de développement défini comme un ensemble de programme destiné à lutter contre la pauvreté.

Figure 1 : Hiérarchie de projets



Source : Vallet (2004 : 5)

1.1.2. Typologie des projets de développement

Les types de projet sont divers de par leur taille, leurs objectifs, leur durée, leur mode de gestion, etc.

1.1.2.1. Classification des projets selon la taille

Nous pouvons distinguer les grands projets ou « mégaprojets », des petits projets ou « microprojets ».

Les petits projets se limitent à une communauté et, bien qu'utilisant des ressources limitées, produisent des résultats substantiels dans des délais relativement courts. A l'autre extrême, d'autres projets de grande envergure (mégaprojets) nécessitent des ressources financières considérables et ne produisent d'effets bénéfiques qu'à long terme (FAO, 2002 : 8)

1.1.2.2. Classification des projets selon la finalité

Suivant cette classification, on peut distinguer les projets productifs (ou générateurs de revenus) et les projets non directement productifs (ou projets sociaux ou projets non générateurs de revenus).

Selon la BAD (2010 : 3), un projet productif est un projet généralement réalisé, par une entité financièrement autonome ou semi autonome qui fournit les biens et services aux clients, moyennant le paiement d'un prix ou d'une commission. Les projets dans les domaines suivants sont habituellement des projets productifs : l'industrie, les services d'utilité publique, le chemin de fer et les ports (maritime et aérien), l'agriculture, etc.

Les projets non directement productifs sont ceux relatifs à l'éducation, la santé, l'aménagement du territoire, l'adduction d'eau et l'assainissement, etc. Ils n'entraînent pas de flux de trésorerie et il est difficile de quantifier les avantages monétaires de ces projets.

1.1.2.3. Classification selon le mode de gestion

Selon le rôle joué par le bailleur dans l'exécution ou la gestion des activités du projet, on peut distinguer deux types de projets de développement:

➤ *Les projets directement gérés par les bailleurs de fonds*

Il s'agit en général des projets financés sur subvention. Dans ses rapports avec l'Etat, le bailleur de fonds est à la fois administrateur de crédits, ordonnateur de dépenses et comptable.

A ce niveau, le représentant de l'Administration concernée n'intervient que dans le cadre d'expression de besoin. Le bailleur de fonds peut aussi exercer son rôle d'ordonnateur par le biais d'un organisme privé ou d'une organisation internationale (COTA, 2002 : 10).

➤ *Les projets gérés par l'Etat*

Il s'agit en général de projets financés sur emprunt et caractérisés par le fait que :

- la tutelle technique du projet est assurée par une entité administrative nationale qui en est l'administrateur des crédits ;
- la direction de la dette et de l'investissement du Ministère des Finances joue le rôle d'ordonnateur ;
- le comptable désigné est soit le comptable du projet, soit le bailleur de fonds, soit encore le Trésor Public (contrepartie financée à titre de budget d'investissement de l'Etat) ;
- le contrôle est fait en général par les services de l'Etat ou ses démembrements.

Dans cette catégorie, le projet peut bénéficier d'une certaine autonomie administrative qui lui est conférée par son statut juridique ou d'une certaine convention signée avec le bailleur de fonds (COTA, 2002 : 12).

1.1.3. Cycle de vie des projets de développement

Un projet passe par une série de phases successives entre lesquelles il n'existe pas réellement de démarcation ; elles sont toutes particulièrement importantes et déterminantes pour la réussite du projet, elles définissent « *le cycle de vie du projet* ».

La définition précise de ce cycle varie selon les organisations, le type de projet ainsi que des acteurs en présence. Cependant, la gestion du cycle de projet est universelle dans sa conception quelles que soient l'échelle et la nature du projet (FAO, 2002 :8).

Le tableau suivant propose une comparaison des phases selon différents bailleurs

Tableau 1 : cycle de vie d'un projet de développement selon les bailleurs

Agence Française de Développement	FAO	Commission Européenne	Banque mondiale	Banque Africaine de Développement
Identification	Identification	Programmation	La phase d'identification	Identification
L'étude de faisabilité	Conception	Identification	La phase de préparation	préparation
L'évaluation et le plan de financement	Validation	Formulation	La phase d'évaluation	Evaluation
La décision de financement	Formulation	Mise en œuvre	La phase de négociation et d'approbation	Approbation
La convention de prêt ou de subvention	Mise en œuvre	Evaluation & audit	La phase d'exécution et de supervision	Mise en œuvre
Phase de suivi et de supervision	Suivi		La phase d'évaluation	Evaluation rétrospective
Le rapport d'achèvement (interne) et l'évaluation (externe)	Evaluation			

Source : AFD, FAO, Commission Européenne, BAD, Banque Mondiale

Ces différentes phases peuvent être ramenées à quatre phases principales :

- une phase d'élaboration ;
- une phase de financement ;
- une phase de mise en œuvre ou d'exécution ;
- une phase d'audit et évaluation.

Chaque phase doit fournir les éléments et documents nécessaires à la prise de décision.

1.1.3.1. La phase d'élaboration

C'est la phase d'étude du projet. Elle peut regrouper les phases de programmation, d'identification et d'instruction.

✓ La programmation

Le but de cette phase est d'identifier les principaux objectifs ainsi que les priorités sectorielles du pays en vue d'élaborer des stratégies pour ces priorités, et donc de fournir un cadre cohérent et réalisable à l'intérieur duquel programmes et projets vont pouvoir être identifiés et préparés. Selon le COTA HHC (2006 : 5), à l'issue de cette phase, des documents de référence suivants peuvent être produits :

- un document de programme stratégique de l'organisation ;
- des documents de politiques thématiques ;
- des documents de stratégies par pays (CSP : Country Strategy Paper) ;
- des grilles de critères pour le choix des thèmes, zones, pays, partenaires d'interventions.

✓ L'identification

Durant la phase d'identification, on apprécie la pertinence et la faisabilité éventuelle des idées de projet par rapport à la stratégie sectorielle. Elle permet de préparer une décision de financement pour un programme de projets.

A l'issue de cette phase les documents suivants servent à la prise de décision :

- le rapport d'identification incluant les diagnostics et analyses diverses ;
- les termes de référence d'une étude de faisabilité (Commission Européenne, 2004 :32).

✓ *L'instruction*

Au cours de la phase d'instruction, la faisabilité et /ou viabilité (voire rentabilité) du projet est étudiée en profondeur et une planification précise et détaillée est proposée avec budget et planning.

Les documents de base de cette phase : le document d'étude de faisabilité, un document de projet avec cadre logique et proposition de budget (projet de proposition de financement), une grille de critères pour l'approbation de projet ou programme (Cota HHC, 2006 :6).

1.1.3.2. La phase de financement

Les parties concernées prennent la décision de financer ou non le projet en se fondant sur l'estimation de celui-ci. Dans certains cycles, cette étape est appelée *négociation ou approbation*. On notera que le financement n'est pas toujours une étape distincte et que des décisions financières peuvent être prises à divers stades du cycle selon les procédures adoptées.

D'après le PNUD, les documents qui découlent de cette phase sont : la proposition de financement, la décision de financement et la convention de financement.

1.1.3.3. La phase de mise en œuvre

Cette phase consiste au déroulement du projet en conformité avec les objectifs visés par la réalisation d'activités programmées orientées vers l'obtention de résultats (FAO, 2002 : 8). Elle se compose généralement des principales étapes suivantes:

- le démarrage ;
- la mise en œuvre proprement dite;
- la phase finale.

Pour la Commission Européenne (2004 : 43), les documents clés nécessaires produits pendant la phase de mise en œuvre sont généralement les suivants:

- plans de travail opérationnels (généralement annuels);
- rapports périodiques sur l'état d'avancement;
- rapports spécifiques de contrôle/étude ;
- rapport final (à la fin du projet).

Ces différents rapports représentent un outil essentiel aux évaluations et audits des projets.

1.1.3.4. Phase d'audit et évaluation

✓ L'évaluation

Selon le PNUD (2009 : 8), l'évaluation est une appréciation rigoureuse et indépendante des activités réalisées ou en cours visant à déterminer leur niveau de réalisation des objectifs fixés et de contribution à la prise de décision.

Cette phase permet de porter un regard sur l'exécution du projet et d'apprécier les résultats atteints, les stratégies mises en œuvre, les processus et les effets induits. Ce regard peut être porté par une personne externe au projet (évaluation externe) ou réalisé en interne (évaluation interne) (COTA, 2002 :11).

L'évaluation peut avoir lieu lorsque le projet est:

- dans sa phase de validation: c'est alors une *évaluation ex-ante*;
- en cours: elle est appelée *évaluation intermédiaire* et peut se situer à mi-parcours ou à la fin d'une phase donnée d'un projet, afin d'apprécier l'état d'avancement et de formuler des recommandations pour la période restante ;
- réalisé: c'est alors une *évaluation finale*, pour évaluer dans quelle mesure les objectifs du projet ont été atteints ;
- achevé depuis plusieurs années: c'est dans ce cas une *évaluation ex-post*, dans le but d'évaluer l'impact du projet après son achèvement.

Il convient toutefois de faire une distinction entre l'évaluation et le suivi, bien qu'elles soient toutes deux des activités essentielles pour juger de la progression réalisée en direction des objectifs et des résultats d'un projet de développement.

✓ Le suivi

Pour le PNUD (2008), le suivi est un processus itératif de collecte et d'analyse d'informations et permet de connaître et de suivre l'état d'avancement du projet conformément à la programmation et de prendre les mesures nécessaires pour continuer la mise en œuvre vers la réalisation des objectifs.

D'après l'UNESCO (2010), le suivi porte, d'une part, sur le processus du projet et, d'autre part, sur l'impact du projet. Le suivi de processus mesure les moyens par lesquels les objectifs sont atteints ; ceci inclut l'utilisation des ressources, l'information sur le progrès des activités

et la façon dont les activités sont menées. Le suivi de l'impact examine l'impact des activités du projet sur les objectifs.

➤ *L'audit*

Nous distinguons plusieurs types d'audits qui peuvent être extrêmement divers selon les objectifs des projets, les activités et les rapports ou résultats, (Commission Européenne et FIDA) :

- audits financiers ;
- audits de bonne exécution ;
- audits de conformité; et
- audits opérationnels

➤ *Les audits financiers*

L'objectif de l'audit des Etats Financiers du Projet (EFP) est de permettre à l'auditeur, d'exprimer une opinion professionnelle indépendante sur la situation financière du projet et de s'assurer que les ressources mises à la disposition du projet sont utilisées aux fins pour lesquelles elles ont été octroyées (FIDA, 2009 : 11).

➤ *L'audit de bonne exécution*

Selon EuropAID (2004 : 50), les audits de bonne exécution vérifient et évaluent les trois E (c'est -à-dire efficience, économie et efficacité) des activités d'un projet. Ces audits ont pour objectifs de donner des garanties sur :

- la légalité et la régularité des dépenses et revenus du projet c'est-à-dire sa conformité avec les lois et règlements ainsi qu'avec les critères et règles contractuelles applicables;
- les fonds alloués au projet ont été utilisés de façon efficiente et économique c'est -à-dire conformément à une gestion financière saine;
- les fonds alloués au projet ont été utilisés de manière efficace c'est-à-dire aux fins auxquelles ils étaient destinés.

➤ *L'audit de conformité*

Ce type d'audit consiste à passer en revue, tester et évaluer les systèmes de contrôle et procédures opérationnelles de l'organisation du projet, notamment pour ce qui est du respect

des règlements, des contrats et de la législation auxquels celle-ci est soumise (Commission Européenne, 2008 : 15).

➤ *L'audit opérationnel*

Un audit opérationnel consiste en une analyse plus approfondie des méthodes de gestion et de la performance d'une organisation. Le principal résultat d'un audit opérationnel est un rapport contenant des recommandations sur les améliorations à apporter à l'efficience et à l'efficacité des opérations et portant, dans la mesure du possible, sur toutes les principales fonctions de l'organisation du projet.

Cependant, dans la pratique ces types de missions d'audit sont exécutés simultanément et nécessitent pour leur mise en œuvre la compréhension de l'organisation et de la gestion des projets de développement (Commission Européenne, 2008 :16).

1.2. Aspects organisationnels et gestion des projets de développement

L'étude de l'organisation interne des projets est fondamentale. Elle a pour but de mieux appréhender le cadre institutionnel et organisationnel d'un projet de développement.

1.2.1. Cadre juridique des projets de développement

Dans cette section, nous présenterons le régime juridique et le régime fiscal des projets de développement.

1.2.1.1. Le régime juridique

Les Projets de développement sont généralement gérés suivant le Droit public. Ils ne sont pas inscrits au registre du commerce et du crédit mobilier. Leur création résulte d'accord juridique liant un Etat ou un de ses démembrements à un ou plusieurs bailleurs de fonds.

1.2.1.2. Régime fiscal des projets de développement

Nous nous intéresserons particulièrement à l'impôt sur les sociétés, à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à la Taxe sur le Valeur Ajoutée.

➤ *Impôt sur les sociétés*

En vertu de l'article 5 du livre I du titre I du CGI du Sénégal, les projets de développement sont affranchis de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, lorsque le projet réalise des activités lucratives, les bénéfices résultants sont taxables.

➤ *Impôt sur le revenu des personnes physiques*

Le projet est tenu d'opérer des retenues fiscales sur les rémunérations versées (salaires et prestations de services). Mais, le projet peut être exempté lorsqu'il existe des conventions internationales sur les doubles impositions.

➤ *Taxe sur la Valeur Ajoutée*

Conformément à l'article 309 Livre II –titre I du CGI : « sont imposables à la TVA, les affaires faites au Sénégal et celles relevant d'une activité économique à l'exception des activités agricoles et salariées au sens du code de travail ».

L'activité des projets de développement est exonérée de la TVA, car elle est considérée comme civile et sans but lucratif.

En plus, l'article 309 du CGI dispose que les opérations de toute nature financées de l'extérieur, sous forme de don ou de subvention non remboursable, sont exonérées de la TVA.

Les dépenses de TVA constituent donc des dépenses inéligibles pour le projet de développement.

Par ailleurs, il convient de retenir que le Projet est tenu de respecter, en plus des dispositions de la Convention, les lois et règlements en vigueur dans le pays.

1.2.2. Cadre organisationnel

La planification, l'exécution et le contrôle de projets demandent la mise en place d'une organisation temporaire, qui consiste en une équipe de projet et une ou plusieurs équipes de travail.

1.2.2.1. Structure organisationnelle d'un projet de développement

Il existe plusieurs types de structures organisationnelles en gestion de projets. Parmi ces formes d'organisation des projets de développement, nous présenterons la structure par projet, la structure fonctionnelle et la structure matricielle (MIDLER, 2000 :4).

- La structure par projet : c'est une structure où le chef de projet a la responsabilité complète du projet, érigé en structure indépendante. Elle disparaît avec la fin du projet ;
- la structure fonctionnelle : les grandes fonctions du projet sont parfaitement identifiables en département. Le chef de projet est essentiellement une courroie de transmission dans la circulation de l'information.
- la structure matricielle : le responsable du projet gère l'activité du personnel, mais seulement dans le cadre du projet. Le personnel du projet dépend hiérarchiquement de sa direction d'attache.

1.2.2.2. Organisation du fonctionnement interne d'un projet

L'équipe chargée de l'exécution du projet et de sa mise en œuvre sur le terrain se compose généralement de la manière suivante:

➤ *Le coordonnateur ou responsable de projet*

Il est chargé de coordonner et d'impulser l'action des partenaires, de suivre la réalisation administrative et financière du projet, de transmettre régulièrement l'information aux bailleurs de fonds.

➤ *Le gestionnaire ou le chargé de la gestion administrative comptable et financière du projet*

D'après le CORAF (2008 :13), il est chargé de :

- élaborer et mettre en place des systèmes de gestion comptable et financière du projet ;
- établir les états financiers du projet ;
- assurer la gestion de trésorerie et la gestion budgétaire du projet ;
- contrôler la fiabilité des informations produites ainsi que la conformité des opérations réalisées au regard des textes réglementaires qui régissent le projet.

➤ *Le chargé du suivi et évaluation*

Selon le FIDA (2003 : 7), le responsable du suivi-évaluation a pour principaux rôles de :

- améliorer les projets et les programmes afin de mesurer le niveau d'atteinte des objectifs au niveau de l'organisation ;
- élaborer le cadre général du suivi-évaluation du projet, par exemple les examens annuels du projet, les évaluations d'impact participatives, le suivi des processus, le suivi des opérations et les ateliers sur les enseignements à tirer.

Il convient toutefois de noter que l'organisation et les différentes fonctions assumées dans un projet varient selon la taille, la nature et les objectifs du projet. Mais quelque soient leurs différences, ils sont tous tenus de mettre en place un système comptable.

1.2.3. Cadre comptable

Il convient de rappeler que la tenue d'une comptabilité est obligatoire dans une organisation à but lucratif ou non (Article 2, TITRE I, Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises).

1.2.3.1. Principes et règles comptables

Compte tenu de la spécificité des projets de développement, il n'existe pas de normes comptables standards comme dans les entreprises commerciales. Par conséquent, chaque bailleur fait référence à ses propres normes et l'organisation du projet utilise et applique les principes comptables les plus adaptés et les plus pertinents à sa situation.

Les règles comptables découlent du contenu des rapports financiers exigés par les bailleurs ainsi que de la nature de l'organisme d'exécution du projet auxquelles s'ajoutent celles généralement admises (INTERREG IVA, 2007 : 20).

1.2.3.2. Système comptable et plan comptable

Il convient de noter qu'il n'existe pas un plan comptable spécifique aux projets de développement (FIDA, 2003 : 15).

Le plan comptable d'un projet de développement doit être conçu à la fois sur la base des activités à mener et sur la base des catégories budgétaires contenues dans l'accord de financement ; avec les codes budgétaires qui jouent le même rôle que les comptes en comptabilité générale (*Voir en annexe N°1, page 104, le modèle de plan comptable budgétaire d'un projet PNUD*).

Cependant, les deux conventions de base sont utilisées selon les projets à savoir : la comptabilité d'engagement et la comptabilité de trésorerie.

La comptabilité de trésorerie est utilisée lorsque les rapports financiers se focalisent sur l'enregistrement et la présentation des recettes (financements reçus) et des dépenses (utilisation faites des financements) du projet.

La comptabilité d'engagement paraît plus appropriée, lorsque l'attention est accordée à la situation financière d'ensemble du projet CORAF (2008 : 7).

1.2.3.3. Structure des états financiers annuels

En règle générale, la structure et le contenu des états financiers annuels d'un projet varient d'un bailleur à un autre. De façon générale, les états financiers doivent comprendre (Banque Mondiale, 2010 ; BAD, 2006 : 45 ; FIDA, 2003 : 15) :

- un état des ressources (fonds reçus des bailleurs, fonds de contrepartie apportés par les gouvernements, etc.) et des emplois (dépenses engagées au cours de l'exercice considérée) ;
- un état des transactions du Compte Désigné ;
- une situation patrimoniale ;
- les notes sur les états financiers décrivant les principes comptables utilisés et présentant une analyse détaillée et expliquée des principaux comptes ;
- etc.

1.2.4. Gestion des projets de développement

Les projets de développement compte tenu de leurs spécificités ont un mode de gestion différent de celui des entreprises. Il convient donc de présenter les aspects de gestion dans un projet de développement.

1.2.4.1. La gestion financière des projets

Les systèmes de gestion financière prévoient des mécanismes de contrôle interne permettant de s'assurer que toutes les conditions préalables à l'utilisation des fonds ont préalablement été remplies, que toutes les restrictions en matière d'utilisation des fonds sont respectées, et que l'utilisation des fonds alloués est justifiée, en temps voulu, à l'intention des fournisseurs des fonds (BAD, 2005 : 19).

1.2.4.2. Gestion budgétaire

Le budget planifie et matérialise en terme financier les actions à mener dans le cadre d'un projet ou d'un programme. Le budget constitue un outil de travail indispensable à la réalisation des activités des projets : les marchés sont négociés sur la base des lignes budgétaires et les postes budgétisés constituent la base des demandes de mobilisation des fonds auprès du bailleur. (PNUD, 2009 : 55).

Le suivi et le contrôle budgétaire conditionnent la bonne exécution du budget et ont pour objectifs de :

- assurer un contrôle permanent des dépenses et des résultats par comparaison avec les prévisions budgétaires ;
- analyser les écarts et en dégager les causes ;
- rechercher les solutions correctives nécessaires.

1.2.4.3. Procédures spécifiques relatives aux demandes de fonds

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

Conclusion

Pour mener à bien une mission d'audit financier dans un projet de développement, il paraît important que l'auditeur maîtrise ses spécificités avant de mettre en œuvre la démarche d'audit financier.

CHAPITRE 2 : AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER D'UN PROJET DE DEVELOPPEMENT

La mobilisation et l'implication de l'ensemble des parties prenantes d'un projet requièrent une excellente visibilité, par tous les acteurs, des principales étapes de la gestion du projet. Pour atteindre les objectifs du projet, tout en contrôlant les inévitables et fréquents changements d'envergure, il est nécessaire de s'appuyer sur une méthode permettant de bien prévoir et de maîtriser toutes les dimensions des projets. Ainsi, aux termes des accords de financement de chaque projet, les bailleurs de fonds prévoient des audits financiers annuels.

Le présent chapitre abordera la méthodologie de l'audit financier dans un projet de développement. Il s'agira de présenter les différentes phases d'une mission d'audit financier selon les normes d'audit applicables.

2.1. Définition et Objectifs de l'audit financier d'un projet de développement

Nous présenterons d'abord la définition de l'audit financier avant d'exposer ses objectifs.

2.1.1. Définition

Selon le un audit financier de projet est un « examen a posteriori des livres de comptes, des relevés des transactions et des systèmes financiers et autres tenus ou exploités par l'unité de coordination du projet aux fins de l'exécution d'un projet, ainsi que des états financiers établis pour documenter les opérations du projet pendant la période considérée ». FIDA (2003 : 9)

Pour la Banque Mondiale (2000 : 131), « l'audit financier des projets est un examen a posteriori des états financiers, des systèmes financiers, des écritures comptables, des transactions et des opérations effectuées par des comptables professionnels. »

Sur la base de ces définitions, nous pouvons affirmer que l'audit financier d'un projet de développement est un examen a posteriori des livres de comptes et systèmes financiers effectué par des comptables professionnels en vue d'exprimer une opinion sur leur régularité, leur sincérité conformément à l'accord de prêt.

2.1.2. Objectifs de la mission d'audit financier d'un projet de développement

D'une manière générale, l'objectif de l'audit des comptes est de permettre à l'expert-comptable d'exprimer une opinion indiquant si les comptes présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de l'entité et les résultats de ses opérations (ou sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle) conformément au référentiel comptable identifié (Normes d'audit IFAC, ISA 200).

D'après la BAD (2005 : 114), l'audit des Etats Financiers du Projet (EFP) a pour objectif de permettre à l'auditeur, d'exprimer une opinion professionnelle indépendante sur la situation financière du projet et de s'assurer que les ressources mises à la disposition du projet sont utilisées aux fins pour lesquelles elles ont été octroyées en vue de l'atteinte de l'objectif de développement du Projet.

Pour le FIDA (2003 : 21), l'audit des états financiers du projet a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion professionnelle sur la situation financière du projet à la fin de chaque exercice budgétaire, et sur les fonds reçus et dépenses encourues pendant l'exercice comptable clos, tels que reflétés dans les états financiers du projet, ainsi que sur les états de dépenses et le compte spécial.

Au regard de ces définitions et objectifs, l'audit financier de projet est réalisé par des comptables professionnels et a pour but d'exprimer une opinion pour :

- établir la crédibilité des états financiers ;
- donner l'assurance qu'il est dûment rendu compte de l'utilisation des fonds;
- assurer le respect des clauses des accords de prêt relatives aux questions financières.

Après la définition et les objectifs de l'audit financier, il convient de présenter les normes d'audit applicables avant de montrer les étapes à suivre par l'auditeur pour mener à bien son travail.

2.2. Méthodologie de l'audit financier et comptable des projets de développement

Les auditeurs ne travaillent pas au hasard au gré de leur inspiration. Ils respectent une méthodologie (démarche) qui comprend des étapes de travail et des techniques à mettre en œuvre lors de chacune de ces étapes (MIKOL, 1999 : 82). Cette démarche est elle-même régie par des normes d'audit qu'il convient de présenter avant d'exposer la méthodologie.

2.2.1. Normes d'audit

Les normes d'audit définissent les principes de base qui régissent l'activité. Elles représentent un cadre général permettant de déterminer dans le détail les procédures et les pratiques à suivre dans la démarche d'audit. Ces normes peuvent être classées en trois grandes catégories, « normes de comportement », « normes de travail », « normes de rapport » (AHOANGANSI, 2006 :144).

Pour un audit des états financiers, l'auditeur peut s'appuyer sur trois types de normes :

- les normes d'audit généralement reconnues définies par l'ordre professionnel des experts-comptables du pays ;
- les normes d'audit généralement reconnues au niveau régional;
- les normes d'audit reconnues au niveau international telles que les normes internationales d'audit (ISA), les normes INTOSAI, etc.

Généralement, les termes de référence des bailleurs prévoient l'application des normes ISA. Ainsi, dans le cadre de notre travail, nous présenterons la démarche d'audit financier conformément aux normes ISA.

2.2.2. Démarche de l'audit financier et comptable des projets de développement

L'approche pour auditer les états financiers d'un projet est similaire à beaucoup d'égards à celle pour auditer une entreprise. Les principales étapes sont les suivantes (Mikol, 1999 : 45 ; Normes ISA) :

- l'acceptation de la mission ;

- l'orientation et la planification de la mission ;
- l'évaluation du contrôle interne ;
- le contrôle des comptes ;
- les travaux de fin de mission ;
- la rédaction du rapport d'audit.

2.2.2.1. L'acceptation de la mission

Selon la norme ISA 220§6, toute mission proposée à l'expert-comptable fait l'objet de sa part, avant acceptation, d'une appréciation sur la possibilité d'effectuer la mission en terme d'indépendance du cabinet, de compétences techniques ou sectorielles disponibles, de sa capacité à satisfaire les demandes de l'entité ainsi que de l'intégrité des dirigeants de cette dernière.

➤ Prise de connaissance préliminaire

Il est vrai que la prise de connaissance de l'entité s'effectue tout au long de la mission, à chacune des phases de l'audit jusqu'à l'émission de l'opinion. Cependant, avant l'acceptation de la mission, l'auditeur doit disposer d'un minimum d'informations sur l'entité. Ces informations lui permettront d'appréhender, au moins en partie, le risque inhérent à l'entité et de répondre à l'offre (AHOUANGANSI, 2006 :177).

➤ Examen de la compétence disponible

Les missions d'examen des comptes annuels concernent des entités dont les spécificités peuvent requérir des compétences particulières. L'auditeur doit refuser la mission d'audit s'il ne dispose pas dans son équipe des compétences nécessaires.

➤ Appréciation de l'indépendance et l'absence d'incompatibilités

Selon MANITA & al (2004 : 4), l'indépendance constitue une composante importante de la qualité de l'audit, puisqu'elle garantit que les travaux et les conclusions formulées par les auditeurs ne sont pas entachés de subjectivité, de manipulations ou d'omissions volontaires suite à des connivences avec l'une des parties contractantes au sein de l'entreprise.

L'auditeur doit être totalement impartial et indépendant de l'entité chargée de l'exécution du projet qui doit faire l'objet de l'audit ainsi que des personnes qui l'ont désigné, pour tous les aspects de sa gestion ou de ses intérêts financiers. L'auditeur doit s'en tenir au respect des exigences de la profession en vigueur par rapport à son indépendance et à ce titre il est tenu de ne pas créer toute relation susceptible de compromettre son indépendance (PNUD, 2009 : 18 ; FIDA, 2003 : 6).

➤ *Décision d'acceptation de la mission*

La décision d'acceptation de la mission se concrétise par une lettre de mission ou lettre d'engagement (selon les bailleurs).

Selon la norme ISA 210, la lettre de mission a pour double objectif d'éviter tout malentendu avec le client et de définir l'objectif, l'étendue et la forme que prendra la mission d'audit. Elle définit également les responsabilités partagées de la mission, les grandes lignes du plan de mission, le calendrier et l'enveloppe financière.

Après acceptation de la mission, l'auditeur prend le temps de l'orienter et de la planifier.

2.2.2.2. Orientation et planification de la mission

Selon la norme ISA 200, l'auditeur doit planifier et effectuer sa mission de façon à réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et répondre aux objectifs assignés à une mission d'audit.

L'auditeur doit, lors de cette étape d'orientation et de planification (MIKOL, 1999 :131) :

- acquérir une connaissance générale de l'entité et de son environnement ;
- identifier les domaines et systèmes significatifs ;
- planifier les techniques de contrôle les mieux appropriées (élaboration du plan de mission).

➤ *Prise de connaissance de l'entité*

L'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son système de contrôle interne, lui permettant d'identifier et d'évaluer le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, résultant de fraudes ou d'erreurs, et de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires (Norme ISA 315).

Pour effectuer cette étape, l'auditeur effectue des entretiens avec les responsables et/ ou les partenaires du projet, des analyses documentaires, des missions sur le terrain, etc. (PNUD, 2009 : 6).

❖ *Les entretiens*

L'auditeur doit rencontrer les dirigeants, le personnel du projet ou toute personne susceptible de lui fournir des informations.

❖ *L'examen des rapports et documents*

La revue documentaire consistera à prendre connaissance des documents juridiques conventionnels et des documents contractuels du projet.

Ces documents sont entre autres :

- la convention de financement ou accord de crédit ou mémorandum

C'est un document juridique signé entre le bailleur de fonds et le projet suite à une décision de financement. Il fournit toutes les informations liées aux éléments à financer, au retrait des fonds, à l'annulation et à la suspension du financement, le pourcentage des dépenses à imputer sur les financements, les méthodes de passation de marché, les clauses de vérification du projet, les procédures de suivi, etc. (Commission Européenne, 2004 :137).

- Les états des dépenses ou états certifiés des dépenses

Les états de dépenses correspondent à une liste certifiée de dépenses admissibles au titre du projet relevant de certaines catégories spécifiées ainsi qu'à des dépenses d'un montant inférieur au plafond convenu avec le bailleurs de fonds et le projet, et accompagnant la demande de décaissement présentée par l'emprunteur. Ils permettent d'apprécier la conformité des dépenses effectuées aux accords financiers et à la lettre des conditions de décaissement (FIDA, 2003 : 13).

- Les états financiers du projet

Les états financiers sont présentés, habituellement pour une année budgétaire et font apparaître la situation financière du projet et comprennent: les états annuels et cumulés de la source et de l'utilisation des fonds, qui doivent indiquer séparément les fonds du bailleurs, les

fonds de contrepartie (apportés par le gouvernement), les fonds provenant d'autres donateurs et les fonds des bénéficiaires; et le bilan, qui doit faire apparaître un solde bancaire et une encaisse correspondant aux chiffres figurant dans les états de la source et de l'utilisation des fonds, des immobilisations et du passif (BAD, 2006 :111).

L'auditeur vérifiera que les états financiers du projet ont été préparés en accord avec les principes comptables admis et donnent une image fidèle de la situation financière du Projet à la date de clôture ainsi que les ressources et les dépenses à cette date.

- Le devis programme

Le devis programme est un document fixant le programme d'actions à exécuter et les moyens matériels et en ressources humaines nécessaires, le budget correspondant ainsi que les modalités techniques et administratives de mise en œuvre pour l'exécution décentralisée d'un projet ou programme pendant une période de temps déterminée par voie d'une régie, par la passation de marchés publics et l'octroi de subventions (Commission Européenne, 2009 : 78).

- Les rapports d'activités et financiers périodiques

Les rapports d'activités ont pour but de retracer l'état d'avancement du projet. Ils fournissent une représentation des activités d'exploitation et des transactions entreprises par l'entité.

Un rapport financier présentera les recettes et les dépenses du projet en conformité avec les conditions du contrat (par ex. lignes budgétaires), et aux opérations de l'entité. Le rapport financier du projet doit être présenté de telle sorte que l'auditeur puisse exprimer une opinion sur l'équité de la présentation de la performance financière de l'entité conformément aux conditions du contrat de crédit (EUROP AID, 2007 :18).

- Les avenants et autres correspondances

Ces documents émanent, la plupart du temps, des bailleurs soit à la suite d'une mission de supervision, soit à la suite des rapports qui leur sont transmis. Ces documents contiennent des recommandations ou des autorisations spécifiques. L'auditeur doit en prendre connaissance pour les besoins des contrôles qu'il mettra en œuvre durant sa mission.

- Autres documents très importants à prendre connaissance

Il est recommandé que l'auditeur prenne connaissance des documents ci-après :

- les directives du bailleur sur la gestion financière et l'analyse financière des projets ;
- le manuel des décaissements ;
- l'organigramme du projet ;
- le manuel de procédures administratives, financières et comptables ;
- les aide-mémoires des missions et correspondances officielles entre le bailleur et le projet ;
- les contrats d'aide extérieure pour des travaux, des services, des approvisionnements ou des subventions ;
- etc.

❖ *Les visites des locaux*

L'auditeur externe peut visiter les bureaux du projet pour acquérir une meilleure compréhension des activités de l'entité et des responsabilités décentralisées. Les auditeurs peuvent effectuer quelques visites initiales au stade du pré engagement, et davantage de visites pendant la phase de planification (Cirad, 2008 : 10).

❖ *Les missions sur le terrain*

Dans le cadre des projets disposant d'une organisation matricielle, il est nécessaire pour l'auditeur de se rendre dans tous les bureaux du projet afin d'acquérir une meilleure compréhension de la réalité des activités de l'entité sur le terrain (FIDA, 2003 : 22).

➤ *Identification des domaines et des systèmes significatifs*

Ayant acquis une connaissance générale de l'entité et de son environnement l'auditeur doit maintenant identifier les systèmes et les domaines significatifs, avec pour objectif de déterminer les éléments sur lesquels il va concentrer ses travaux.

Cette identification nécessite au préalable la détermination d'un seuil de signification (PRICEWATHARHOUSECOOPERS, 2005 : 198).

❖ *Seuil de signification*

Selon la norme ISA320 §3, l'auditeur doit prendre en compte le caractère significatif des montants et le lien avec le risque d'audit. Une information est significative si son omission, ou

son exactitude, peut influencer les décisions économiques que prennent les utilisateurs sur la base des états financiers.

La fixation des seuils de signification permet de mieux orienter et planifier la mission en concentrant ses vérifications sur les éléments les mieux susceptibles de lui permettre de fonder son opinion sur l'image fidèle des comptes.

Il faut préciser que dans les cadres des petits projets, il ne serait pas nécessaire de déterminer un seuil de signification, puisque dans ce cas l'étendue des vérifications n'est pas très vaste, on peut donc procéder à un contrôle exhaustif. Par contre, pour les projets de grande envergure, la détermination d'un seuil de signification s'impose (EUROP AID, 2007 : 50).

❖ *Domaines significatifs*

Les domaines significatifs sont d'une part les comptes qui en raison de leur montant peuvent receler des erreurs supérieures au seuil de signification, et d'autre part les comptes qui, en raison de leur nature, présentent une importance particulière (MIKOL, 1999 : 132) :

- comptes par lesquels transitent des mouvements importants ;
- importance du compte par rapport à un critère juridique ou économique.

Dans le cadre des projets de développement, l'identification des domaines significatifs qui feront l'objet d'un contrôle particulier lors de l'étape de contrôle direct des comptes est faite par les bailleurs de fonds dans les termes de référence de la mission. Ce sont entre autre :

- les comptes spéciaux du projet ;
- le compte de fonctionnement du projet ;
- les comptes d'avances de caisse ;
- les frais de voyage et de missions ;
- etc.

❖ *Systèmes significatifs*

Un système significatif est un système de traitement des informations comptables qui a une incidence significative sur les comptes annuels.

L'identification des systèmes significatifs permet à l'auditeur de décider de ceux qui feront l'objet d'une appréciation de leurs procédures de contrôle interne.

➤ *La planification*

L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier, l'étendue des instructions à donner, la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission et la revue de leurs travaux. (Norme ISA 300).

La planification est réalisée de façon à permettre à l'auditeur de porter une attention appropriée aux aspects de l'audit qu'il considère essentiels, d'identifier et de résoudre les problèmes potentiels dans des délais adaptés et d'organiser la mission de façon efficace (OBERT & al. 2007 : 404).

La planification de la mission se matérialise, d'une part, par l'élaboration d'un plan de mission et, d'autre part, par l'élaboration d'un programme de travail (LEJEUNE & al. 2007 :91).

❖ *Elaboration d'un plan de mission*

Selon la norme ISA 300, l'auditeur doit établir un plan de mission décrivant la stratégie globale adoptée pour la mission.

Le plan de mission également appelé plan d'audit ou plan stratégique, consiste à regrouper de manière synthétique l'orientation du travail choisie pour la mission, ainsi que la justification de cette orientation. Il doit être établi par l'auditeur principal, ou par un autre auditeur suffisamment expérimenté et qualifié, de préférence en consultant les autres membres de l'équipe (Union Européenne, 2004 :16).

➤ *La programmation de la mission*

L'auditeur doit développer un programme de travail spécifique pour la mission afin de réduire le risque à un niveau acceptable (Norme ISA 300).

Le programme de travail, établi sur la base du plan d'audit, indiquera de manière plus détaillée les contrôles à effectuer en définissant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour mettre en œuvre le plan d'audit.

➤ *Organisation de l'équipe d'audit*

La norme ISA 220 § 19 indique que l'équipe affectée à la mission doit avoir dans son ensemble les compétences et la disponibilité nécessaires pour réaliser la mission d'audit en

accord avec les normes et les obligations légales et réglementaires, et émettre un rapport d'audit approprié.

2. 2.2.3. Evaluation du système de contrôle interne

Selon la norme ISA 315, l'auditeur doit comprendre et évaluer le contrôle interne au sein de l'entité.

La structure de contrôle interne d'un Projet représente l'ensemble des règles et procédures établies par le Projet pour fournir l'assurance raisonnable que :

- les transactions sont correctement enregistrées pour permettre la comptabilisation des actifs et la préparation d'états financiers fiables ;
- les transactions sont effectuées en conformité avec les dispositions des accords de crédit ;
- les ressources (subventions du Projet) sont utilisées dans un souci d'économie et d'efficacité et uniquement aux fins pour lesquelles elles ont été accordées.

L'objectif poursuivi dans l'appréciation du contrôle interne d'un projet est d'en déterminer les forces et les faiblesses, en particulier l'exactitude des informations comptables.

On peut distinguer plusieurs phases dans l'évaluation du système de contrôle interne (LEFEBVRE, 2006 :1717) :

- la prise de connaissance des procédures ;
- la description des systèmes et des procédures ;
- la confirmation de la compréhension du système ;
- l'évaluation préliminaire du contrôle interne ;
- la confirmation de l'application des procédures et ;
- l'évaluation définitive du contrôle interne.

Diverses techniques sont mises en œuvre lors de chacune de ces étapes.

➤ La prise de connaissance des procédures

La prise de connaissance va permettre d'apprécier l'existence de procédures de contrôle interne et leur niveau de formalisation (LEJEUNE & al. 2007 :105).

Pour réaliser cette phase, l'auditeur a recourt à :

- des entretiens avec les dirigeants et le personnel du projet ;
- la documentation du projet (manuels des procédures, description des postes et organigrammes, guide de gestion des projets, etc.) ;
- l'observation des activités et des opérations du projet, comprenant l'organisation du système informatique, des membres de la direction et de la nature du traitement des transactions.

D'après la norme ISA 400§4, l'auditeur doit documenter dans ses dossiers de travail l'analyse des systèmes comptables et de contrôle interne.

➤ *La description des systèmes et des procédures*

Pour effectuer cette description, l'auditeur peut utiliser trois techniques différentes :

- l'interview qui consiste à se faire décrire la procédure en vigueur sans utiliser le moindre support. Cette description narrative est également appelée mémorandum ;
- les questionnaires descriptifs et les guides opératoires qui servent à décrire les procédures d'une manière assez détaillée et implique impérativement des réponses nécessitant une compréhension du système ;
- le diagramme de circulation ou flow-chart est une représentation graphique d'une suite d'opérations dans laquelle les différents documents, les postes de travail, les décisions de responsabilité, des opérations sont représentées par des symboles réunis les uns aux autres suivant l'organisation administrative de l'entreprise (OBERT & al, 2007 : 498).

➤ *La confirmation de la compréhension du système*

Cette étape consiste à montrer que les procédures décrites sont effectivement mises en œuvre telles qu'elles sont prévues par l'entité. Il met en œuvre à cette fin des tests de conformité (ou tests de compréhension).

Pour réaliser ces tests, l'auditeur fait le suivi d'un nombre suffisant de transactions tout le long d'une procédure pour s'assurer que les contrôles prévus par l'entité sont effectués (PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2005 :1717).

Après la prise de connaissance des procédures et la vérification de la conformité à la réalité, l'auditeur passe à l'analyse de ces procédures, c'est la phase de leur évaluation préliminaire.

➤ *L'évaluation préliminaire du contrôle interne*

Durant cette phase, l'auditeur s'assure que la conception des procédures permet de prévenir ou de détecter et corriger les anomalies significatives (Combes, 1993 : 28).

La technique la plus fréquemment utilisée pour évaluer les risques dus à la conception des systèmes repose sur l'utilisation des questionnaires de contrôle interne. Les questionnaires utilisés sont généralement les questionnaires fermés, c'est-à-dire qu'ils sont conçus de telle façon que les seules réponses possibles aux différentes questions soient oui ou non (Verdalle, 2006 : 45).

L'utilisation de ces questionnaires aboutit à une analyse des procédures par laquelle l'auditeur :

- dégage les points forts du système (sécurités du contrôle interne), qui correspondent aux réponses positives obtenues et indiquent que l'entité dispose, théoriquement, de mesures appropriées propres à atteindre les objectifs du contrôle interne. ;
- décèle les points faibles du système (défaillances du contrôle interne) qui résultent des réponses négatives aux questions;
- porte une appréciation sur les procédures (SILLERO, 2003 : 45).

➤ *la confirmation de l'application des procédures*

Elle est mise en œuvre dans l'intention de vérifier l'application des points forts du système c'est-à-dire les points qui ont été estimés comme assurant la fiabilité des procédures et ses enregistrements.

A cette fin, l'auditeur met en œuvre des tests de permanence qui permettent de vérifier que les points réputés forts lors de l'évaluation préliminaire sont réellement appliqués et cela d'une façon constante. L'auditeur doit alors étendre les tests sur une période suffisamment longue pour prouver véritablement « la permanence » d'application de la procédure. Eventuellement, l'utilisation de techniques statistiques telles que les sondages peut être envisagée (LEFEBVRE, 2006 : 1719).

Après ces différents contrôles concernant aussi bien les points forts que les points faibles, l'auditeur commence son évaluation définitive des procédures.

➤ *L'évaluation définitive du contrôle interne*

A ce stade, l'auditeur est à même de faire la distinction entre les points forts appliqués, les points forts théoriques mais non appliqués et les faiblesses dues à un défaut de conception système ou à une mauvaise application des points forts. L'ensemble de ces éléments lui fournit les bases de son évaluation définitive du contrôle interne qu'il porte dans un document de synthèse (ou le tableau d'évaluation du système de contrôle interne) (MIKOL, 1998 : 60). Ce document permet à l'auditeur de faire la jonction entre l'évaluation du contrôle interne et l'examen des comptes et constituera la base sur laquelle l'auditeur déterminera la note de son intervention.

➤ *Les procédures spécifiques*

En complément de l'évaluation générale du contrôle interne mentionné ci-dessus, l'auditeur doit examiner les procédures qui présentent une sensibilité dans les projets de développement. Il devra par conséquent mettre l'accent sur les procédures concernant : (BAD, 2010 : 15 ; Commission Européenne, 2007 : 20)

- *les achats et les passations de marché* afin de s'assurer qu'ils sont transparents, compétitifs et conformes aux conditions du contrat de crédit et aux dispositions de la réglementation nationale de marchés publics ;

- *l'éligibilité des dépenses* afin de s'assurer que les dépenses sont acceptables ou plausibles compte tenu du contexte et des activités du projet, ainsi que des conditions du contrat de financement ;

- *l'utilisation, le contrôle et l'écoulement du matériel durable* : s'assurer que l'équipement acheté répond aux besoins définis dans le document projet et que son utilisation est conforme aux buts recherchés ;

- *les demandes d'autorisation préalable ou de non objection*, certains marchés de biens et services passés par le Projet avec des fournisseurs peuvent présenter des risques majeurs, en raison de leur montant ou de leur nature (par exemple acquisition d'immobilisations). Aussi, pour être engagés, de tels marchés requièrent qu'une demande d'autorisation préalable ou de non objection lui soit présentée. L'auditeur, dans le cadre de sa mission, devrait ainsi s'assurer que les avis de non objection (pour les marchés spécifiés) ont été systématiquement obtenus par le Projet avant l'engagement de dépenses concernées par consultation restreinte ou par appel d'offres selon l'importance du marché ;

- *le processus de recrutement du personnel affecté au projet et des consultants pour s'assurer qu'il est transparent et compétitif ;*
- *les services des consultants : l'auditeur doit s'assurer de la conformité de la mission du consultant aux activités du projet ;*
- *les voyages et transports : pour s'assurer de l'existence d'un ordre de mission dûment signé, du taux de per diem versé par rapport à la réglementation officielle ou aux normes arrêtées dans le projet, le rapport de mission produit à l'issu du déplacement ;*
- *l'élaboration de rapports financiers : s'assurer que les pièces comptables se prêtent à tenir un registre exact des encaissements et décaissements ;*
- *les séminaires de formation : l'auditeur doit s'assurer des termes de référence de l'atelier présentant l'analyse des besoins, les objectifs, la liste des participants, les méthodes de sélection des formateurs, les clauses de leurs contrats, le cadrage de l'activité de formation avec le programme annuel d'activité du projet, l'existence d'un plan de formation approuvé par le bailleur et décrivant les objectifs de chaque formation, l'approche de la formation, les cibles à former, les modules de formation, etc.*

2.2.2.4. Validation des dépenses (ou le contrôle des comptes) et revue des états financiers

Le contrôle des comptes consiste à vérifier la fidélité des chiffres des comptes annuels avec des documents justificatifs qui vont servir de preuve. L'objet de cette étape est de réunir des éléments probants suffisants pour pouvoir exprimer une opinion motivée sur les comptes de l'entité (MIKOL, 1998 : 87).

Selon la norme ISA 500, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

Lors de cette étape, l'auditeur utilise des techniques de collecte d'éléments probants.

➤ *Les techniques de collecte de preuves*

Les techniques utilisées pour la collecte de ces preuves sont (DAYAN, 2004 : 936) :

- *l'inspection physique* est une technique qui conduit l'auditeur à vérifier lui-même physiquement l'existence matérielle d'un actif (espèces en caisse, immobilisations corporelles, etc.) ;
- *l'observation physique* consiste à observer la façon dont une procédure est appliquée ;
- *les demandes d'information ou d'explication* permettent de se procurer des informations auprès de personnes compétentes, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. Elles englobent les demandes écrites formelles adressées à des tiers et les demandes orales informelles à des personnes à l'intérieur de l'entité ;
- *les demandes de confirmation* : ou circularisations consistent à demander un à tiers ayant des liens d'affaires avec l'entité vérifiée (banquier, avocat, fournisseur, etc.) de confirmer directement à l'auditeur des informations, des opérations ou des soldes qui figurent dans la comptabilité ;
- *les calculs* : outre les contrôles arithmétiques proprement dits (additions, multiplications,...), les calculs comprennent la vérification des éléments tels que les reports (par exemple le report des soldes des comptes d'un mois sur l'autre), les centralisations, les égalités fondamentales entre les divers documents ;
- *les procédures analytiques* : permettent de découvrir des chiffres anormaux, des chiffres qui s'écartent du bon sens et de la simple logique, ou des chiffres dont l'absence est surprenante. Elles comprennent des estimations, des comparaisons, des analyses de tendances, des rapprochements et des recoupements.

L'étendue de la vérification des comptes dépend largement des procédures mises en place dans le cadre du projet. Cependant, la qualité des procédures d'un projet ne suffit pas à elle seule à favoriser une meilleure vérification de ces comptes. L'auditeur doit prendre en considération d'autres éléments.

➤ **Eléments spécifiques des projets de développement dans la vérification des comptes**

Ces éléments sont les suivants : régime fiscal des opérations, le contrôle budgétaire et des pourcentages de dépenses, les comptes spécifiques liés à la mobilisation des ressources, le compte spécial et les engagements.

- *L'examen du régime fiscal des opérations*

Le problème posé est de savoir si les opérations financières du projet doivent être exécutées en toutes taxes ou hors taxes. A ce niveau, l'auditeur doit s'informer du régime fiscal dont bénéficie le financement accordé au projet. En effet, le paiement non autorisé de taxes a comme incidence de donner une fausse image de l'information financière (EUROPAID, 2007 : 50).

- *Le contrôle budgétaire*

Le budget approuvé par les deux parties constitue le cadre d'exécution financière des activités. Les dépenses payées doivent être imputées sur les lignes ou catégories budgétaires arrêtées en accord avec le bailleur de fonds. Ainsi, en examinant les comptes, l'auditeur doit s'assurer que :

- les fonds décaissés par le biais des états des dépenses ont été utilisés pour les besoins définis dans l'accord de financement ;
- toutes les dépenses financées par le projet sont éligibles au financement du bailleur ;
- leur imputation dans les catégories prévues ne cache pas des dépassements budgétaires éventuels non autorisés ;
- le projet a reçu l'approbation du bailleur sur tous les réaménagements budgétaires (PNUD, 2005 : 8).

- *Les comptes spéciaux*

Le compte spécial est un compte bancaire ouvert pour la mobilisation des ressources des bailleurs de fonds. Il peut y avoir plus d'un compte spécial (ou d'un compte d'avances) pour le même prêt, selon le nombre de composantes que comporte le projet et le nombre d'agents d'exécution.

L'auditeur devra vérifier les opérations effectuées au titre du compte spécial ou des comptes spéciaux utilisés pour le projet, y compris l'allocation autorisée ou dépôt initial, les réapprovisionnements, les intérêts éventuellement perçus sur les soldes non décaissés et les soldes de fin d'exercice. Ainsi que de s'assurer que les fonds du compte spécial ont été utilisés conformément à l'accord de prêt, et aussi que le solde du compte spécial en fin d'année correspond au montant indiqué dans les états du projet. À cette fin, il devra notamment rapprocher le solde du compte spécial en fin d'année, les états du projet et les états de décaissement (FIDA, 2003 : 25).

❖ *Les états certifiés de dépenses*

Les auditeurs sont tenus de procéder à des contrôles substantiels pour confirmer, entre autres (BAD, 2010 : 7) :

- l'éligibilité des dépenses invoquées conformément aux dispositions de l'accord de prêt/don, en particulier la matérialité du paiement desdites dépenses,
- qu'elles n'ont pas déjà fait l'objet d'une demande de remboursement antérieur ;
- qu'elles sont étayées par des justificatifs appropriés, que le montant de la demande est exact et conforme aux comptes du projet, et que ce montant est totalement imputable au projet.

Ces vérifications doivent être complétées par un contrôle arithmétique du cumul de toutes les catégories de dépenses.

❖ *État des actifs immobilisés*

L'auditeur doit s'assurer que les actifs immobilisés du projet existent et ont été correctement évalués, et les droits de propriété du projet ou des bénéficiaires sur ces actifs ont été établis en conformité avec l'accord de prêt/don (BAD, 2010 : 3).

Il convient de signaler que dans les projets de développement, les immobilisations ne font pas l'objet d'amortissement. Le non amortissement se justifie par le fait que les projets de développement ne déterminent pas un résultat d'exploitation comme dans les entreprises et également à cause de la continuité non assurée de l'activité du projet de développement.

➤ **Examen des états financiers**

L'auditeur doit vérifier que les états financiers du projet ont été préparés selon les principes comptables généralement admis et donnent une image fidèle de la situation financière du projet à la date de clôture de l'exercice, ainsi que des ressources et des dépenses effectuées à cette date (BAD, 2010 : 4).

Lorsque le projet comprend plusieurs entités, les états financiers doivent être consolidés (Commission Européenne, 2004 :19).

2.2.2.5. Les travaux de fin de mission

Avant d'effectuer la synthèse définitive de ses travaux et formuler son opinion, l'auditeur procède à des travaux finaux qui doivent lui permettre d'obtenir l'assurance qu'il a obtenu toutes les informations nécessaires. Les travaux finaux à effectuer dépendent de la mission menée (MIKOL, 1999 : 88).

➤ *Revue des dossiers de travail*

L'objectif de cette revue est de s'assurer que les travaux effectués permettent de fonder les conclusions formulées et sont correctement documentés, les travaux ont été effectués selon les normes professionnelles et conformément aux obligations légales et réglementaires, que les dispositions des termes de références ont été respectées et les objectifs assignés aux contrôles mis en œuvre sur la mission ont été atteints.

➤ *Réunion de synthèse ou Restitution orale des travaux ou exit conference*

Au terme de son intervention, une réunion de synthèse est en générale organisée avec les responsables du Projet. Elle a pour principal objectif de permettre à l'auditeur d'obtenir des commentaires des responsables du projet sur l'exactitude des faiblesses relevées, et permet d'éviter des contestations ultérieures sur la véracité de certaines faiblesses et conclusions.

2.2.2.6. Rapport d'audit

Le rapport d'audit permet à l'auditeur d'exprimer, par écrit, son opinion sur les états financiers et autres documents.

De manière générale, les bailleurs de fonds ont des modèles de rapports standardisés, qui portent sur les états financiers, le système de contrôle interne et sur d'autres dispositions spécifiques.

➤ *Opinion sur les états financiers*

Dans son rapport, l'auditeur doit exprimer clairement une opinion au sujet des états financiers. Il peut formuler une opinion sans réserve, avec réserve ou défavorable, ou bien renoncé à formuler une opinion (FIDA, 2006 : 14).

➤ *Rapport sur le contrôle interne ou lettre de recommandation*

Dans les projets de développement, les rapports d'audit doivent être accompagnés d'une lettre de recommandations, qui est un rapport détaillé sur les contrôles internes et procédures opérationnelles d'une organisation, et sur leur efficacité (FIDA, 2006 : 14).

La lettre de recommandations détaillera les éventuelles carences décelées dans les mécanismes de contrôle interne du projet, les procédures et les pratiques en proposant des recommandations propres à améliorer la situation.

➤ *Rapport sur les dispositions spécifiques*

Il s'agit en général des rapports donnant l'opinion de l'auditeur sur des dispositions spécifiques du projet de développement. Il concerne entre autre l'accord de financement, le compte spécial, les états de dépenses, etc.

2.3. Méthodologie d'évaluation d'une mission d'audit financier

L'auditeur externe (assimilé au commissaire aux comptes) a pour mission le contrôle des états financiers de l'entreprise contrôlée. La finalité de la mission de l'auditeur est de contribuer à la fiabilité de l'information financière. Cette fiabilité dépend de la qualité de la mission d'audit. L'objet de cette partie est de présenter les différentes approches d'évaluation de la qualité d'une mission d'audit.

Plusieurs recherches se sont intéressées à mesurer la qualité d'audit (DeAngelo, 1981). Celle-ci a été appréhendée:

- soit à travers l'analyse de « la qualité de l'auditeur » en tant qu'une approximation de la qualité d'audit (approche indirecte d'évaluation) ;
- soit en se basant sur l'analyse du processus d'audit (approche directe d'évaluation).

2.3.1. Approche indirecte d'évaluation ou Analyse de la qualité de l'auditeur

Selon cette approche, l'évaluation de la qualité d'audit repose sur deux concepts de base : la compétence et l'indépendance de l'auditeur.

En effet, en raison de la difficulté de l'observation du processus d'audit par les tiers ; les chercheurs en la matière ont appréhendé la qualité de l'audit à travers la qualité de l'auditeur en tant qu'individus ou groupe d'individus c'est-à-dire en mesurant son niveau de compétence, et d'indépendance (Manita, 2005 :193).

2.3.2. Approche directe d'évaluation ou Analyse du processus d'audit

Il s'agit d'une appréciation directe du processus technique orientée vers les techniques et les diligences d'audit mises en œuvre par les auditeurs lors de la mission. En d'autres termes, il s'agit de vérifier si les travaux d'audit réalisés répondent aux normes d'audit, aux diligences et à la législation en vigueur régissant les travaux, car un des éléments qui contribue à une meilleure évaluation de la qualité d'audit est vraisemblablement la rigueur et la précision procurée par l'utilisation de méthodologies plus formalisées (Tondeur, 2003 : 15).

Dans le cadre de notre étude, nous effectuerons une approche directe d'évaluation axée sur le processus technique d'audit. Puisque l'approche indirecte d'évaluation de la qualité d'audit (appréhension de la qualité d'audit à travers la qualité de l'auditeur) souffre de plusieurs limites conceptuelles et empiriques. En effet, les approches d'évaluation fondées sur la compétence et l'indépendance de l'auditeur peuvent être entachées par les risques de complaisance avec les dirigeants et de sélection adverse.

Par ailleurs, elles ne permettent pas d'améliorer cette qualité d'une façon intrinsèque via des déterminants techniques, procéduraux ou autres.

Il s'agit d'orienter l'évaluation de la qualité d'audit vers l'observation et l'analyse de la réalisation effective de la mission d'audit.

Cette méthodologie va servir de support d'évaluation de la mission d'audit réalisée. Le but de cette évaluation est d'effectuer un contrôle à posteriori visant à vérifier si :

- les normes et diligences d'audit ont été respectées et si tous les moyens disponibles ont été mis en œuvre afin d'atteindre les objectifs de la mission;
- l'auditeur a veillé au respect des termes de référence de la mission ;
- les principes de déontologie et d'indépendance ont été respectés.

Conclusion

Ce rappel de la méthodologie nous a permis de présenter les différentes étapes du déroulement d'une mission d'audit d'un projet de développement avec les outils et techniques nécessaires. Les moyens de l'audit ont été relatés, car constituant des éléments auxquels les auditeurs peuvent se référer pour réaliser les missions qui leur sont assignées.

CHAPITRE 3: METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

Après avoir présenté notre approche d'évaluation, et avant de procéder à l'évaluation de la mission d'audit réalisée au sein du projet, il nous semble opportun de présenter notre méthodologie de la recherche. Elle comprendra deux parties :

- le modèle d'analyse ;
- la méthode de collecte de données.

3.1. Modèle d'analyse

Il serait utile de définir les composantes et les indicateurs de mesures, avant d'établir le modèle d'analyse.

3.1.1. Composantes

Les composantes encore appelées variables sont soit dépendantes ou indépendantes compte tenu des rôles qu'elles jouent dans la relation.

La variable dépendante représente le phénomène que l'on cherche à expliquer. Elle correspond dans le cadre de notre étude à la méthodologie de conduite d'une mission d'audit d'un projet de développement.

Les variables indépendantes ont une caractéristique relativement stable et une influence considérable sur la méthodologie d'audit. Il s'agit des normes d'audit, des outils et techniques de l'audit, des moyens et des critères mesurant la qualité d'une mission d'audit externe.

3.1.2. Indicateurs de mesures

D'après les normes professionnelles d'audit et certains auteurs (Manita, CHEMANGUI), la qualité du processus d'audit est tributaire non seulement des déterminants techniques liés au

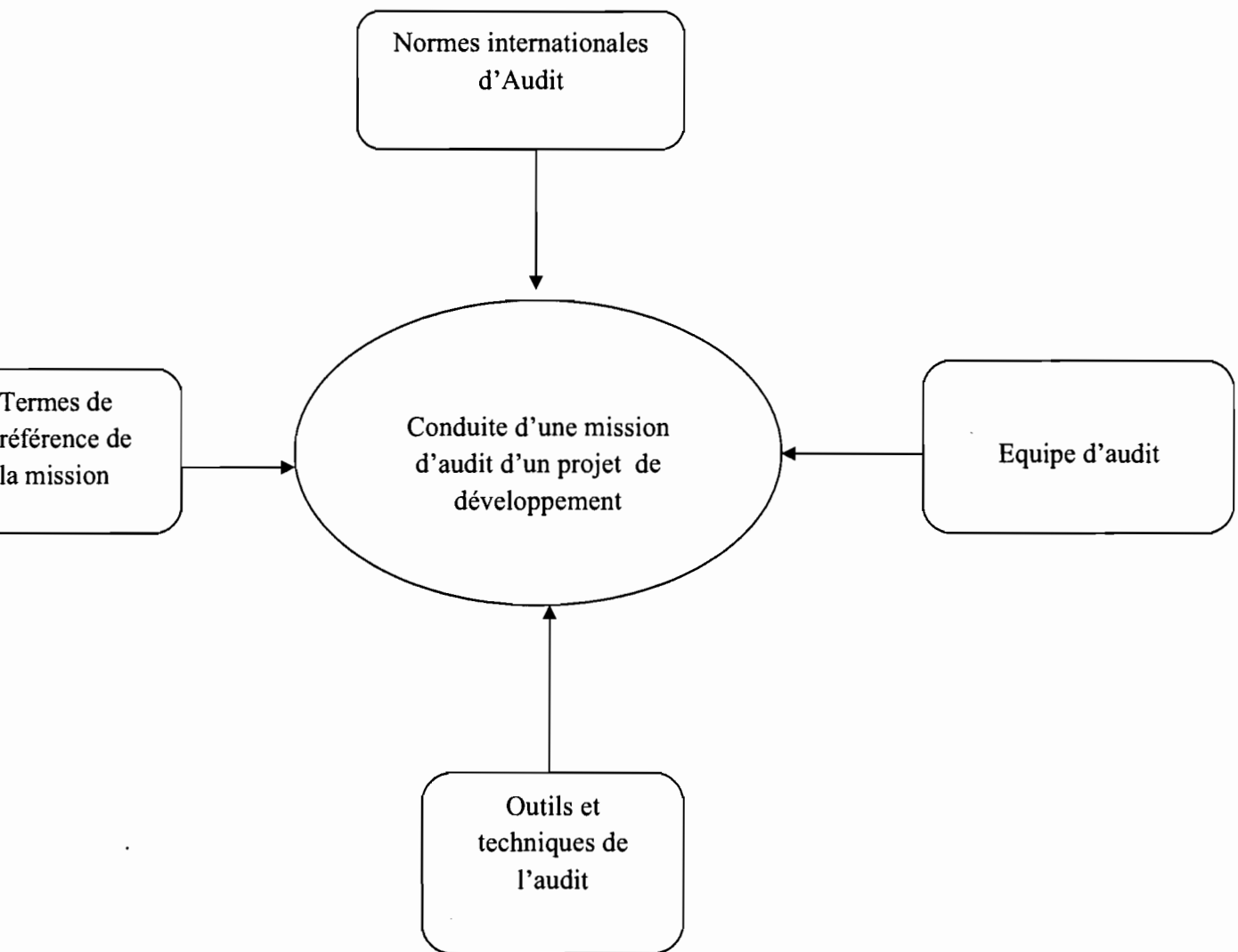
processus de l'auditeur, mais aussi de la qualité de l'auditeur (compétence et indépendance), des caractéristiques organisationnelles du cabinet d'audit (organisation de l'équipe d'audit) et de la réponse aux attentes du client.

L'utilisation des outils et techniques d'audit est un moyen efficace pour obtenir des éléments probants et concourir à la bonne réalisation d'une mission d'audit. Il s'agira de porter un jugement de valeur quant à l'adoption de certains outils au détriment d'autres qui s'avèreraient plus adéquats ou pertinents ou bien la non utilisation de certains qui à notre avis aboutiraient à un meilleur résultat.

Une attention sera également portée sur les moyens matériels, logistiques et humains pour l'accomplissement de la mission en plus du plan d'audit et programme de travail.

Etant conçue comme une relation de cause à effet (variables dépendantes et indépendantes), il faudrait qu'on puisse démontrer cette relation. C'est ainsi que nous proposons le modèle d'analyse ci-après :

Figure 2 : Modèle d'analyse



Source : nous-mêmes

Il ressort de ce modèle d'analyse, le tableau suivant qui déroule les différentes variables avec leurs modalités de mesures.

Tableau 2: Modalité de mesures des variables

Variabes	Indicateurs	Mesures
Normes d'audit	Application des normes d'Audit	Conformité et régularité
Termes de référence de la mission	Existence des termes de référence	Compréhension et respect des termes de référence par les membres de l'équipe d'audit
Equipe intervenante	Compétence et éthique	Niveau d'expertise de l'équipe d'audit Existence parmi l'équipe d'audit de spécialiste en informatique ou autres connaissance et compréhension de l'activité du projet formation initiale par rapport aux travaux qui leurs sont assignés
Outils et techniques d'audit	Connaissance des outils et techniques	Utilisation des outils Mise en œuvre des techniques d'audit
Conduite de la mission		
Etape 1 : déterminants de la qualité d'acceptation de la mission	Vérification des compétences de l'auditeur	-Rassemblement des informations préliminaires -Réalisation d'entretien avec le personnel d'audit interne et bonne exploitation des rapports interne (audit interne, reporting interne, rapports réalisés par des experts au profit de l'entreprise...) -Rédaction d'une lettre de mission -Réalisation par l'auditeur d'entretiens avec la direction et des visites des lieux avant acceptation de la mission

	Vérification de l'indépendance de l'auditeur	<ul style="list-style-type: none"> -Demande par l'auditeur de la liste des administrateurs et des dirigeants avant acceptation de la mission -Signature par l'auditeur des engagements sur l'honneur liés à son indépendance
Etape 2 : déterminants de la qualité de planification de la mission	Qualité d'organisation de l'étape	<ul style="list-style-type: none"> -Respect de l'enchaînement de la mission (ne pas entamer l'évaluation des procédures avant d'achever la planification de la mission) -Existence d'une planification écrite avant le démarrage de la mission -Adéquation du budget temps alloué à cette étape avec les moyens mis en œuvre et avec le volume des travaux à effectuer -Conformité des moyens (humains et matériels) mis en œuvre par l'auditeur avec ce qui a été prévu lors de sa nomination -Formalisation de la procédure de planification de la mission
	Méthodologie centrée sur l'appréhension des risques	<ul style="list-style-type: none"> -Identification et bonne estimation par l'auditeur des risques inhérents à l'entité -Cohérence de l'orientation de la mission avec les risques inhérents identifiés et avec les moyens à déployer (équipe intervenante, budget temps etc.) -Couverture par l'auditeur des systèmes et des processus significatifs et sensibles
	Compréhension efficace des systèmes du projet	<ul style="list-style-type: none"> -Couverture par l'auditeur de l'environnement de contrôle, et de système de production et de traitement de l'information comptable
Etape 3 : Evaluation du système de contrôle interne	Qualité d'exécution et de suivi de l'étape	<ul style="list-style-type: none"> -Bonne réalisation des tests prévus dans la note d'orientation ou de planification de la mission -Couverture des systèmes et processus significatifs

		<ul style="list-style-type: none"> -Matérialisation des contrôles sur le système de contrôle interne -Existence au sein du cabinet d'audit d'une revue de dossier par le manager ou l'associé responsable de la mission
	Qualité de l'organisation de l'étape	<ul style="list-style-type: none"> -Existence d'un manuel d'audit propre au cabinet et adaptation des programmes d'audit avec les spécificités du projet -Adéquation du budget temps et de l'équipe intervenante avec la nature et le volume des travaux
Etape 4 : le contrôle des comptes	Qualité des programmes d'audit	<ul style="list-style-type: none"> -Cohérence et vraisemblance du plan d'audit avec les risques inhérents et de non contrôle identifiés -Adaptation des programmes d'audit aux spécificités du projet -Qualité des conclusions par référence à la stratégie d'audit adoptée (a-t-il bien estimé les zones à risque et domaines significatifs ?) - Couverture par les programmes d'audit des aspects juridique, social et fiscal du projet -Respect des règles d'éthique
	Respect des diligences d'audit	<ul style="list-style-type: none"> -Réalisation d'un examen analytique -Couverture par les programmes d'audit de la circularisation des tiers et sa réalisation par l'auditeur -Bonne mise à jour du plan ou de la stratégie d'audit compte tenu des résultats des tests effectués
Etape 5 : Achèvement de la mission	Respect des diligences de fin de mission	<ul style="list-style-type: none"> -Qualité des conclusions et des rapports d'audit et indépendance de l'auditeur -Demande à la direction générale de signer une lettre

		<p>d'affirmation</p> <p>-Revue des dossiers par le manager ou l'associé responsable de la mission</p> <p>-Niveau d'indépendance de l'auditeur dans la formulation de son opinion sur les comptes</p>
--	--	--

Source : MANITA (2008)

3.2.2. Méthode de collecte de données

Il s'agira pour nous de présenter les outils retenus pour réaliser notre travail dans la pratique.

Il s'agit notamment de l'observation, l'analyse documentaire, les entretiens.

➤ L'observation

La technique d'observation sera utilisée pour voir comment la mission d'audit est réalisée réellement par les auditeurs sur le terrain.

Nous allons observer le déroulement de la mission afin de percevoir l'application de la méthodologie ainsi que des outils et techniques mis en œuvre pour l'effectuer. Il s'agira d'observations participantes.

➤ L'analyse documentaire

L'analyse documentaire consistera à consulter les documents susceptibles de nous aider à mieux comprendre le déroulement de la mission.

Nous aurons donc à consulter si possible :

- les termes de référence de la mission ;
- le manuel d'audit de projet du cabinet CECA ;
- le plan de mission et le programme de travail ;
- tout autre document qui pourrait nous fournir d'amples informations pour étayer l'objet de notre étude.

➤ *Les entretiens*

Il s'agit d'entretiens individuels réalisés pour la plupart du temps avec l'équipe d'audit pendant la mission. Ils portent sur l'organisation et l'exécution de la mission, les techniques d'audit utilisées. Ces entretiens nous ont permis d'approfondir notre compréhension des travaux effectués au cours de la mission.

➤ *L'entrevue*

Nous procéderons à des entrevues structurées avec l'équipe de la mission pour chercher les informations sur la base de questions préparés à l'avance qui attendent une réponse oui ou non.

Les données recueillies seront étudiées afin d'en tirer des conclusions qui seront utiles à notre étude.

3.2.3. Méthode d'analyse des données

L'analyse des données nous permettra de faire la comparaison entre les informations recueillies lors de l'analyse documentaire, de l'observation et la méthodologie d'audit développée dans la partie théorique. Enfin, elle nous servira de base pour le travail d'appréciation qui sera fait en aval.

3.2.3.1. Présentation des résultats de l'analyse

Les résultats de l'analyse seront présentés d'une part en forces et faiblesses.

➤ *Les forces*

Elles correspondent à l'ensemble des bonnes pratiques de la méthodologie de l'audit observées durant le déroulement de la mission.

➤ *Les faiblesses*

Elles résideront dans la mauvaise ou la non utilisation, le non respect des normes d'audit ou bien de l'absence de certains éléments qui ont des impacts considérables dans la qualité et la réussite de la mission.

Et ce sera à l'issue de ces dernières que nous aurons à formuler des recommandations qui ne vont pas exclure les forces afin de les améliorer.

3.2.3.2. Conclusion de l'évaluation

Il s'agira de faire le point sur l'évaluation de la mission afin de formuler des recommandations sur l'ensemble du déroulement de la mission.

Pour effectuer cette évaluation, nous allons adopter une méthodologie de recherche qui va orienter le travail sur le terrain.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de faire une synthèse de l'analyse des données et un modèle synthétique issu de la revue de littérature et de présenter une méthode de collecte de données sur lesquels va reposer l'orientation à donner au cadre pratique de notre étude.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Le cadre théorique que nous avons présenté nous a permis d'appréhender la notion de projet de développement selon tous ses aspects et la démarche d'audit à mener pour la réalisation d'une mission d'audit financier d'un projet de développement.

Cette méthodologie déroulée selon les différentes phases fondamentales d'une mission d'audit va constituer un cadre de référence pour évaluer la mission effectuée au sein d'un projet de développement.

La démarche théorique retenue pour l'évaluation de la mission et la méthode de recherche de données va nous permettre d'apprécier sur le terrain l'application de la méthodologie d'audit d'un projet de développement par des auditeurs externes d'un cabinet d'audit.



DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

INTRODUCTION

L'audit des projets de développement est une activité en pleine expansion sur le continent Africain du fait de l'engagement des bailleurs de fonds à lutter contre la pauvreté et atteindre les objectifs de développement fixés. Ces missions sont réalisées par les cabinets d'Audit qui jouent un rôle important dans le contrôle de l'exécution de ces projets et représentent des garants de la fiabilité des informations produites.

La première partie de notre étude a été consacrée au cadre théorique de l'audit des projets de développement et son évaluation.

La deuxième partie présente l'application de la méthodologie développée dans la première partie à une mission d'audit financier réalisée par le cabinet CECA. Ainsi, dans cette seconde partie, nous aurons à présenter le cabinet CECA, à faire une description de la mission réalisée, et faire une analyse de la mission afin de déceler les forces et les faiblesses puis de formuler des recommandations pour l'amélioration des insuffisances.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU CABINET CECA ET DE L'ANCS

L'objet de ce chapitre est de présenter le cabinet CECA et l'ANCS qui est l'entité auditée.

4.1. Présentation du cabinet CECA

4.1.1. Description de la structure juridique et du capital de CECA -Sarl

Le Cabinet d'Expertise Comptable, de Conseils et d'Audit (en abrégé CECA – Sarl) est une structure constituée sous forme d'une société à responsabilité limitée au capital social de FCFA 1 000 000. Elle a été créée le 01 juin 2006 par :

- ◆ Monsieur Abou WELE, Expert comptable qui détient 95 % du capital social,
- ◆ Monsieur Adama THIAM, Expert en Microfinance et possédant 5 % des parts sociales.

Monsieur Abou WELE est inscrit au Tableau de l'Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés du Sénégal (ONECCA) depuis 25 novembre 1999 et depuis 2008, CECA - Sarl figure parmi les Sociétés d'Expertise Comptable. Cette inscription au Tableau de l'Ordre donne au cabinet CECA la qualité d'être nommée commissaire aux comptes principal ou titulaire par les structures dont la loi en fait obligation (SA, Sarl, SFD, Coopératives agricoles, Fondations d'utilité publique).

4.1.2. Objectifs du Cabinet

Face à la complexité croissante de l'environnement économique, le cabinet s'est assigné les objectifs suivants :

- répondre aux besoins de ses clients en leur fournissant, en toute indépendance, un travail de grande qualité ;
- accompagner les clients dans le renforcement de leurs aptitudes à produire des informations comptables et financières crédibles ;
- fiabiliser le processus de gestion à travers l'élaboration de manuels de procédures

administratives, financières et comptables et la confection d'outils ou de supports de gestion.

4.1.3. Equipe du cabinet

Le cabinet dispose de ressources humaines de très haut niveau. En effet, le personnel de CECA est constitué de professionnels recrutés à des niveaux d'études supérieures en gestion, finance ou audit : Masters Professionnels (niveaux 1 et 2), D.E.S.S. (Diplômes d'Etudes Supérieures Spécialisées), DESC AE (Diplôme d'Etudes Supérieures de Commerce et d'Administration des Entreprises), DSC (Diplôme Supérieur Comptable), etc.

Le personnel est recruté suivant les critères bien précis : niveau d'études (diplômes obtenus), compétence, honnêteté et rigueur professionnelle, assiduité, indépendance de jugement, capacités à prendre des initiatives.

Actuellement, la société emploie un effectif permanent de neuf (9) collaborateurs ayant tous un niveau égal au moins à Bac + 4 et dont :

- 1 Expert comptable avec 16 d'expérience ;
- 1 Superviseur avec 7 ans d'expérience ;
- 3 Chefs de mission avec une expérience de + 3 ans ;
- 4 Chargés de dossier avec, au moins, un an d'expérience.

4.1.4. Domaines d'intervention

L'expérience pratique acquise par l'Expert comptable associé et le personnel du cabinet dans des domaines variés de la gestion administrative, comptable et financière permet à CECA - Sarl d'intervenir sur une fourchette d'activités particulièrement large. Ces interventions sont réalisées par la mise en œuvre des techniques les plus avancées, acquises au travers de multiples missions d'assistance comptable, d'audit et de conseils effectuées par l'Expert Associé et ses collaborateurs au cours des 16 dernières années.

4.1.5. Prestations fournies par CECA – Sarl à sa clientèle

Ces prestations sont fournies selon les besoins exprimés par la clientèle qui peut être répartie en quatre secteurs d'activités économiques :

- les entreprises et sociétés commerciales,
- les systèmes financiers décentralisés (SFD),
- les organisations à but non lucratif : Associations, ONG, Fondations, Projets,
- les collectivités locales.

Ainsi, selon la clientèle, les prestations suivantes sont offertes :

➤ Audit et prestations annexes

- . Audit financier contractuel
- . Commissariat aux comptes
- . Revue et évaluation des procédures et du système de contrôle interne
- . Vérifications spécifiques prévues la loi ou les normes internationales d'audit
- . Commissariat aux apports ou à la fusion

➤ Assistance comptable

- . Tenue de la comptabilité du client
- . Surveillance et établissement des comptes annuels
- . Apurement de comptes

➤ Assistance et gestion du contentieux fiscal

- . Etablissement des déclarations fiscales périodiques
- . Suivi et vérification des déclarations fiscales périodiques
- . Assistance et conseil lors des contrôles initiés par l'Administration fiscale
- . Gestion du contentieux fiscal du client
- . Introduction d'une demande restitution de la TVA et suivi du dossier
- . Mise en œuvre de toutes les opportunités fiscales
- . Représentant fiscal pour les clients établis à l'étranger

➤ **Organisation et conseil en gestion**

- . Elaboration et mise à jour de manuels de procédures administratives, financières et comptables
- . Confection de tableaux de bord, d'outils de gestion
- . Mise en place de comptabilité analytique
- . Etablissement de dossiers de financement (business plan)
- . Conseil en stratégie, en gestion, en finance et en organisation

4.1.6. Expérience Professionnelle

Le cabinet CECA est expérimenté dans plusieurs domaines notamment : les projets de développement, la micro finance, le contentieux fiscal, etc.

4.1.6.1. Dans les projets de développement

Le cabinet CECA a une large expérience dans l'audit des projets financés par divers bailleurs de fonds : Alliance Internationale contre le VIH SIDA, Fonds Mondial, USAID, Union Européenne, BAD, BOAD, FIDA, Coopérations autrichienne et Italienne, etc.

Cette expérience a permis à CECA d'avoir une connaissance approfondie du milieu des organisations de la société civile travaillant dans le domaine de la lutte contre le SIDA. La spécificité du domaine a amené le cabinet à adopter des outils et une démarche plus adaptés au secteur communautaire et aux interventions des bailleurs de fonds et des ONG internationales.

Au total, le fondateur du cabinet CECA a audité 48 Projets ou Programmes de développement et effectué 73 missions d'audit (certains projets ont été audités au moins deux fois). Pour l'essentiel, les tâches effectuées peuvent se résumer ainsi :

- évaluer le système de contrôle interne et faire part dans le rapport produit des faiblesses constatées ;
- vérifier les procédures d'acquisition de biens et services en vue de se prononcer sur l'efficacité des coûts par rapport à la qualité et à la quantité des biens reçus ;

- vérifier que les outils de gestion conçus et mis à la disposition des bénéficiaires sont bien tenus et exploités ;
- évaluer le niveau de compréhension et d'utilisation des mécanismes de gestion du projet ;
- étudier les mécanismes de pérennisation des activités que les Responsables du Projet ou de l'ONG comptent mettre en place à la fin du projet et en évaluer le niveau d'appropriation par les bénéficiaires ;
- évaluer l'impact financier des activités supportées par le projet sur la vie quotidienne des bénéficiaires ;
- faire des recommandations aux bailleurs de fonds sur la meilleure manière de renforcer les systèmes de gestion comptable et financière en place.

➤ **Expérience dans l'audit financier des Projets financés par l'USAID**

De 1997 à 1999, le fondateur du cabinet CECA a effectué des missions d'audit financier ou de close out de projets financés par l'USAID (à travers son Programme dénommé « Projet d'appui aux ONG du Sénégal »).

Ainsi, dans le cadre de ce Programme, nous avons audité les projets exécutés par les organisations de la société civile sénégalaise suivantes : ACAPES, ADECOR, AHDIS, ACA, ASREAD, ADPES, FORM'ACTION, ACDEV, CONACAP, APROSOR, ARLS, AFRICAIRE, ASPAB, ASBEF et FAFD.

➤ **Expérience dans l'audit financier des Projets financés par le Fonds Mondial**

Le cabinet CECA a une connaissance approfondie des procédures d'audit du Fonds Mondial pour la lutte contre le SIDA, la Tuberculose et le Paludisme. En effet, le cabinet a audité 4 fois les projets exécutés par les ONG Sous Récipiendaires de l'ANCS dans le cadre des Round 1 et Round 6 de la composante communautaire du programme VIH du Fonds Mondial au Sénégal.

❖ Projets financés dans le cadre du Round 1

Le cabinet CECA a été sollicité pour la vérification comptable et financière des rapports soumis à l'ANCS par les ONG suivantes : SIDA SERVICE, HACI, ENDA SANTE, APAPS, ASBEF et SWAA SENEGAL.

La première mission de vérification comptable et financière a eu lieu en novembre 2007 et la seconde qui a permis la clôture des Projets du Round 1 a été réalisée en avril 2008.

❖ Projets financés dans le cadre du Round 6

Notre cabinet a audité les 15 projets exécutés par les Sous Récipiendaires de l'ANCS lors de la 1ère Phase du Round 6 à deux reprises : août 2008 et août 2009. Ce nombre a été porté à 21 SR pour la 2ème Phase et notre intervention a été effectuée en août 2010.

Il s'agit des projets réalisés par les ONG ou associations suivantes : ACDEV, AJD PASTEEL, COSSSEN, SIDA SERVICE, HACI, ENDA GRAFT, APAPS, ASBEF, SWAA SENEGAL, FAFS, CTA, Consortium JAMRA / Réseau National Islam Sida Santé Education, GEEP, LONDO LOOLO, le RNP (Réseau National des Personnes vivantes avec le VIH SIDA), AWA, Synergie pour l'Enfance, EGAD, ARLS et AFAO.

4.1.6.2. Expérience dans les systèmes financiers décentralisés

Le cabinet et son associé fondateur ont une riche expérience en micro finance acquise à travers de nombreuses missions réalisées dans les domaines suivants :

- assistance à la constitution et à la demande d'agrément de SFD ;
- élaboration de manuels de politiques, de procédures ou d'opérations ;
- assistance comptable à des SFD ;
- audit financier et certification des comptes des SFD ;
- missions diverses.

En outre, en 2007 notre cabinet a exécuté la mission d'élaboration du plan comptable spécifique à la microfinance en Mauritanie confiée à CECA - Sarl (en consortium avec le cabinet mauritanien AFACOR) par le PNUD à la suite d'un appel d'offres international. Cette mission qui a débuté par un diagnostic comptable du secteur de la microfinance en Mauritanie (première étape de la mission), a été sanctionnée par l'élaboration des documents suivants :

- le cadre conceptuel (64 articles et 10 principes comptables retenus),
- le plan de comptes (8 classes de comptes),
- le guide d'utilisation des comptes (248 pages),
- les modèles de présentation d'états financiers et d'états annexes, annuels et périodiques pour les trois catégories d'IMF autorisées par loi : IMF A (institutions mutualistes), IMF B (sociétés de capitaux) et IMF C (ONG et Projets).

C'est dire donc que les experts et auditeurs membres de notre équipe ont une expérience particulièrement large pour avoir participé à la réalisation de nombreuses missions d'audit de SFD (Systèmes Financiers Décentralisés) :

Clients Travaux effectués

U-IMCEC, COOPEC RESOPP, PAME-AGETIP, INTER-CREC de Ziguinchor, MEC DELTA, UMECAS, MEC FEPRODES, MEC AFER, MECZY, MEC FES, Caurie Microfinance, UMECUDEF Sandaga, UMECUDEF HLM, UMECUDEF Ndiarème, UMECUDEF Marché Bou Bess et UMECUDEF Kaolack, UFM Louga, DJOMEK, MECAPP Keur Momar SARR, MEC FADEC Kébémér, MEC SDT, MEC UGF PAME, SEM FUND

4.1.6.3. Expérience dans les entreprises commerciales

Le cabinet CECA a réalisé des centaines de missions d'assistance comptable, d'audit et commissariat aux comptes pour le compte des entreprises et compagnies d'assurances suivantes :

Tableau 3 : Expérience du cabinet CECA dans les entreprises commerciales

Nature des Prestations	Clients
<p>Assistance comptable et fiscale</p>	<p>Armement Carton, Sénégal Pêche - SA, MIFERSO - SA, Sénégal Armement - SA, Lauragais Peintures - SA, Narmer - Sarl, SITSEN - Sarl, SCAT URBAM - SA, ESCI Mbengue, PROTELEC, SCI AL AMANE - Sarl, Résidence Le Ndiambour - Sarl, SCP Mes KA-Notaires associés, Jacaranda - Sarl, Sénégal Aventures, Pône Sénégal Company, Novavision Sénégal, Fergé Consortium, BEST RE Afrique, Etude Me Bineta THIAM, Terre Sen, GIE UNACOIS, Cabinet M21 Finances - Sarl, MAREGA Voyages - Sarl, International Design Society, Cabinet IRCAM - Sarl, Institut Supérieur d'Entrepreneurship et de Gestion (ISEG), Groupe LAK'S - Sarl, SENSOFT - Sarl, SITRA - Sarl, IMEXIS - Sarl, Africaine de Travaux et d'équipement (ATE - Sarl), ETTP BAT - Sarl, Faoura Plastics - SA, LAME - Sarl, WKN - SA, TQG - Sarl, BISS Multimédia – Sarl, ADS ASSUR, SITRA – Sarl, SOGEDEL, Cabinet Praxis Microfinance – Sarl, HYDROSEN – Sarl, Urgences Avicenne – Sarl, Agence Immobilière Maréga – Sarl, Pharmacie Sokhna Fatima, FLP Sénégal - SA, INGEQUIP - Sarl, DIPROM - SA, MLT – SA, SODADEM - Sarl, Vertical Connect – Sarl</p>
<p>Audit et commissariat aux comptes</p>	<p>SALAMA Assurances Sénégal - SA, SENECRUST - Sarl, SOSCAGER - SA, ESPI - Sarl, ESCI - SA, AMERGER, GEUR, SEDIMA, Complexe Avicole de Mbao, SAPEN, SOSECHAL CRUSTAGEL, Touba Flex-SA, Trade Point Sénégal, PROTELEC, Sénégal Pêche, Sénégal Armement, SOFICA - SA, Immo Almadies – Sarl, SEHER Textiles – Sarl, Tass Diffusion Sénégal, SGL Power Technology – SA, Delgas Trans Voyage, AIT Sénégal, APIMEC, JARAAF, ASCON – Sarl, Alliance d'Assurances Sénégal, GIE Delta Grisol, CREA, IFACE,</p>

	CREFDES, Planet Transit, RESOPP et les cinq Coopératives Agricoles membres, PROMEGAL, Union Débi Tiguette
Elaboration de manuels de procédures	GTS, ESPI, GEAUR, AGS IART, BISS Canon, Sénégal Pêche, Sénégal Armement, Résidence Le Ndiambour, ISEG, ETTP BAT, Faoura Plastics, TQG (Touba Quincaillerie Générale), WKN, ATE, Agence Immobilière Maréga, Urgences Avicenne, Instituts rattachés à la FASEG de l'UCAD (Faculté des Sciences Economiques et de Gestion), Fonctions de service de la FASEG, GIE Wakilaré, GIE Fouta, GIE Dado Ligo, GIE Koba Club 1, GIE Mère Térésa

Source : Cabinet CECA (2010)

4.6.1.4. Expérience en contentieux fiscal

Le cabinet CECA a effectué ou participé à la réalisation de nombreuses missions d'assistance technique au profit de ses clients : au cours de la vérification de la comptabilité par l'Administration fiscale, lors de la préparation des éléments de réponse aux notifications et aux conformations de redressements, lors du recours auprès des autorités hiérarchiques : Directeur Général des Impôts et Domaines, Ministre des Finances, Présidence de la République.

Les entreprises suivantes ont pu bénéficier de nos prestations : Sénégal Pêche, Sénégal Armement, Sénégal Aventures, Narmer, Pône Sénégal Company, SALAMA Assurances Sénégal - SA, MAREGA Voyages, Institut Supérieur d'Entrepreneuship et de Gestion (ISEG), Tass Diffusion – Sarl, Groupe LAK'S – Sarl, SOGEDEL - Sarl, SEHER TEXTILE – Sarl, SENECRUST - Sarl. Pour certains clients, nous avons suivi le dossier jusqu'au recours auprès du Président de la République : Sénégal Pêche et Sénégal Armement.

4.2. Présentation de l'ANCS

Créée le 28 juillet 1994 à Dakar, l'Alliance Nationale Contre le Sida (ANCS) est une ONG nationale de droit sénégalais d'appui et de renforcement des capacités des organisations de la société civile engagées ou désirant s'engager dans la lutte contre le VIH/Sida au Sénégal. Elle est l'organisation de liaison de l'Alliance Internationale basée à Brighton au Royaume Uni.

Elle intervient au Sénégal depuis sa création, à travers un programme d'appui aux communautés financé par l'Alliance Internationale. Ce programme d'intervention qui s'inscrit dans le renforcement des capacités des ONG et Associations de lutte contre le Sida (partenaires de mise en œuvre – PMO), vise à :

- renforcer les activités de prévention au niveau communautaire ; à renforcer la prévention du VIH au sein des populations hautement vulnérables ;
- appuyer l'extension des services de Conseil et Dépistage Volontaire ;
- soutenir l'éducation au traitement et les soins communautaires de base à domicile ; et à renforcer le système de suivi et d'évaluation au niveau communautaire.

Ses partenaires stratégiques sont : le Fonds Mondial, le FHI (Family Health International), Alliance Internationale.

➤ *Vision de l'ANCS*

Le projet a pour vision, un monde où les gens ne meurent pas de Sida.

➤ *Missions*

Il a pour missions :

- de renforcer les capacités des organisations du secteur communautaire engagé ou désirant s'engager dans la lutte contre le VIH/Sida ;
- d'appuyer au plan financier, technique, professionnel, organisationnel et institutionnel les organisations et réseaux de partenaires par la mise en place d'un programme d'assistance technique ;
- d'aider les communautés à réduire la propagation du VIH et à répondre aux défis du SIDA ;

- de prévenir l'infection du VIH, d'améliorer l'accessibilité aux traitements du VIH ;
- la prise en charge et le soutien et pour diminuer l'impact du VIH et du SIDA dans le monde entier plus particulièrement parmi les communautés les plus vulnérables et les plus marginalisées.

L'adhésion à l'ANCS est libre pour les ONG et OCB, les regroupements de personnes affectées, les groupes d'entre aide et de soutien aux familles des personnes affectées qui partagent les valeurs et mes visions qu'elle tente de promouvoir dans la lutte contre le Sida au Sénégal.

Cependant chaque association ou groupement communautaire membre de l'ANCS est tenu de s'acquitter d'une cotisation annuelle fixée par l'Assemblée générale.

L'ANCS est composée de deux instances de décisions que sont l'Assemblée générale et le Conseil d'administration et d'un organe exécutif.

➤ *Instances de l'ANCS*

Les instances de l'ANCS sont :

- L'Assemblée Générale ;
- Le Conseil d'Administration ;
- L'Organe Exécutif.

L'Assemblée Générale est l'instance suprême de l'ANCS. Elle est composée des délégués des ONG et des associations membres. Elle se réunit tous les trois (03) ans. Elle détermine les grandes orientations en matière de lutte contre le SIDA.

Le Conseil d' Administration est l'organe dirigeant de l'ANCS. A ce titre, il assure la fonction d'employeur de l'Organe Exécutif. Il est composé de quinze membres. Il élit en son sein les membres du bureau. Il est chargé de veiller à :

- l'exécution par l'organe exécutif des plans d'actions approuvés ;

- le respect par tous les membres de l'association des règles régissant son fonctionnement ;
- l'approbation des demandes d'adhésion présentées par le bureau.

L'Organe Exécutif est l'instance technique chargée de mettre en œuvre les programmes de l'ANCS. Il dispose de toute la logistique et des ressources nécessaires pour assurer la gestion technique et financière des programmes. Ses membres sont recrutés par le Conseil d'Administration. Il est dirigé par un Directeur Exécutif qui ordonne les dépenses. Le Directeur Exécutif rend compte de l'état d'exécution technique administrative et financière des programmes de l'ANCS au conseil d'administration.

CHAPITRE 5: AUDIT DU PROGRAMME ALLIANCE INTERNATIONALE DE L'ANCS PAR CECA-SARL

Au cours de notre stage, nous avons eu à participer à une mission d'audit de certification des comptes des exercices 2006, 2007 et 2008 du programme de l' Alliance Internationale de Lutte contre le SIDA-Sénégal.

Objectifs de la mission d'audit confiée au cabinet CECA

Cette mission a été lancée à la suite d'une soumission à un appel d'offres. La mission avait pour objectifs :

- l'examen et l'appréciation de la nature, de la valeur et de la mise en œuvre effective des contrôles comptables, financiers et opérationnels ;
- l'évaluation du degré d'application des politiques, directives et procédures instituées par l'établissement ;
- la vérification de la fiabilité des états financiers et des renseignements comptables ;
- l'appréciation sans complaisance de la performance des agents en poste de responsabilité.

En outre, au cours de cette mission, l'auditeur doit s'assurer que :

- les décaissements sont appuyés par des pièces justificatives probantes ;
- un système interne de gestion organisationnelle et comptable fiable existe ;
- les biens affectés au projet sont acquis, utilisés et contrôlés, conformément aux accords.

La mission a été exécutée en cinq phases :

- la planification de la mission ;
- prise de connaissance du projet ;
- l'évaluation du contrôle interne ;

- la validation des dépenses ;
- la restitution des travaux et l'émission du rapport d'audit.

5.1. Planification de la mission

La planification de la mission a été effectuée par l'associé responsable de la mission dans le but que la mission soit réalisée de manière efficiente. Il convient de préciser que cette phase a été précédée par la définition des termes de référence de la mission.

5.1.1. Les termes de référence de la mission

Les termes de mission convenus par l'associé et l'ANCS ont été consignés dans une lettre de mission dument signée par les deux parties. Cette lettre comportait entre autres :

- la présentation du cabinet CECA et du Projet ANCS;
- la présentation de la mission ;
- l'étendue et le calendrier de la mission ;
- la nature des interventions que l'associé entend mener au cours de la mission ;
- la façon de porter à la connaissance des dirigeants du projet les conclusions issues de la mission ;
- etc.

5.1.2. Revue juridique et fiscale

La revue juridique a été effectuée par l'associé. Elle avait pour but d'apprécier les dispositions juridiques suivant les lois sénégalaises, les réglementations propres à l'ANCS selon les dispositions de la convention de financement et les dispositions statutaires.

La revue fiscale a consisté à vérifier l'existence d'impôt ou de taxes non éligibles, aux activités du projet, dans les comptes et qui pourraient remettre en cause l'image fidèle des

états financiers : telles la prise en compte de la TVA sur des opérations exonérées, la non comptabilisation des impôts sur les salaires, etc.

A cet effet, il a passé en revue tous les documents juridiques du Projet, notamment les procès verbaux des conseils d'administration du projet, les conventions de financement, les statuts du projet, les aspects fiscaux. A l'issue de cette revue, un rapport spécial a été établi.

Après la signature de la lettre de mission et la revue juridique, l'associé a procédé à la planification de la mission.

5.1.3. Planification de la mission

Pour planifier la mission, l'associé a rédigé un plan de mission et un programme de travail.

Le plan de mission, qui décrit l'approche générale des travaux, comportait :

- le calendrier d'intervention ;
- la constitution de l'équipe d'audit, noms des membres d'audit et leur fonction dans l'équipe ;
- les procédures spécifiques à prendre en compte lors de l'évaluation du contrôle interne ;
- l'orientation des travaux ;
- l'étendue des travaux.

Le programme de travail, établi sur la base du plan d'audit, a décrit :

- la méthodologie à employer au cours de la mission ;
- les tâches d'audit à exécuter ;
- les diligences à mettre en œuvre ;
- la nature des contrôles à effectuer sur les comptes ;
- les techniques d'audit à utiliser.

5.1.4. Organisation de l'équipe d'audit

L'équipe affectée à la mission était composée de la manière suivante :

- un (01) chef de mission qui était chargé de la rédaction du rapport d'audit et de la supervision des travaux des autres membres de l'équipe ;

- un (01) auditeur sénior qui avait pour rôle d' une part de réaliser les travaux de révision qui nécessitent le plus d'expérience, et d'autre part à superviser les assistantes ; il participait également à la rédaction des rapports ;

- deux (02) assistantes chargées de l'exécution des tâches sur la base des programmes qui leur ont été préparés par leur hiérarchie.

5.2. Prise de connaissance générale du projet Alliance

Les auditeurs ont effectué cette étape par une réunion avec les dirigeants et le personnel, une revue documentaire, et une visite des locaux.

5.2.1. Réunion d'ouverture

La mission a débuté par une rencontre avec le Chargé des Affaires Administratives et Financières représentant la Secrétaire Exécutive (empêchée) et tout le personnel de la direction du projet. Cette première rencontre a visé les objectifs suivants :

- faire une prise de connaissance générale du projet pour permettre aux auditeurs de s'imprégner des activités de la structure, des procédures administratives et comptables appliquées, de la circulation et du traitement des informations financières, etc. ;

- comprendre l'environnement du projet en vue de savoir l'étendue du domaine d'action du projet;

- comprendre l'organisation et les ressources du projet, les aspects organisationnels, son dispositif contractuel, les coûts, ses ressources matérielles, son mode de management, les caractéristiques du contrôle interne;

- connaître les intervenants et leurs rôles, la composition des équipes et les fonctions assurées par leurs membres, à partir des réponses aux questions suivantes : Qui travaille pour le projet ? Qui fait quoi ? Dans quel cadre (système de délégation) ? Qui sont les principaux bailleurs de fonds du projet ?
- connaître le mode de management du projet : politique de motivation mise en place par la direction du projet, la nature des responsabilités déléguées au chef de projet, l'animation de l'équipe, les modes de communication retenus, les modalités retenues pour la circulation des informations et des prises de décisions ;
- recueillir les attentes du Chargé des Affaires Administratives et Financières et de la direction sur la mission et arrêter les modalités de rencontre avec elle;
- expliquer les objectifs et les résultats attendus de la mission et la méthode de travail ;
- discuter et clarifier les points évoqués dans les termes de référence de la mission ;
- convenir avec les responsables des modalités pratiques de déroulement de la mission.

Après cette réunion, les auditeurs ont effectué la visite des locaux du projet, avant de procéder à la revue documentaire.

5.2.2. Visite des locaux et les missions sur terrain

La visite des locaux qui hébergent le projet a permis aux auditeurs de constater les immobilisations du projet. Lors des missions sur terrain, les auditeurs se sont rendus dans les bureaux du projet qui sont situés hors de la région de Dakar afin d'acquérir une meilleure compréhension de la réalité des activités que sont :

- le renforcement des capacités et appui technique ;
- le développement des programmes de prévention et de prise en charge ciblés visant à réduire la vulnérabilité des populations aux IST /VIH-SIDA ;
- l'accompagnement, le soutien et la prévention positive des personnes vivants avec le VIH ;
- la distribution à base communautaire de préservatifs ;

- le plaidoyer ;
- l'approche communautaire dans les collectivités locales et les districts sanitaires ;
- temps forts et activités ponctuelles de mobilisation ;
- mobilisation communautaire dans les zones frontalières.

5.2.3. Revue documentaire

La revue documentaire a consisté à prendre connaissance des documents juridiques conventionnels et des documents contractuels du projet. Ces documents son entre autres:

- la convention de financement ou mémorandum of understanding (MOU) du projet qui fournit toutes les informations liées aux éléments à financer, au retrait des fonds, à l'annulation et à la suspension du financement, le pourcentage des dépenses à imputer sur les financements, les méthodes de passation de marché ;
- le manuel de procédures administratives, financières et comptables qui permet d'avoir une compréhension du déroulement des procédures ;
- les rapports financiers qui présentent les dépenses du projet ;
- les rapports d'activités ;
- le rapport d'Audit de l'exercice 2005 ;
- les avenants du MOU et les correspondances entre le bailleur de fonds, le projet ANCS et les autres projets du programme hors du Sénégal;
- les contrats entre le projet et ses différents contractuels : il s'agissait notamment des contrats de travail des employés du projet, de prestations de services avec les différents prestataires (consultants, fournisseurs, etc.) ;
- les budgets.

Il convient de préciser que cette prise de connaissance a été approfondie tout au long de la mission par des entretiens avec les responsables et les personnels afin d'acquérir une connaissance du projet.

5.2.4. Les entretiens

Les auditeurs ont réalisé des entretiens avec le Directeur Administratif et Financier, le Comptable, le gestionnaire de programme du projet. Ces entretiens avaient pour objet d'avoir une compréhension suffisante des procédures administratives, du système comptable ; notamment les principaux enregistrements comptables, le processus d'établissement des documents comptables et financiers, de l'origine des principales opérations ou autres événements jusqu'à leur présentation dans les états financiers.

5.3. Evaluation du contrôle interne

Cette évaluation avait pour objet d'examiner d'une part l'organisation du travail et d'autre part de vérifier la qualité et la pertinence des procédures visant à la protection des actifs du projet, à la production des informations financières et comptables fiables.

L'appréciation du contrôle interne permet de déterminer l'ampleur de contrôle des comptes à réaliser et fournit aux auditeurs l'occasion de faire des recommandations pour améliorer les procédures défaillantes.

5.3.1. Prise de connaissance des procédures

Les auditeurs ont réalisé cette étape par des entretiens avec les responsables et le personnel de l'institution, ainsi qu'à partir du manuel de procédures.

Les auditeurs ont passé en revue les procédures suivantes :

- les procédures organisationnelles de prise de décisions sur les questions financières et budgétaires, et en matière d'autorisation des dépenses ;
- les procédures de passation de marché ;
- les procédures de gestion et de sauvegarde des matériels (véhicules, matériel informatique ou autres);
- les procédures d'élaboration des états financiers ;
- les procédures de rapprochement du rapport financier avec la situation de caisse et les comptes bancaires ;

- les procédures de décaissement relatives aux avances et aux remboursements de fonds;
- les procédures de sélection des consultants ;
- les procédures de déplacement et d'organisation de séminaires et de formation ;
- les procédures d'octroi de subventions aux bénéficiaires ;
- les procédures de sélection des partenaires de mise en œuvre (PMO) du programme.

5.3.2. Analyse des procédures

Cette étape avait pour objet de permettre aux auditeurs de s'assurer que la conception des procédures permet de prévenir ou de détecter et corriger les anomalies significatives.

Pour ce faire, un questionnaire contenant des questions fermées a été utilisé. Les réponses à ces questions ont permis de déterminer les points forts et les points faibles des procédures dans leur conception.

5.3.3. Contrôle des procédures

L'objectif visé au cours de cette étape était de s'assurer que les procédures sont effectivement appliquées. Pour ce faire, les auditeurs ont réalisé des tests de conformité. Ils ont suivi quelques transactions tout au long d'une procédure pour s'assurer que les contrôles sont effectivement réalisés. Les procédures passées en revue sont celles qui présentent beaucoup de risques, il s'agit de :

- les achats de biens et services ;
- l'emploi des consultants, les ateliers et les séminaires de formation ;
- les missions et déplacements ;
- la gestion des immobilisations ;
- les remboursements de fonds et les décaissements ;
- le paiement des salaires ;
- les autorisations de dépenses.

5.3.4. Evaluation définitive du contrôle interne

Lors de la dernière évaluation du contrôle interne, les auditeurs ont déterminé les faiblesses de fonctionnement qui découlait d'une mauvaise application des procédures. Les points forts ont été vérifiés par sondage.

Ces constats sur les défaillances et les recommandations nécessaires pour leur amélioration ont été récapitulés dans le rapport sur le contrôle interne.

5.4. Contrôle des comptes

Le contrôle des comptes a consisté à vérifier la fidélité des chiffres des rapports financiers annuels avec les documents justificatifs qui servent de preuves.

Pour contrôler les comptes, les auditeurs ont utilisé plusieurs techniques de contrôle, il s'agit :

- du contrôle indiciaire visant à comparer l'évolution des soldes des comptes en vue de détecter une anomalie;
- de l'examen des pièces justificatives à l'origine des opérations ;
- de l'examen analytique qui consiste à déterminer le caractère raisonnable des informations contenues dans les comptes ;
- le recoupement de documents entre eux, et des informations comptables et les autres informations détenues par le projet en vue de s'assurer de la cohérence réciproque entre ces différentes informations ;
- une revue de vraisemblance à partir d'un examen critique d'informations en vue de déceler des anomalies ;
- la vérification de la cohérence entre la liste des dépenses et les rapports financiers établis ;
- des calculs et des vérifications arithmétiques ;
- l'approbation des chiffres du budget dans le rapport financier fournis par les sources appropriées (par ex. les budgets figurant dans les conditions du contrat) ;
- le rapprochement du rapport financier avec la situation de caisse et les comptes bancaires.

Les comptes concernés par ces vérifications étaient :

- les charges salariales ;
- les comptes de fonctionnement du projet ;
- les comptes de subventions ;
- les frais de missions ;
- les frais de carburant ;
- le compte caisse ;
- les réparations de véhicule.

Les auditeurs tout en prenant en considération le régime fiscal des opérations ont procédé aux travaux.

5.4.1. Validation des dépenses

La validation des dépenses a consisté à vérifier que les transactions répondent aux critères de sincérité, de réalité, d'appartenance, d'exhaustivité. En d'autres termes, il s'agissait notamment de s'assurer que les dépenses effectuées par le projet étaient éligibles par rapport à la convention de financement avaient été autorisées par les responsables et correspondaient effectivement aux activités du projet.

Les diligences suivantes ont été mises en œuvre:

- la vérification, sur la base des journaux, que toutes les écritures sont enregistrées au cours de la période sous revue ;
- s'assurer que toutes les opérations traduites dans les comptes sont appuyées de pièces justificatives ;
- l'évaluation du caractère probant des pièces justificatives ;
- le pointage des dépenses avec les pièces justificatives (factures, bons de livraison, etc.) ;

- le contrôle de l'approbation et de l'autorisation des factures ;
- la vérification des imputations sur les pièces comptables : code analytique, n° pièce, date, et apprécier la pertinence de l'affectation ;
- la vérification de la totalité des dépenses imputées sur chaque ligne du budget en s'assurant de la conformité des règlements des salaires avec la législation sociale en vigueur ;
- la vérification de l'imputation des frais de déplacement et des per diem ;
- le contrôle de l'éligibilité des dépenses avec la convention de financement liant les deux parties.

5.4.2. Contrôle budgétaire

Les travaux effectués sont :

- la vérification des imputations budgétaires et que ces imputations dans les catégories prévues ne cachent pas des dépassements budgétaires éventuels non autorisés ;
- le contrôle du respect de l'exécution du budget ;
- la vérification de l'autorisation des dépassements budgétaires ;
- la vérification de l'approbation du bailleur sur tous les réaménagements budgétaires.

5.4.3. Comptes spéciaux

Pour les vérifier, les auditeurs ont procédé à :

- la reconstitution du solde des comptes spéciaux ;
- le contrôle du décaissement effectif sur les relevés des comptes spéciaux
- le contrôle de l'application du pourcentage de décaissement ;
- l'examen des relevés de comptes émis par les banques et la vérification des états de rapprochements bancaires.

5.5. Vérifications spécifiques

Les auditeurs ont procédé à la vérification de la conformité des règles préconisées par le bailleur, en s'assurant que :

- des politiques d'évitement des conflits d'intérêts existent au sein du projet ;
- les procédures d'achats de biens et services appliquées dans le projet sont celles préconisées par le bailleur.

5.6. Conclusion de la mission

Au terme des travaux, les auditeurs ont effectué une réunion de synthèse avec le Chargé des Affaires Administratives et Financières et le Comptable du programme. L'objet de cette réunion était de permettre aux auditeurs :

- d'expliquer aux responsables du projet toutes les anomalies et tous les dysfonctionnements découverts au cours des travaux ;
- d'obtenir des commentaires des responsables du Projet sur l'exactitude des faiblesses relevées et des conclusions auxquelles il est parvenu ;
- d'éviter des contestations ultérieures sur la véracité de certaines faiblesses et conclusions ;
- de fournir aux responsables du Projet des informations préalables pour leur permettre d'initier des actions correctives sans attendre de recevoir le rapport final d'audit.

Enfin, pour conclure leur mission, ils ont procédé à l'élaboration du rapport d'audit.

Chapitre 6 : EVALUATION DE LA MISSION

Au regard du déroulement de la mission et sur la base de la méthodologie d'évaluation présentée au troisième chapitre, nous avons pu effectuer l'analyse de la mission.

A la suite de cette évaluation, nous ferons des recommandations en vue de l'amélioration du déroulement des futures missions du cabinet.

6.1. Vérification de la compétence de l'équipe intervenante

Il s'agit d'apprécier les compétences individuelles et collectives de l'équipe intervenue sur la mission.

L'objectif de cette évaluation est de s'assurer que l'équipe d'audit disposait d'une expérience professionnelle, de compétences en matière d'audit de projets afin de pouvoir réaliser la mission de manière efficace.

Cette évaluation sera faite en fonction des éléments ci-dessous.

➤ *La formation initiale des auditeurs*

Nous avons procédé à l'examen des CV des auditeurs afin d'évaluer leur formation initiale par rapport aux travaux qui leur ont été assignés. Ainsi, nous avons constaté que :

- le chef de mission, est titulaire d'une maîtrise en finance et a 5 ans d'expérience professionnelle en audit ;
- l'auditeur senior, est titulaire d'un Diplôme Supérieur de Comptabilité, a 4 ans d'expérience professionnelle en audit et a réalisé plusieurs missions d'Audit de projets de développement ;
- les deux (02) assistantes sont titulaires d'une maîtrise en techniques comptables et financières (MPTCF), l'une d'entre elles a deux (02) ans d'expérience professionnelle en Audit et a participé à plusieurs missions d'audit de projet et l'autre était une débutante qui n'avait d'expérience en Audit de projet.

➤ *La connaissance et la compréhension de l'activité du projet*

Pour nous assurer que les auditeurs avaient une bonne connaissance des activités du projet et de ses spécificités, nous avons utilisé le questionnaire suivant :

Tableau 4 : questionnaire de prise de connaissance des activités du projet

Questions	Oui	Non
<p>a) Avez- vous reçu une description du projet pour appréhender ses particularités notamment sur les points suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la présentation des activités du projet ; - l'organisation du projet ; -les méthodes comptables utilisées, la structure des états financiers ; - le régime juridique et fiscal; <p>b) Avez- vous reçu une description des procédures du projet :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les procédures relatives aux demandes de fonds ; - les procédures de décaissement ; - les procédures d'achats et les passations de marché ; - les procédures concernant les séminaires de formation. <p>c) Avez- vous reçu une description des spécificités du projet relatives aux exigences du bailleur de fonds ?</p>		

Source : nous-mêmes

➤ *Existence parmi l'équipe d'audit de spécialiste en informatique*

L'examen des CV des auditeurs, nous a permis de relever qu'il n'existe aucun spécialiste en informatique parmi les membres de l'équipe d'audit qui pourrait vérifier la vérification des systèmes informatique du projet.

➤ *Le niveau d'expertise de l'équipe d'audit*

Les différents CV des membres de l'équipe et les informations recueillies au cours des différents entretiens, nous ont fait ressorti que toute l'équipe, excepté une assistante, avait au minimum trois (03) ans d'expérience professionnelle dans l'audit des projets de développement. Par ailleurs, tous les auditeurs avaient reçus une formation en audit des projets, ce qui leur a permis de maitriser la méthodologie d'audit.

6.2. Evaluation de la conduite de la mission

La conduite de la mission sera évaluée en fonction des différentes phases qui constituent le déroulement d'une mission d'audit.

6.2.1. Appréciation de la qualité de la phase d'acceptation de la mission

Pour porter un jugement sur la qualité de cette phase, nous avons procédé à la vérification des compétences et de l'indépendance de l'auditeur (en considérant ici l'auditeur comme un groupe d'individus).

L'objectif à ce niveau, est de s'assurer que l'auditeur était en mesure d'accepter la mission d'audit en termes de compétence et d'indépendance. Puisque selon les normes Internationales d'Audit, avant l'appréciation de toute mission, l'indépendance et la compétence de l'auditeur doivent être appréciées.

6.2.1.1. Vérification des compétences de l'auditeur

Nous avons procédé à des entretiens avec l'associé, pour nous assurer qu'il a rassemblé des informations préliminaires sur le projet, qui lui permettront d'appréhender, au moins en partie, le risque inhérent au projet et de savoir s'il dispose de compétences nécessaires pour réaliser la mission.

Nous avons remarqué qu'il a recueilli des informations suffisantes sur l'entité avant de soumissionner à l'appel d'offres. Egalement, nous avons constaté que le cabinet dispose de ressources humaines pour la réalisation de la mission.

6.2.1.2. Vérification de l'indépendance de l'auditeur

L'auditeur doit être totalement indépendant et impartial de l'entité chargée de l'exécution du projet. L'objectif de cette vérification est de s'assurer du respect des règles d'indépendance appliquées à une mission d'audit financier. En d'autres termes, il s'agit de vérifier que le cabinet et les intervenants sur la mission (associés et collaborateurs) ne sont pas placés en situation d'atteinte à l'indépendance : absence de liens personnels, financiers et professionnels avec les personnes exerçant des fonctions sensibles au sein de l'entité.

Pour procéder à cette évaluation nous avons utilisé le questionnaire suivant :

Tableau 5 : questionnaire de vérification de l'indépendance de l'auditeur

Questions	Oui	Non
<p>1. Liens personnels ou de familiarité :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Avez-vous des liens familiaux ou personnels avec l'un des dirigeants du projet ? - Avez-vous accepté des marques d'hospitalité ou des cadeaux de la part de l'un des dirigeants du projet ? <p>2. Prestations de Services :</p> <p>(a) - Avez- vous effectué un emploi récent durant la période déterminée (ou une possibilité d'emploi futur) dans le projet à titre de dirigeant, d'administrateur ou d'employé pouvant exercer une influence notable?</p> <p>(b) - Avez- vous effectué une prestation de services autres que des services d'assurance, par exemple des services juridiques qui comprennent la résolution de litiges, ou des services d'évaluation liés à des aspects significatifs pour les états financiers?</p> <p>(c) – Avez-vous déjà exécuté des taches de gestion pour le projet?</p>		

Source : nous-mêmes

6.2.2. *Appréciation de la qualité de la planification de la mission*

L'objectif de cette appréciation est de s'assurer que la mission a été bien planifiée, c'est-à-dire que la mission a été organisée en prenant en compte les aspects essentiels des travaux des délais adaptés, et de la compétence et la disponibilité du personnel.

Sur la base des éléments ci-dessous, nous avons procédé à l'évaluation.

6.2.2.1. Qualité de l'organisation de l'étape

Pour vérifier la qualité de l'organisation de l'étape de planification, nous sommes assurés de l'existence d'éléments justifiant l'organisation de la mission tels que le plan de mission, le planning d'intervention, le programme de travail.

Nous avons constaté que l'associé a effectué une planification écrite de la mission avant son démarrage. Cette planification a été faite sur la base de l'organisation du projet, la nature de ses activités, la revue juridique et fiscale du projet. Le plan de mission comprenait la nature des travaux, le calendrier de la mission, la composition des membres de l'équipe affectée à la mission. Sur la base de ce plan de mission, un programme de travail a été élaboré.

Nous avons également constaté que les auditeurs ont respecté l'enchaînement des étapes de la mission, tout en respectant le plan de mission qui les a servis de fil conducteur tout le long de la mission.

6.2.2.2. Méthodologie centrée sur l'appréhension des risques

L'objectif à ce niveau est de vérifier que l'auditeur a appréhendé le risque d'anomalies significatives : dans les comptes pris dans leur ensemble ; au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les différents rapports financiers.

Nous avons constaté que l'auditeur a procédé l'examen des rapports financiers et les termes de référence de la mission pour l'identification des risques inhérents au projet. Cette identification lui a permis de couvrir les systèmes notamment le système de traitement de l'information comptable et les domaines significatifs tels que les comptes spéciaux du projet, les comptes de fonctionnement, les comptes de subvention, les comptes d'avance de caisse, etc.

6.2.3. Evaluation du système de contrôle interne

L'objectif à ce niveau, est d'évaluer la méthodologie utilisée pour évaluer le système de contrôle interne du projet. Nous nous baserons sur les éléments ci-dessous.

6.2.3.1. Qualité d'exécution et de suivi de l'étape

Il s'agit de porter une appréciation sur les travaux effectués en matière d'analyse de contrôle interne du projet permettant de comprendre dans quelles conditions l'examen du contrôle interne est mis en œuvre, les méthodes utilisées pour décrire les systèmes et la qualité des modalités d'évaluation du contrôle interne (questionnaire, tests, formalisation des conclusions) et la qualité des conclusions en vue des travaux réalisés.

Pour ce faire, nous avons procédé à l'analyse du questionnaire de contrôle interne. Nous avons constaté que tous les systèmes et processus significatifs du projet ont été couverts par les contrôles. Egalement, pour nous assurer que les tests prévus dans la note de planification pour l'évaluation du système de contrôle interne ont été réalisés par les auditeurs ; nous avons observé la documentation sur les contrôles à effectuer figurant dans le programme de travail et l'exécution des contrôles et tests prévus. Nous avons constaté que les auditeurs ont effectué les contrôles suivant :

- Rapprochement aux comptes annuels et avec les documents comptables dont ils sont issus ;
- examen des écritures significatives ;
- Contrôle de substance ;
- Tests de procédures.

Ces contrôles figuraient sur la liste des contrôles à effectuer et ils ont couverts toutes les procédures significatives du projet.

6.2.3.2. Qualité de l'organisation de l'étape

Pour évaluer la qualité de l'organisation de l'étape d'évaluation du système de contrôle interne, nous nous sommes assurés que le cabinet CECA dispose d'un manuel d'audit qui lui est propre et adapté aux programmes d'audit des projets de développement et que les auditeurs se sont en servis pour organiser cette étape. Nous avons constaté que les auditeurs se sont basés sur ce manuel pour mettre en œuvre les procédures nécessaires lors de l'évaluation.

6.2.4. Le contrôle des comptes

L'objectif de l'appréciation de cette phase est de s'assurer que les contrôles effectués par les auditeurs permettent de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés pour étayer le rapport d'audit. Pour l'évaluation de cette étape, nous nous sommes basés sur les éléments ci-dessous.

6.2.4.1. La qualité des programmes d'audit

Pour formuler notre opinion sur la qualité des programmes d'audit, nous nous sommes assurés que lesdits programmes d'audit étaient adaptés aux spécificités du projet.

Pour ce faire, nous avons analysé les programmes d'audit. De cette analyse, il ressort que les programmes d'audit ont couvert les aspects juridiques, fiscaux, comptables, sociaux du projet ; les comptes de fonctionnement, les comptes de subventions, les comptes d'avance de fonds, les comptes bancaires. Par ailleurs, nous avons constaté que les programmes d'audit ont été établis en tenant compte de la nature des travaux demandés par le projet dans les termes de référence de la mission.

6.2.4.2. Respect des diligences d'audit

Pour nous assurer du respect des diligences d'audit, nous avons procédé à la confrontation du programme d'audit aux termes de référence de la mission. Nous avons procédé à une revue

d'extraits de la documentation versée dans les dossiers de travail ayant trait aux jugements importants portés par l'équipe de mission et aux conclusions auxquelles elle est parvenue.

6.2.4.3. Vérification de l'application des normes d'audit

L'objectif est de s'assurer du respect des normes d'audit au cours de la mission.

Nous avons constaté que durant la mission, les travaux effectués par les auditeurs étaient exécutés conformément aux normes d'Audit ISA. En effet, dans les programmes d'audit et le référentiel des contrôles et le manuel d'Audit du cabinet, les étapes de la mission et les contrôles à effectuer faisaient référence aux normes d'Audit.

6.3. Présentation des résultats

Notre évaluation a fait ressortir des forces et des faiblesses que nous avons présentées avant de formuler des recommandations.

6.3.1. Les forces relevées

Les forces correspondent aux bonnes pratiques observées lors de la mission d'audit. Elles sont rapportées conformément aux termes de référence de la mission, aux normes d'audit et à la stratégie d'audit proposée par l'associé dans l'offre technique de la mission.

6.3.1.1. Phase de planification

Avant de commencer la planification de la mission, conformément à la norme ISA 210, l'auditeur et le projet sont convenus des termes de la mission. Ainsi, les termes de référence (lettre de mission) ont été rédigés pour matérialiser l'acceptation de la mission.

Pour planifier la mission, un plan de mission décrivant la stratégie globale adoptée pour la mission a été rédigée avant le démarrage effectif de la mission.

L'expert comptable responsable de la mission a vivement participé à cette phase en donnant des explications sur la nature des travaux à effectuer et des instructions aux membres de l'équipe affectée à la mission.

6.3.1.2. Phase de prise de connaissance du projet

Conformément à la norme ISA 315, les auditeurs ont procédé à une prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son système de contrôle interne.

Durant la prise de connaissance, les auditeurs ont tenu à rassembler toutes les informations pouvant leur permettre de mieux appréhender la nature des activités du projet, ses aspects organisationnels, et son système de production et de traitement de l'information comptable, et mener à bien leur mission. Pour ce faire, ils ont procédé à des entretiens avec les différents responsables de service, une analyse des rapports et documents (administratifs et juridiques), une visite des locaux abritant le projet.

Pour l'évaluation des risques et l'orientation des travaux, les résultats de l'audit précédent ont été pris en compte. Cela a permis une bonne estimation des risques inhérents à l'entité.

A partir de cela, un programme de travail a été établi en incluant toutes les spécificités de l'activité du projet.

6.3.1.3. Evaluation du système de contrôle interne

Les auditeurs ont évalué le système de contrôle interne du projet conformément à la norme ISA 315.

Pour ce faire, les auditeurs se sont basés sur le manuel des procédures du projet. Egalement d'autres techniques et outils ont été utilisés, il s'agit entre autre des entretiens avec les différents responsables, des sondages, de questionnaire de contrôle interne, des tests de conformité.

Il convient de relever que les auditeurs ont respecté l'enchaînement des étapes à suivre pour évaluer le système de contrôle interne et ont couvert tous les systèmes et processus significatifs.

A la suite de cette évaluation, les points forts et les points faibles du système ont été relevés. Et elle a été matérialisée par un rapport d'évaluation du système de contrôle interne comprenant des recommandations pour améliorer les dysfonctionnements.

6.3.1.4. Etape de contrôle des comptes

Les auditeurs ont effectué les contrôles conformément à leur programme de travail et aux spécificités des procédures du projet.

Les auditeurs ont utilisé plusieurs techniques de contrôle : examen analytique, calculs et vérifications arithmétiques, etc.

Les diligences mises en œuvre ont concerné plusieurs aspects de contrôle liés aux spécificités du projet et figurant dans les termes de référence de la mission.

6.3.1.5. Conclusion de la mission

Avant la rédaction du rapport définitif et l'émission de l'opinion d'audit, les auditeurs ont d'abord validé les conclusions de leurs travaux par les audités afin que ces derniers reconnaissent l'exactitude des faiblesses relevées et des conclusions auxquelles ils sont parvenus.

Egalement, l'associé responsable a procédé à la revue des dossiers de travail afin de s'assurer que :

- les travaux ont été effectués selon les normes professionnelles et conformément aux obligations légales et réglementaires ;
- les questions importantes ont été relevées pour un examen plus approfondi ;
- les travaux effectués permettent de fonder les conclusions formulées et sont correctement documentés ;
- les objectifs assignés aux procédures mises en œuvre sur la mission ont été atteints.

6.3.1.6. Autres forces

Au cours de la réalisation de la mission, nous avons relevé d'autres forces qui ne font pas partie de la démarche d'audit mais qui s'y rattachent et contribuent à lui donner de la valeur ajoutée. Il s'agit :

- du respect des normes d'audit ;
- l'utilisation et la mise en œuvre des outils et techniques d'audit ;
- le respect des termes de référence de la mission ;
- l'équipe intervenante, elle était constituée d'auditeurs disposant de bons diplômes universitaires en audit, comptabilité et finance ; et avait une expérience en audit des projets qui leur a permis d'avoir la maîtrise de la démarche d'audit des projets. L'équipe était bien organisée de sorte que chaque membre avait sa fonction et son rôle défini ;
- les moyens matériels, les auditeurs disposaient d'ordinateurs portables, de calculatrice et de moyens financiers. Egalement, le cabinet dispose d'un manuel d'audit qui lui est propre et adapté aux programmes d'audit avec les spécificités des projets de développement.

Bien que les étapes de la méthodologie d'audit soient respectées, des insuffisances ont été aussi relevées lors du déroulement de la mission.

6.3.2. Les insuffisances

6.3.2.1. Phase de planification

Bien que la phase de planification a été bien organisée, nous avons constaté que cette phase n'a pas été bien formalisée. En effet les auditeurs devraient définir un calendrier d'intervention, mais cela n'a pas pu être réalisé du fait de l'indisponibilité du personnel du projet et la mission a été reportée plusieurs fois.

6.3.2.2. Etape d'évaluation du contrôle interne

A ce stade, nous avons remarqué un manquement au niveau de l'évaluation des systèmes du projet. En effet, dans les termes de référence figurait la vérification des systèmes informatiques du projet afin de s'assurer de la fiabilité de l'information produite, mais cela n'a pu se faire du fait de l'absence d'auditeur disposant des compétences en informatique et système d'information au sein de l'équipe.

Par ailleurs, le manque de disponibilité des dirigeants pour les auditeurs et le décalage de la date de réalisation de la mission (2010) par rapport à celles de l'élaboration des états financiers audités (2006, 2007, 2008), n'ont pas favorisé l'évaluation correcte de certains systèmes et procédures tels que le système comptable, le système de gestion de subventions.

6.3.2.3. Contrôle des comptes

A ce niveau, nous avons constaté une insuffisance dans l'application de certaines techniques d'audit. En effet, dans les termes de référence figurait l'utilisation de la circularisation des tiers pour valider les soldes des comptes. Mais cela n'a pas été fait en raison du décalage des années, puisque la mission réalisée concernait les exercices de 2006, 2007 et 2008, il n'était par conséquent pas possible d'obtenir les soldes des comptes de ces exercices.

6.3.2.4. Travaux de fin de mission

Aussi, à la restitution orale des travaux avec les responsables du projet, l'associé responsable était absent. Alors que sa présence était nécessaire, vu que cette étape est marquée par un échange avec les audités, parfois des contradictions naissent entre les auditeurs et les audités, et seul l'associé responsable est en mesure de faire un arbitrage.

6.4. Analyse des résultats

Conformément à notre démarche d'évaluation et nos questions spécifiques, nous allons procéder à notre analyse à travers les points suivants :

- la compétence et l'indépendance de l'auditeur

- la démarche d'audit appliquée dans le cadre de la mission ;
- les normes d'audit appliquées ;
- les outils et techniques d'audit utilisés ;
- le respect des termes de référence.

6.4.1 La compétence et l'indépendance de l'auditeur

Les auditeurs intervenus sur la mission étaient indépendants des membres de direction du projet. En effet, il n'existait aucun lien familial et personnel ni familiarité entre les auditeurs et les dirigeants du projet. Aucune interdiction n'empêche le cabinet ou les membres de l'équipe de mission d'effectuer le travail.

La compétence de l'auditeur se justifie d'abord par le fait que le cabinet CECA est spécialisé dans le domaine de l'audit des projets de développement et réalise plusieurs missions d'audit financier dans ce domaine. Aussi, les auditeurs constituant l'équipe d'audit étaient des diplômés en comptabilité et finance, ils ont reçu des formations sur la méthodologie d'audit des projets. Enfin, ils ont plusieurs années d'expérience en audit des projets et ont eu à réaliser plusieurs missions de ce genre.

6.4.2. La démarche d'audit appliquée

Les auditeurs ont respecté la démarche d'audit parce qu'ils ont acquis au cours de plusieurs années de pratique de l'activité de l'audit la maîtrise du déroulement des étapes d'audit. Ils avaient par ailleurs à leur disposition le manuel d'audit du cabinet qui leur servait de guide dans l'exécution des différentes étapes de la mission.

6.4.3. L'application des normes d'audit

La mission a été exécutée conformément aux normes d'audit. En effet, les étapes de la démarche d'audit ont été décrites dans le manuel d'audit du cabinet conformément aux

normes d'audit. Aussi, les termes de référence de la mission, ont prévu l'application des normes d'audit.

6.4.4. Outils et techniques d'audit utilisés

Une liste de contrôle à effectuer et des techniques à utiliser a été établie par le chef de mission et l'associé conformément aux objectifs et des termes de référence de la mission.

Toutes les techniques prévues n'ont été mises en œuvre en raison de l'absence de ressources et de l'indisponibilité des dirigeants du projet.

6.4.5. Le respect des termes de référence

Ils sont considérés comme les clauses d'un contrat entre le cabinet et le projet. Les termes de référence de la mission ont été respectés pour éviter tout malentendu entre le cabinet et le projet.

6.5. Recommandations

L'amélioration de la qualité de l'audit nécessite la correction des insuffisances et l'adoption de bonnes pratiques. Dans cette optique, nous formulons les recommandations suivantes, dont la suivie permettrait d'apporter de la valeur ajoutée aux futures missions.

6.5.1. Recommandations relatives aux auditeurs

➤ Améliorer la planification de la mission

Intégrer dans les dossiers de travail toutes les informations recueillies sur l'entité lors de la prise de connaissance. Ces informations doivent être consignées dans le dossier permanent.

➤ ***Documenter les observations***

Il s'agit de documenter les constats effectués au cours de la mission avec les preuves : documents ou copie de documents obtenus de l'entité ou de tiers et justifiant les données contrôlées, notes ou correspondances échangées avec la direction de l'entité concernant directement la mission, détail des travaux effectués sur les comptes, analyse, comparaisons et explications des variations, conclusions, copie des comptes vérifiés et du rapport.

➤ ***Formalisation des entretiens avec le personnel***

Organiser les entretiens avec le personnel de l'entité contrôlée afin que ces derniers puissent se tenir en fonction de leur disponibilité pour éviter les pertes de temps qui rallongent la durée des missions.

Consigner dans un dossier tous les échanges importants et les informations recueillies lors des entretiens avec le personnel.

6.5.2. Recommandations à l'endroit de l'associé

Nos recommandations adressées à l'associé du cabinet sont :

➤ ***Formaliser la répartition du travail terrain***

Lors des missions sur le terrain, désigner clairement un chef de mission qui sera chargé d'encadrer et de superviser toute l'équipe. Aussi, la formalisation de la répartition des tâches effectuées par les membres de l'équipe sur le terrain sera d'une grande importance puisqu'elle permettrait un meilleur suivi de la mise en œuvre des diligences.

Pour ce faire, il faudrait compléter le programme de travail par le nom du collaborateur ayant réalisé la procédure considérée et sa date de mise en œuvre, et les feuilles de travail comportant : un objectif, le détail des travaux effectués, des commentaires éventuels, une conclusion.

➤ ***Supervision***

La supervision s'effectuera à deux niveaux : en cours de la mission et à la fin de la mission.

La supervision en cours d'audit permet au chef de mission de suivre l'avancement de la mission, y compris l'efficience et l'efficacité pour ce qui a trait au temps consacré à divers éléments de la mission. Cela permettrait de déterminer s'il faut modifier ou étendre le plan afin d'obtenir suffisamment d'éléments probants pour garantir que le rapport sera approprié aux circonstances.

En fin de mission, précisément avant la rédaction du rapport, la supervision peut être réalisée par le chef de mission ou l'associé. Cette supervision, consistera en une synthèse de l'information recueillie, la validation des constats par la détention de preuves qui reflètent le travail effectué et les conclusions formulées. Ces preuves doivent être pertinentes, probantes, suffisantes et utiles.

➤ ***Revue des travaux***

Une revue d'extraits de la documentation versée dans les dossiers de travail ayant trait aux jugements importants portés par l'équipe de mission et aux conclusions auxquelles elle est parvenue. Si l'associé responsable de la mission n'est pas en mesure d'achever le dossier, il est suggéré que la personne qui assume la responsabilité du dossier procède à une revue de l'ensemble du travail accompli pour déterminer si la mission a été réalisée conformément aux normes professionnelles du cabinet, si le plan d'audit a été correctement déroulé, effectivement mis en œuvre et que les objectifs assignés ont été atteints.

➤ ***Tenir des réunions de conclusion avec l'équipe affectée à la mission d'audit***

Une réunion visant à finaliser la revue et à laquelle participent l'associé responsable de la mission et les membres de l'équipe de mission est un moyen efficace de s'assurer que tous les participants se sont entendus sur les questions importantes et sont satisfaits du travail réalisé dans le cadre de la mission et de la délivrance du rapport de mission.

Au cours de ces réunions, l'associé peut demander des commentaires et des suggestions sur les améliorations à apporter pour l'exécution des futures missions.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

L'audit financier d'un projet de développement permet de garantir la fiabilité des informations produites par ses dirigeants. L'auditeur ne peut assurer ce rôle de garant d'informations crédibles que s'il exécute une mission de qualité.

Cette qualité peut faire l'objet d'appréciation. Ainsi, à partir des indicateurs présentés dans notre modèle d'analyse nous avons procédé à notre évaluation.

L'évaluation la mission du cabinet CECA à laquelle nous venons de procéder nous a révélé des points forts et des points faibles. Pour pallier aux faiblesses constatées et améliorer la qualité des futures missions, nous avons formulé des recommandations que nous espérons seront prises en compte par les auditeurs du cabinet.

CONCLUSION GENERALE

Notre étude sur l'évaluation de la mission d'audit financier du projet ANCS réalisée par le cabinet CECA, nous a permis de faire une analyse du processus d'audit financier suivant les normes internationales d'audit, les termes de référence des bailleurs de fonds. Au regard de la méthodologie mise en œuvre durant la mission et des critères de qualité d'une mission d'audit, nous avons décelé des forces et des faiblesses avant de formuler des recommandations pour améliorer les insuffisances et apporter de la valeur ajoutée aux futures missions du cabinet.

Le développement est un projet à long terme et en tant que tel il est, tout au moins dans les pays en développement, planifié et organisé c'est-à-dire qu'il se traduit par un portefeuille de projets ou de programmes (Perspective Afrique, 2005 : 149).

Ainsi, dans les pays en voie de développement en général et au Sénégal en particulier, la nature des projets de développement a évolué de façon significative depuis quelques années. Ces projets répondent à des enjeux fondamentaux dans les secteurs de la santé, l'environnement, l'éducation, l'économie, etc. Ils contribuent de manière très appréciable au développement économique et social des populations à travers la création d'emplois, la lutte contre la pauvreté, la création de richesse, l'amélioration des conditions de vie, la lutte contre la faim, etc.

Les projets intervenant dans la santé comme celui exécuté par l'ANCS jouent un rôle important dans la protection sociale des populations notamment à travers les activités qui ont pour but de réduire les risques de l'infection au VIH et assister les personnes vivantes avec le VIH.

Toutefois, quelque soit son secteur d'intervention, un projet de développement nécessite la mobilisation de fonds et de moyens pour sa mise en œuvre.

Ainsi, en raison de l'importance des fonds et des moyens mobilisés pour la mise en œuvre des projets de développement et leur contribution au développement des pays africains, les bailleurs de fonds accordent une importance majeure aux missions d'audit.

Car l'audit constitue un dispositif très important dans la gestion d'un projet de développement. Il permet non seulement de déceler les éventuelles faiblesses dans l'organisation, mais aussi la confirmation par un organisme indépendant de la transparence et de la fiabilité des informations fournies. Cette crédibilité accordée aux auditeurs nécessite donc de leur part une rigueur dans leur travail, le respect de la méthodologie d'audit et l'amélioration de la qualité de leurs missions, afin d'assurer l'atteinte de l'objectif qui leur est assigné.

ANNEXES

Annexe N°1 : Modèle de Plan comptable budgétaire d'un projet PNUD

CLASSE / SOUS/CLASSE	RUBR BUDG	INTITULE DES RUBRIQUES
Classe : 010 PERSONNEL		
S/classe 011	Personnel international	
	011.XX	Consultants internationaux
	011.XX	Experts internationaux
	011.99	Total ligne Personnel international
S/classe 013	Assistance Administrative	
	013.xx	Assistant Administratif
	013.xx	Secrétaire
	013.xx	Gestionnaire
	013.xx	Planton
	013.xx	Gardien
	013.xx	Informaticien
	013.xx	Documentaliste
	013.xx	Autres Agents d'appui Adm
	013.xx	Total ligne Assistance Adm
S/classe 014	Volontaires des N.U	
	014.xx	Volontaires des N.U
	014.xx	VNU gestionnaires
	014.xx	VNU par Antennes
	014.xx	VNU sous-programmes
	014.99	Total ligne VNU
S/classe 015	Voyages Officiels	
	015.xx	V.O Coordonnateur
	015.xx	V.O Comité de pilotage
	015.xx	V.O PNUD
	015.xx	V.O Experts
	015.xx	V.O Antennes
	015.xx	V.O Autres Agents
	015.99	Total ligne V.I
S/classe 016	Frais de Mission	
	016.xx	Mission PNUD
	016.xx	Mission Cellule de liaison
	016.xx	Mission Evaluation
	016.xx	Frais hébergement
	016.xx	Autres frais de mission
	016.99	Total ligne Frais Mission
S/classe 017	Consultants Nationaux	
	017.xx	Consultants Nationaux
	017.xx	Expert National Communicat°
	017.xx	EN Sociologue
	017.xx	EN Alphabétisation
	017.xx	EN Suivi Evaluation

	017.xx	EN Unité de terrain (Antenne)
	017.xx	EN Développement local
	017.xx	Consultant National genre
	017.xx	Consultant Agro-forestier Autres
	017.99	Total ligne Consultant Nat
Classe : 020 Contrats		
S/classe 021	Contrats A	
	021..xx	Contrats
	021..xx	SOUS TRAITANCE
	021..xx	ST formation
	021..xx	ST Alphabétisation
	021..xx	ST Foyers améliorés
	021..xx	ST Réinsertion ex Combattants
	021..xx	ST Autres sous traitance
	021.99	Total ligne contrats A
S/classe 022	Contrats B	
	022..xx	Sous traitance cartes com.
	022..xx	Sous traitance cap.exp GRN DDC
	022..xx	Sous traitance formation CNEDD
	022..xx	Sous traitance construction sans bois
	022..xx	Sous traitance aménagements pts eau
	022..xx	Sous traitance foyers améliorés
	022..xx	Sous traitance autres
	022.99	Total ligne contrats B
S/classe 023	Contrat C	
	023.xx	Sous traitance réseaux nat prod
	023.xx	Sous traitance édit bulletins
	023.xx	Sous traitance site Web
	023.xx	Sous traitance DDH Observ locaux
	023.xx	Sous traitance CPNH
	023.xx	Sous traitance schéma aménag bass
	023.xx	Sous traitance DRE observ locaux
	023.xx	Sous traitance Publi reportage
	023.xx	Sous traitance autres
	023.99	Total ligne contrats C

<u>Classe : 030 Formation</u>			
S/classe 031	Bourses		
S/classe 032	Formations autres		
	032.xx	Voyages d'étude cellule	
	032.xx	Formation en cours d'emploi	
	032.xx	Voyage d'étude Table ronde	
	032.xx	VE Mobilisation ressources	
	032.xx	Autres voyages d'études	
	032.99	Total ligne Formation	
S/classe 033	Formation sur le tas (Atelier)		
	033.xx	Atelier prospective nationale	
	033.xx	Atelier ONG	
	033.xx	Autres ateliers	
	033.99	Total ligne Formation	
<u>Classe : 040 Equipement</u>			
S/classe 045	Equipement		
	045.xx	Fournitures de bureau	
	045.xx	Fonctionnement	
	045.xx	Equipement informatique	
	045.xx	Autres équipements et biens durables	
	045.99	Total ligne Equipement	
<u>Classe : 050 Divers</u>			
S/classe 052	Divers		
	052.xx	Frais d'études et d'établissement	
	052.xx	Frais d'appui	
	052.xx	Factures impayées	
	052.xx	Autres divers	
	052.99	Total ligne Divers	
S/classe 053	Divers		
	053.xx	Divers antennes	
	053.xx	Subvention accordée	

	053.xx	Autres imprévus
	053.99	Total ligne Divers
S/classe 054 Régularisations diverses		
	054.xx	Avances de fonds
	054.xx	Autres régularisations
	054.99	Total ligne Régularisations diverses
Classe 080 Divers		
S/classe 085 Différentiel d'échange		
	085..xx	Différence due au taux de change
	085.99	Total de la ligne

BIBLIOGRAPHIE

I. OUVRAGES

1. AHOANGANSI Evariste (2006), *Audit et révision des comptes : aspects internationaux et espace OHADA*, Editions Mondexperts, Abidjan ou Cotonou, 719 pages.
2. Bureau International du Travail (1996), *la conception, le suivi et l'évaluation des projets de coopération technique : manuel de formation*, BIT, Genève, 209 pages.
3. DAYAN Armand, *Manuel de gestion*, volume 1, éditions Ellipses Marketing/AUF 2eme édition 2004, Paris, 1088 pages.
4. EMMERICH Jean-Pierre et LEJEUNE Gérard, (2007), *Audit et Commissariat aux comptes*, Gualino éditeur, EJA-Paris-2007,329 pages.
5. Grand Bernard, Verdalle Bernard (2006), *Audit comptable et financier*, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 112 pages.
6. LEFEBVRE Francis (2006), *mémento pratique comptable*, édition 2006, Editions Francis Lefebvre, Paris, 1996 pages.
7. MIKOL Alain, (1998), *le contrôle interne*, Edition PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE, Paris, 121pages.
8. MIKOL Alain (1999), *Les audits financiers - Comprendre les mécanismes du contrôle légal*, éditions d'organisation, Paris, 198 pages.
9. OBERT Robert, Marie-Pierre MAIRESSE (2007), *Comptabilité et Audit, manuel et applications*, Dunod, Paris, 569 pages.
10. PRICEWATERHOUSECOOPERS (2005), *Audit et contrôles*, 1820 pages.
11. SAMBE Oumar, DIALLO Mamadou Ibra, (2008), *le praticien Comptable-système comptable OHADA*, 3^{ème} édition, Editions Comptables et Juridiques, Dakar, 1055pages.
12. SILLERO Alberto (2003), *Audit et révision légale*, 2^e édition, Editions ESKA, paris, 236pages.

13. Vallet Gilles (2007), *Techniques de planification de projets*, DUNOD, Paris, 288 Pages.

II. ARTICLES

1. MANITA (2008), *La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit*, M@n@gement, vol 11 n°2, pp.187-209.
2. Perspective Afrique, *Vol. 1, no. 2*, 2005 pp. 128-153
3. Pigé B., Manita R., Chemangui M (2008), *Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une étude critique. Euro-Mediterranean Economics and Finance Review*, vol. 2, n° 3, pp. 224-241.
4. De Angelo L.E.(1981), "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, n° 3, pp.183-199.
5. Christophe MIDLER, *le responsable de projet, portrait d'un rôle d'influence*, *Gestion* 2000, n°2/93, avril 1993

III. AUTRES DOCUMENTS

1. COMMISSION EUROPEENE, Office de coopération EuropeAid (2007), *Termes de Référence pour l'Audit des opérations extérieures et des missions de service connexes, Lignes directrices à l'intention des auditeurs*, 63 Pages.
2. COMMISSION EUROPEENE, Office de coopération EuropeAid (2004), *lignes directrices Gestion du cycle de Projet*, Bruxelles, 160 Pages.
3. CORAF (2008), *manuel des procédures de gestion des programmes*, 50 Pages.
4. COTA asbl (2002), *Organiser l'évaluation d'une action de développement dans le Sud, un guide pour les ONG du Nord*, Hors série N°2, Bruxelles, 93 Pages.
5. COTA HHC (2006), *Gestion du cycle de projet*, 10 Pages.
6. FAO (2002), *Guide technique gestion du cycle de projet*, FAO, Rome, 86 pages.

7. FIDA (2003), *procédures opérationnelles relatives à l'audit des projets*, FIDA, 30 pages.
8. GROUPE DE LA BANQUE AFRICAINE DE DEVELOPPEMENT (2006), *Directives du Groupe de la Banque africaine de développement en matière de gestion financière et d'analyse des projets*, 324 Pages.
9. NATIONS UNIES, *Rapport 2010 sur les Objectifs du Millénaire pour le développement*, Département des affaires économiques et sociales des Nations, New York, 80 Pages.
10. PNUD(2009), *guide de la planification, du Suivi et de l'évaluation Axés sur les résultats du développement*, PNUD, NEW YORK, 232 Pages.
11. PROGRAMME INTERREG IVA 2007-2013, *guide Réussir la mise en Œuvre des projets*, 33 Pages.
12. Réaliser les objectifs du Millénaire pour le développement en Afrique, *Recommandations du Groupe de pilotage pour la réalisation des objectifs du Millénaire pour le développement en Afrique (2008)*, Département de l'information des Nations Unies, NEW YORK, 36 pages.

IV.COMMUNICATIONS

1. MANITA Riadh (2009), *la qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien*, 22 Pages.
2. MANITA Riadh (2008), *le comité d'audit et la qualité de l'audit externe : quelle interaction ?* 22 Pages.
3. CHEMANGUI Makram (2009), *la problématique de mesure de la qualité d'Audit : Proposition d'une approche de conception*, 19 Pages.
4. HAZGUI Mouna, MANITA Riadh, POCHET Christine (2010), *Les Défaillances Affectant la qualité de l'audit : une étude qualitative sur le marché français*, 26Pages.

5. TONDEUR Hubert (2003), *Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes*, 30 pages.

V.THESE

1. MANITA Riadh (2005), *Comité d'audit et qualité de l'audit externe : vers le développement d'un outil d'évaluation de la qualité du processus d'audit*, Thèse de Doctorat, Université de Franche-Comté.

VI. SOURCES D'INTERNET

1. Agence Française de Développement (2010), *cycle de vie de projet*, <http://www.afd.fr/jahia/Jahia/site/afd/lang/fr/Cycle-projet>.
2. Banque Africaine de Développement (2010), *cycle de vie de projet* <http://www.afdb.org/fr/projects-operations/project-cycle/project-identification/>.
3. Banque Mondiale (2010), *gestion du cycle de vie de projet*, www.banquemondiale.org.
BANQUE MONDIALE: http://www.wb-infokiosk.org/resource85_187.html.
4. EUROPAID (2010), *manuel de gestion de projets* http://europa.eu.int/comm/europeaid/index_en.htm.
5. FIDA (2010), *procédures d'audit opérationnel*, <http://www.ifad.org/>
6. FAO (2010), *suivi et évaluation des programmes et projets* <http://www.fao.org/>.
7. Nations Unies (2010), *objectifs du millénaire pour le développement*, <http://www.un.org/fr/millenniumgoals/reports.shtml>.
8. POLE MICROFINANCEMENT (2010), *planification de l'audit*, <http://microfinancement.cirad.fr/fr/bao/pdf/v1chapitre2.pdf>.

9. SENLEX(2010), *droit communautaire OHADA*,
[http://www.senlex.com/senlex.php?rep=legislation/droitcommunautaire/ohada/text11
&nf=t1&ext=htm](http://www.senlex.com/senlex.php?rep=legislation/droitcommunautaire/ohada/text11&nf=t1&ext=htm).

10. UNESCO (2010), *suivi et évaluation des projets*,
<http://www.unesco.org/csi/pub/info/seacam5.htm>.