



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 2
(2007-2009)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DU PROJET DE
DECENTRALISATION DES PROGRAMMES DE PTME
DANS LES REGIONS DE DAKAR ET THIES, EXECUTE
PAR L'ONG FAS SENEGAL**



Présenté par :

Sanou NDOYE

Dirigé par :

Abou WELE, Expert comptable

Associé Gérant du cabinet

CECA - SARL

DEDICACES

Je dédie ce présent mémoire à :

- Mes deux parents, **Kamoye BATHILY** et **Bamar NDOYE**, qui ne ménagent aucun effort pour la réussite de leurs enfants
- Mes frères et sœurs pour leur soutien
- Et toutes les familles **NDOYE** et **BATHILY**.

REMERCIEMENTS

- A Monsieur **Abou WELE**, pour sa disponibilité et sa bonne volonté ;

- A tous les agents du **cabinet Abou WELE** pour leur convivialité ;

- A la promotion **MPACG 2007-2009**, particulièrement à **Iba SY** pour son soutien moral ;

- A monsieur **Moussa YAZI** pour la qualité de ses enseignements ;

- A tous ceux qui m'ont soutenue de près ou de loin quant à la réalisation de ce mémoire et tout au long de mes études.

SIGLES ET ABREVIATIONS

ANCS	Alliance Nationale Contre le SIDA
ARV	Anti Rétroviraux
CECI	Centre Canadien d'Etude et de Coopération Internationale
CGI	Code Général des Impôts
CIMA	Conférence Interafricaine sur les Marchés de l'Assurance
CLNS	Comité National de Lutte Contre le SIDA
COSO	Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission
CPN	Consultation Prénatale
FAS	Femme Action SIDA
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standard Board
IFAC	International Federation of Accountants
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LFA	Local Funds Agent
MPACG	Master Professionnel en Audit et Contrôle de Gestion
NEP	Normes d'Exercice Professionnel
OCB	Organisations Communautaires de Base
OHADA	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
ONEEAS	Ordre National des Experts et Evaluateurs Agréés
ONG	Organisations Non Gouvernementales
PDE	Projet de Développement
PR	Principal Recipiendar
PTME	Prévention de la Transmission de la Mère à l'Enfant
PVVIH	Personne Vivant avec le VIH
SIDA	Syndrome de l'Immunodéficience Acquise
SYSCO	Système Comptable Ouest Africain
TRP	Technical Review Panel
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée

TABLEAUX ET FIGURES

TABLEAU 1 : schéma du model d'analyse	38
TABLEAU 2 : Etat des virements reçus	65
TABLEAU 3 : Dépenses effectuées et validées par période et Par rubrique budgétaire	67
TABLEAU 4 : Taux d'exécution budgétaire	68
TABLEAU 5 : Rapprochement entre fonds reçus et dépenses effectuées	69

TABLE DES MATIERES

DEDICACES	i
REMERCIEMENTS.....	ii
SIGLES ET ABBREVIATIONS	iii
TABLEAUX ET FIGURES	iv
TABLE DES MATIERES	v
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE.....	6
CADRE THEORIQUE DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT.....	6
<u>INTRODUCTION:</u>	7
<u>CHAPITRE 1 : LES CARACTERISTIQUES DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT</u>	8
1.1. Le cadre juridique et organisation interne des PDE	8
1.2. La dimension budgétaire et les pratiques comptables des PDE	12
1.2.1. La dimension budgétaire des projets	13
1.2.2. Les pratiques comptables.....	14
1.2.2.1. Les normes comptables	15
1.2.2.2. Le système comptable.....	17
1.2.2.3. Le plan de comptes des projets.....	19
1.2.2.4. Les états financiers ou de synthèse.....	20
<u>CHAPITRE 2 : METHODOLOGIE DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER</u>	22
DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT.....	22
2.1. La prise de connaissance du projet	22
2.2. L'évaluation du contrôle interne d'un projet.....	26
2.2.2. La démarche de l'auditeur.....	27
2.2.2. Les rubriques clés du contrôle des procédures dans les PDE.....	28
2.3. Le contrôle des comptes	33
2.3.1. Les outils de contrôle	33
2.3.2. Les éléments spécifiques aux projets de développement dans la vérification des comptes	34
2.4. Les travaux de fin de mission.....	35

2.4.1. La revue des dossiers de travail.....	35
2.4.2. La réunion de synthèse.....	35
2.4.3. Le rapport d'audit.....	36
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE	37
3.1. Le modèle d'analyse	37
3.1.1. Le schéma du modèle d'analyse	38
3.2. Les outils de collecte de données.....	39
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE.....	43
DEUXIEME PARTIE	44
AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DU PROJET EXECUTE	44
PAR LA FAS SENEGAL.....	44
INTRODUCTION	45
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU PROJET	46
4.1. Prise de connaissance du projet exécuté par la FAS Sénégal	46
4.1.1. Contexte du projet	46
4.1.2. Les partenaires du projet.....	47
4.2. Les objectifs et but du projet	48
4.2.1. Les objectifs.....	48
4.2.2. Le but	48
4.3. L'organisation du projet	48
4.3.1. L'organigramme	48
4.3.2. Les comités	48
4.3.3. Les rôles et responsabilités.....	49
4.4. Analyse des termes de références	51
4.4.1. Contexte et justification de la mission.....	51
4.4.2. Les objectifs de l'audit.....	52
4.4.2.1. L'objectif général.....	52
4.4.2.2. Les objectifs spécifiques	53
4.4.3. L'étendue de la mission	53
4.4.4. Les états financiers du programme.....	54
4.4.5. Les obligations des deux parties	55
4.4.5.1. Les obligations du Vérificateur	55
4.4.5.2. Les obligations du sous bénéficiaire	55
4.4.6. Les rapports de la mission	55
4.4.7. L'opinion du Vérificateur	56

CHAPITRE 5 : AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DE LA FAS SENEGAL	57
5.1. L'évaluation du contrôle interne	57
5.1.1. Description du dispositif de contrôle interne.....	58
5.1.1.1. L'observation physique.....	58
5.1.1.2. Les interviews	58
5.1.1.3. L'organigramme.....	59
5.1.1.4. La grille d'analyse des tâches.....	59
5.1.1.5. Questionnaire de contrôle interne	59
5.1.2. La circulation des pièces comptables.....	59
5.1.3. L'étude d'incompatibilité des fonctions	59
5.2. Contrôle des comptes	60
5.2.1. Les comptes bancaires	60
5.2.2. Le contrôle des postes budgétaires	61
5.2.3. Tests de réalité sur les immobilisations	61
CHAPITRE 6 : LES RESULTATS, ANALYSE DES RESULTATS ET LES RECOMMANDATIONS DE L'AUDIT	62
6.1. Les résultats de l'audit.....	62
6.1.1. Résultats de l'analyse du système de contrôle interne.....	62
6.1.1.1 Procédures de décaissement et gestion des liquidités.....	63
6.1.1.2. Revue et évaluation du système d'information de gestion.....	64
6.1.2. Résultat des travaux de contrôle des comptes	65
6.1.2.1. Examen des pièces comptables produites.....	65
6.1.2.2. Validation du montant des virements reçus durant la période.....	66
6.1.2.3. Validation des états financiers	67
6.1.2.4. Contrôle de l'exécution budgétaire.....	68
6.1.2.5. La situation de la trésorerie.....	69

6.2. Analyse des résultats	70
6.2.1. Analyse des résultats sur le contrôle interne	71
6.2.2. Analyse des résultats sur le contrôle des comptes	71
6.3. Les recommandations	72
6.3.1. Recommandations sur le contrôle interne	72
6.3.1.1. Les procédures d'achat de biens et de services.....	72
6.3.1.2. Les honoraires et per diem des consultants	73
6.3.1.3. La documentation comptable.....	73
6.3.1.4. Les procédures écrites de gestion des subventions.....	74
6.3.2. Recommandations sur le contrôle des comptes	75
6.3.2.1 Mise en place d'un système d'information de gestion fiable.....	75
6.3.2.2. Le classement des pièces comptables	76
6.3.2.3. Les retenues fiscales	77
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE.....	77
CONCLUSION GENERALE	78
ANNEXES	79
BIBLIOGRAPHIE	84

INTRODUCTION GENERALE

Au niveau mondial, les experts en santé publique avaient identifié un certain nombre d'interventions hautement efficaces pour prévenir et traiter le SIDA, la tuberculose et le paludisme qui, portées à grande échelle, pourraient changer l'évolution de ces maladies. Toutefois, il faudrait augmenter largement les ressources pour pouvoir parvenir à une telle extension. C'est ainsi que lors de leur réunion d'Okinawa au Japon en 2000, les dirigeants du G8 ont reconnu la nécessité de mobiliser de telles ressources. Les dirigeants africains firent, également, le même constat lors du sommet d'Abuja au Nigeria en avril 2001. Et c'est au cours de ce sommet d'Abuja que le Secrétaire Général des Nations Unis d'alors, Kofi Annan a appelé à la création d'un Fonds Mondial pour mobiliser des ressources supplémentaires. Le G8 entérina cette proposition et donna sa première contribution financière lors du sommet de Gêne en juillet 2001(CNLS : 2009).

C'est donc dans ce contexte que s'inscrit l'intervention du Fonds Mondial de lutte contre le SIDA en Afrique pour appuyer les gouvernements à mettre en place des stratégies de réduction de ces maladies.

En 2005, l'Alliance Nationale Contre le SIDA (ANCS) a été choisie dans la phase II du projet comme Récipiendaire principal chargé de la coordination et de l'exécution du Grant Number SNG 102-G04-H-00 financé par le Fonds Mondial de lutte contre le SIDA, la tuberculose et le paludisme et couvrant toutes les interventions prévues pour les acteurs de la société civile dans le domaine du SIDA.

En 2006, une nouvelle proposition du Sénégal pour la composante VIH SIDA a été acceptée au round 6 du Fonds Mondial et ce projet objet du Grant Number SNG-607-G06-H couvre la période allant de Juin 2007 à Mai 2009.

Dans le cadre de la mise en œuvre de ce nouveau programme, l'ANCS a signé des conventions de subvention avec des sous bénéficiaires qui sont au nombre de seize (16) dont la FAS Sénégal qui exécute le Projet objet de cette étude.

La contribution du Fonds Mondial s'inscrit dans le cadre général des aides au développement.

Cependant l'allocation de ces fonds aux Etats et à la société civile nécessite une approbation du bailleur sur l'utilisation qui en est faite.

En effet, face aux ressources qui deviennent de plus en plus rares, le Fonds Mondial exige désormais un feedback précis et clair de l'utilisation des fonds alloués. Le Conseil d'administration du programme réclame aux responsables de celui-ci que les fonds mis à leur disposition soient judicieusement utilisés par les pays bénéficiaires. Il exige par conséquent des informations fiables qui épousent les conditions des différentes conventions signées avec ces derniers. C'est ainsi que l'Audit comptable est devenu l'une des exigences du Fonds Mondial avant tout financement.

Au Sénégal, en dépit des directives données par le Fonds Mondial et la volonté de l'ANCS de fournir des informations financières fiables sur l'exécution des projets, les équipes de gestion ont des difficultés à mettre en place des outils cohérents de gestion pour les projets et programmes de développement.

Ainsi nous assistons à de nombreux problèmes tels que :

- difficultés de concevoir des pièces comptables justificatives probantes ;
- non fiabilité des informations financières produites qui exigent des procédures d'audit spécifiques et très approfondies ;
- non respect des procédures d'acquisition de biens et services ;
- suspension du financement ;
- non certification des comptes ou certification avec réserve.
- etc.

Ces difficultés s'expliquent par :

- la non application des recommandations des rapports d'audit précédents par les gestionnaires des projets ;
- l'absence de références aux normes internationales et nationales prévoyant des dispositions précises et claires relatives à la comptabilité des projets ;
- l'absence, dans les conventions de financement et les manuels de gestion des projets, des dispositions précises et claires relatives à la comptabilité des projets ;
- le recrutement d'agents qui ne maîtrisent pas toujours les procédures du Bailleur ;

Dans un souci de retrouver la confiance des bailleurs de fonds et d'encourager la dynamique des projets de développement en Afrique, il convient de prendre des mesures adéquates afin de mettre un terme à cette gestion approximative des projets.

Dés lors, il appartient aux partenaires au développement, l'Etat et la Société Civile, de mettre en place des outils spécifiques de gestion, au niveau de la demande des utilisateurs de l'information financière des projets, à savoir :

- renforcer la capacité du personnel comptable des projets ;
- évaluer périodiquement le système de contrôle interne des projets ;
- améliorer le système d'information comptable des projets.
- pratiquer des méthodes comptables uniformisées pour la production des informations financières ;
- renforcer les missions d'audit comptable et financier des projets.

L'audit comptable et financier des projets apparaît comme le meilleur moyen d'instaurer une forme nouvelle de gestion des projets. C'est l'outil de gestion à même de mettre en accord les comptables, les utilisateurs de l'information financière et comptable, les décideurs dans les projets et les auditeurs externes. Or ce type de mission d'audit n'est pas formalisé, contrairement aux missions d'audit des sociétés commerciales.

Au vu des informations relatées ci-dessus la question fondamentale que l'on est en droit de se poser est la suivante :

- Comment conduire une mission d'audit des projets de développement ?

En particulier :

- En quoi l'application des normes d'audit généralement admises serait elles différentes ?
- Quelles sont les particularités en matière d'audit des projets ?

La réponse à ces questions sera étudiée autour du thème :

« Audit comptable et financier du projet de décentralisation des programmes de PTME dans les régions de Dakar et Thiès, exécuté par l'ONG FAS Sénégal »

Le choix des projets de développement financés par le Fonds Mondial de lutte contre le SIDA se justifie par l'importance du financement, du fait que les projets d'investissement sont intégrés à des structures pérennes ayant déjà leurs comptabilités répondant aux normes internationales et enfin le souci de mettre à la disposition des responsables des projets un outil de gestion indispensable à l'accomplissement de leurs missions.

Notre intention est de contribuer à l'audit de tous les projets de développement financés par le Fonds Mondial de lutte contre le SIDA au Sénégal. Mais compte tenu de leur nombre assez élevé, notre étude va se limiter à un projet de lutte contre le SIDA, en l'occurrence, celui de la décentralisation des programmes de PTME dans les régions de Dakar et Thiès.

Il faut noter que nous n'allons pas « réinventer la roue ». Notre étude va s'inspirer des bonnes pratiques du vécu quotidien, des normes d'audit du Fonds Mondial et autres normes existantes.

L'objectif poursuivi est d'étudier la démarche d'audit dans le cadre d'une mission d'audit des projets. Ceci, en vue de produire des informations en adéquation avec les termes des conventions de financement et les besoins d'information des utilisateurs.

Les objectifs spécifiques se résument aux points suivants :

- présenter le cadre conceptuel et fonctionnel d'un projet ;
- présenter les diligences et vérifications spécifiques applicables à l'audit des projets ;
- analyser les normes d'audit spécifiques du Fonds Mondial ;
- proposer des recommandations pour l'amélioration du contrôle interne.

Cette étude présente des intérêts à divers niveaux :

Pour les responsables du projet

L'ONG bénéficiaire doit périodiquement rendre compte, en tant que sous récipiendaire du programme Fonds Mondial, à l'ANCS qui est le récipiendaire principal, de l'état d'avancement du projet aussi bien physiquement que financièrement. A cet effet, les recommandations découlant de ce document pourraient aider les Responsables à traiter adéquatement les données comptables et à produire des informations financières qui épousent les besoins d'informations des décideurs.

Pour l'ANCS

L'ANCS a besoin de preuves fiables qui améliorent son image de marque auprès du Fonds Mondial et facilitant ainsi la préparation et le financement des phases suivantes ou de nouveaux projets. A cet effet, ce mémoire pourrait leur être d'une grande utilité dans leur démarche.

Pour les Auditeurs

Les auditeurs externes qui sont habitués à la comptabilité classique sont souvent embarrassés par les systèmes comptables particuliers mis en place dans les projets. Il apparaît ainsi des divergences importantes de points de vue avec les responsables des projets. Ce document leur permettra de mieux s'outiller pour aborder les missions d'audit relatives aux projets financés par le Fonds Mondial, dans un environnement assez particulier, et surtout comprendre et respecter les exigences du bailleur.

Pour le lecteur

Ce mémoire constitue pour le lecteur un document de recherche sur l'audit des projets de développement plus particulièrement sur ceux financés par le Fonds Mondial.

Pour nous-mêmes

Ce mémoire sera l'occasion pour nous de mieux asseoir nos connaissances théoriques en comptabilité et en audit des projets, c'est-à-dire d'avoir une vue plus claire de l'audit des projets, des normes spécifiques du Fonds Mondial et de concrétiser notre formation au CESAG en conciliant la théorie à la pratique.

PREMIERE PARTIE

CADRE THEORIQUE DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

INTRODUCTION:

On peut définir un projet comme étant un ensemble de moyens matériels, financiers et humains mis en œuvre en vue de répondre à des objectifs précis. Un projet est en général limité dans le temps et dans l'espace. Mais cette définition est considérée comme un peu généraliste par certains auteurs. Dès lors d'autres définitions du concept ont été proposés. Ainsi GITTINGER (1985 :28) conçoit le projet comme étant une activité pour laquelle on dépense de l'argent en prévision de rendement et qui semble logiquement se prêter, en tant que telle, à des actions de planification, de financement et d'exécution. La norme (ISO 10006 : 1997) a également défini un projet comme étant « un ensemble d'activités coordonnées et maîtrisées comportant des dates de début et de fin, entrepris dans le but d'atteindre un objectif conforme à des exigences spécifiques ».

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

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

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

Nous tenterons dans cette partie, d'abord, de décrire les caractéristiques des projets de développement et ensuite de proposer une méthodologie de l'audit comptable et financier des projets de développement.

CHAPITRE 1 : LES CARACTERISTIQUES DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

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

- leur régime juridique ;
- leur organisation interne ;
- leur dimension budgétaire ;
- leurs pratiques comptables.

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

1.1. Le cadre juridique et organisation interne des PDE

Dans cette section nous étudierons le cadre juridique et l'organisation interne des projets de développement.

1.1.1. Le cadre Juridique

Le cadre juridique tournera essentiellement autour du régime juridique et du régime fiscal.

1.1.1.1. Le régime Juridique

Le régime juridique des PDE est différent de celui des entreprises ou des sociétés commerciales. Le cadre juridique des PDE n'est prévu par aucune branche du droit. Ce vide juridique entraîne des conséquences sur la gestion et par la même occasion favorise des risques d'utilisation non efficiente des ressources financières. « L'activité économique a elle-même besoin, pour se développer, d'un cadre sécurisant, d'une prévisibilité et d'une sécurité juridique établie » (PILLOT, 2008 : 486).

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

La manifestation de cette liberté est visible dans l'obligation légale faite aux entreprises privées de communication des états financiers de synthèse (administration fiscale, assemblée ordinaire, direction de la statistique, dépôt au greffe etc.) ; ce qui n'est pas une obligation pour les projets.

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

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

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

Ces accords juridiques prescrivent la tenue d'une comptabilité décrivant l'utilisation des ressources financières. Cependant, il ne donne aucun détail ni sur les règles de tenue de cette comptabilité ni sur la forme que doivent revêtir les états financiers. Il se limite à énoncer la tenue d'une comptabilité selon les normes généralement admises ou selon les bonnes pratiques.

L'auditeur indépendant (externe) se heurte alors à un défaut de normalisation des informations financières et spécifiques auxquelles seraient astreints les PDE.

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

Sous ce chapitre, MAGNET (1991 :89) note que : « les associations et les fondations, même reconnues d'utilité publique, sont des organismes de droit privé, qui suivent les règles de comptabilité posées par leurs statuts ou règlements intérieurs et ne sont soumis à certaines règles de la comptabilité publique qu'autant les lois et règlements l'énoncent expressément ». Il peut en être de même pour les projets de développement si l'on en juge par l'importance qu'occupent les techniques du droit des affaires, branche du droit privé, dans la réalisation de leurs activités.

1.1.1.2 . Le régime fiscal des projets

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

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

➤ Impôt sur les sociétés

L'article 5 livre I Titre I du CGI dit :

« Sont affranchis de l'impôt sur les sociétés :

- ...

- les associations ou organismes à but non lucratif. »

A l'exception des cas de réalisation de bénéfices d'activités lucratives telles que :

- facturation de prestations de service ;
- réception d'intérêts bancaires sur le Compte Spécial du Projet ;
- cession d'immobilisations réformées ;
- vente de dossiers d'appel d'offres.

➤ Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)

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

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

- une prestation de services.

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

➤ **Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques**

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

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

Exception faite en cas d'existence de conventions internationales sur les doubles impositions.

Ici nous constatons qu'aucune disposition de caractère général du Code des impôts sénégalais ne soustrait totalement les projets et le personnel qui les composent, aux impositions de droit commun (Impôt sur les Sociétés, TVA et Impôt sur le Revenu).

1.1.2. Les aspects organisationnels des projets de développement

« L'intervention de l'Auditeur dans une organisation exige de sa part une étude des structures et des circuits internes agissant sur la production de l'information financière » (DAYAN & al, 2004 :919). En effet l'organisation des circuits d'informations devant aboutir à la production des états financiers mérite une attention particulière de l'auditeur. Car, la comptabilité traite des données qu'elle reçoit des différentes structures internes.

Les retards notés dans la transmission des pièces justificatives se répercutent dans la production des états financiers et par conséquent, sur la vérification des états financiers. Cela se ressent au niveau des projets qui comprennent des composantes décentralisées.

A ce niveau, deux types d'organisations sont rencontrés :

- A côté de la direction du projet dénommée souvent bureau d'appui, il arrive qu'il existe des composantes qui participent à l'exécution des activités du projet.
- Lorsque ces composantes dépendent hiérarchiquement d'autres structures externes et, qu'elles engagent directement des fonds du projet, la comptabilité du projet, en

raison de leur lien fonctionnel, a toujours des difficultés sur la collecte des pièces justificatives de ces dépenses : soit elles ne sont pas transmises à temps, soit elles sont incomplètes.

- Le projet finance des structures indépendantes sous forme d'avances de trésorerie à justifier (LO, 2004 :35).

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

Ces procédures peuvent concerner les aspects suivants :

- l'ouverture d'un compte bancaire séparé et spécifique aux dépenses à financer dans le cadre de ce programme annuel ;
- la fixation d'une période pour dépôt des pièces justificatives des dépenses ;
- les extraits du compte bancaire accompagné des états de rapprochement bancaire.
- L'ampleur des opérations au sein de certains projets nécessite une bonne répartition des tâches. En effet, le service comptable des projets est souvent réduit à un seul agent qui accomplit à la fois des tâches administratives, logistiques, financières, comptables, etc.

La structure du projet recommande une nette séparation de ces différentes tâches pour éviter un cumul qui pèse sur le retard apporté dans la tenue à jour des travaux comptables.

Ainsi, en l'absence d'un modèle d'organisation comptable applicable à tous les projets de développement, il est important que certaines tâches accessoires telles que la réception des commandes, la gestion de la caisse pour les petites dépenses, les demandes d'exonération, soient dévolues à d'autres personnes, même si, celles-ci sont placées sous l'autorité hiérarchique du comptable.

Ceci contribuerait sans aucun doute à une amélioration dans le traitement des données et la production rapide des états de synthèse.

1.2. La dimension budgétaire et les pratiques comptables des PDE

Dans cette section, nous verrons d'abord la dimension budgétaire pour terminer avec les pratiques comptables.

1.2.1. La dimension budgétaire des projets

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

S'il est possible de rencontrer des entreprises ou des sociétés sans budget, tel n'est pas le cas des PDE (LO, 2004 : 51).

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

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

L'auditeur doit s'assurer que :

- Les fonds ayant fait l'objet de retrait du compte ont été utilisés aux fins pour lesquelles ils ont été destinés et les dépenses correctement ventilées suivant les lignes budgétaires du projet.
- Il n'y ait pas compensation entre lignes budgétaires ;
- En cas de réaménagement budgétaire, le projet a eu, au préalable, l'accord du bailleur sur tous les postes réaménagés ;
- Les décaissements en cas de cofinancement ont été correctement reliés à leur source budgétaire (ANCS : 2009).

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

1.2.2. Les pratiques comptables

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

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

- au plan des comptes ;
- aux normes comptables ;
- à l'absence d'états financiers standards.

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

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

Par ailleurs, le plan comptable d'un PDE doit être conçu à la fois sur la base des activités à mener et sur la base des catégories budgétaires contenues dans l'accord de financement. Si le projet est financé par plusieurs bailleurs, la comptabilité doit être organisée de manière à ce qu'elle fournisse une information sur ces dépenses par source de financement, par composante, par activité, etc.

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

- capacité de restitution de l'information financière par objectif ; cela permet de mesurer le degré d'atteinte des objectifs ;

- capacité de restitution de l'information financière par centre de coûts c'est-à-dire obtenir un suivi des dépenses par structure bénéficiaire ;
- capacité restitution de l'information financière par source de financement c'est-à-dire la répartition des dépenses par bailleurs de fonds ;
- capacité de restitution de l'information financière par catégorie de dépenses exigibles au budget approuvé par chaque bailleur de fonds.

1.2.2.1. Les normes comptables

Au niveau des projets de développement, il n'existe pas de norme comptable standard appliquée. Chaque bailleur fait référence à ses propres normes et on constate de plus en plus, que des efforts sont en train d'être faits par les grandes associations professionnelles internationales en vue de l'adoption d'un ensemble unique de normes et qui prendront en compte d'une part les entités du secteur public et d'autre part celles du secteur privé.

Cependant, le document « directives : Information financière et audits annuels relatifs aux activités financées par la Banque Mondiale » paru en juin 2003 préconise l'utilisation des normes de l'INTOSAI (Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Etablissements Publics) (BM : 2003).

Mais, la Banque Mondiale ne réfute pas les normes IAS (International Accounting Standards) qui restent mieux adaptées au secteur privé. Si l'auditeur est libre dans son choix, il doit indiquer dans son opinion les normes utilisées.

➤ Le traitement des immobilisations

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

- a) Qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens et des services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives ;
- b) Dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'un exercice (OBERT, 2004 : 105).

Le traitement comptable des immobilisations consiste en la constatation des entrées et des sorties, et au calcul des amortissements.

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

Dans le cadre des projets de développement, l'amortissement des immobilisations dépend de la volonté des gestionnaires de projet et des bailleurs, mais ne constitue en aucune manière une obligation ; toutefois, en pratique, elles sont inscrites dans les comptes de la classe 2 comme dans les sociétés, mais ne font pas l'objet d'un amortissement (LO, 2004 :50). Cela se justifie par le fait que le projet n'a pas besoin de calculer un résultat d'exploitation. Et du fait que le projet n'est pas obligé de renouveler ses immobilisations vu sa durée limitée dans le temps, d'où la non obligation de l'amortissement. Cependant ce mode de traitement comptable nécessite un suivi extra comptable de l'existence physique des immobilisations.

➤ **Les ressources durables**

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

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

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

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

1.2.2.2. Le système comptable

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

➤ Système de comptabilité d'engagement

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

Les techniques de base de ce système sont :

- Constatation de l'incidence financière des opérations et événements du Projet sans tenir compte de leur date d'encaissement ou de paiement ;
- Enregistrement et présentation des opérations et événements dès que le passif est (achat de marchandises ou de services) ou les droits acquis (services rendus ou marchandises livrées).

La comptabilité par engagement renseigne les utilisateurs sur :

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

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

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

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

➤ **Système de comptabilité de trésorerie**

La comptabilité de trésorerie est basée sur les notions de recettes/ dépenses ou encore d'encaissement et décaissement.

Les recettes et les dépenses, à distinguer utilement des produits et des charges, ne sont comptabilisées que lorsqu'il y a mouvement de fonds (encaissement ou décaissement).

Elle a pour principal avantage l'allégement de la tenue de la comptabilité pour les petites entreprises, mais surtout pour certains projets dont le système comptable n'est pas aussi perfectionné que l'exigerait une comptabilité d'engagement.

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

➤ **Système comptable hybride**

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

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

Dés lors il serait possible de tenir une comptabilité selon le système comptable de trésorerie et présenter des états financiers de fin de période selon le système de la comptabilité d'engagement.

Toutefois il faudra assurer un suivi extracomptable des passifs encourus (notamment dettes fournisseurs et dettes sociales), des subventions à recevoir et des biens de l'actif (stocks et immobilisations).

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

1.2.2.3. Le plan de comptes des projets

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

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

Jusqu'à nos jours, il n'existe pas de plan comptable spécifique aux projets de développement. Les comptables de projet s'inspirent, pour la plupart, des plans comptables des sociétés commerciales en vigueur, avec des adaptations pas toujours réussies. Toutefois, le plan des comptes d'un projet doit être conçu à la fois sur la base des activités à mener et sur la base des catégories budgétaires contenues dans l'accord de financement.

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

1.2.2.4. Les états financiers ou de synthèse

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

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

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

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

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

➤ Le rapprochement périodique des fonds ou la situation de trésorerie

Le rapprochement périodique des fonds renseigne pour son élaboration sur :

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

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

La notion de solde disponible s'écarte de celle de solde de trésorerie réelle, du fait de l'existence parfois de différences qui peuvent être liées notamment :

- à la constatation de fonds qui n'ont aucun lien avec la subvention ;
- à l'existence de paiements non couverts par des justifications acceptables ;
- au solde des comptes d'attente ;
- à la prise en compte des engagements.

➤ **L'état de rapprochement bancaire**

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

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

- de corriger les erreurs et omissions constatées dans le fonctionnement du compte ;
- de déceler les fraudes et les chèques perdus ;
- de suivre les chèques en circulation ;
- de contrôler les dépenses non justifiées du projet ;
- d'éviter l'émission de chèque pour provision ;
- de contrôler les ordres de paiement émis sur le compte bancaire.

Conclusion

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

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

CHAPITRE 2 : METHODOLOGIE DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER

DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

GIESEN (2008 : 115) indique que classiquement, l'audit débute par une réunion d'ouverture au cours de laquelle le responsable d'audit présente les participants et décrit le déroulement de l'audit dans ses grandes lignes. « Le responsables d'audit rappelle le champ, les objectifs, la planification générale, la démarche de l'audit et le représentant officiel de la structure présente l'historique, l'organisation, l'état environnemental des sites, activités ou produits audités » (MUZZOLINI, 2005 :57).

L'approche pour auditer les états financiers (généralement simples) d'un projet est similaire à beaucoup d'égards à celle pour auditer une entreprise. Il comprend une connaissance générale du projet, une évaluation du contrôle interne, l'examen des comptes et la revue des états financiers, la formulation des recommandations et la rédaction du rapport d'audit.

L'auditeur doit cependant s'appesantir sur les contrôles relatifs à l'analyse des justificatifs probants, à l'inventaire physique des actifs tels que les immobilisations pour justifier la validité des dépenses conformément aux accords.

Les spécificités des projets conduisent l'auditeur à marquer sa démarche autour de quelques étapes essentielles que sont :

- la prise de connaissance du projet,
- les principes de base de la gestion financière d'un projet,
- l'évaluation du contrôle interne,
- l'examen des comptes.

2.1. La prise de connaissance du projet

Selon GRAND & VERDAILLE (1998 : 28) « la prise de connaissance c'est la photographie d'ensemble de l'entreprise »

Cette phase précise que le professionnel doit acquérir une connaissance générale de l'entité, de ses particularités et de son environnement économique et social, ceci afin de mieux comprendre les circonstances ou des événements pouvant avoir une incidence significative sur

l'activité et sur les comptes, et de prendre en considération ces éléments pour appréhender plus aisément les secteurs les plus sensibles de son activité et de son organisation.

La connaissance de l'activité de la structure est essentielle pour la réalisation du plan d'intervention et l'exécution d'un examen effectué selon les diligences normales.

Il est requis une connaissance générale du secteur d'activité aussi bien qu'une connaissance plus détaillée de l'entité auditée.

Le niveau de connaissances obtenu permettra de comprendre les faits, les transactions et les pratiques qui peuvent avoir un effet significatif sur les états financiers. A ce titre MIKOL (1999 :123) estime que la prise de connaissance générale de l'entité auditée a pour but de comprendre le contexte dans lequel elle évolue et de la situer dans son environnement économique, social et juridique. Cette étape est effectuée par l'intermédiaire d'entretiens avec les dirigeants, de l'étude de la documentation interne de l'entité (manuel de procédures, organigrammes, notes de service, etc.), de la revue des comptes annuels des derniers exercices et de la recherche de documentation externe sur son secteur d'activités. Elle permet à l'auditeur d'assimiler les principales caractéristiques de l'entité, son organisation, ses responsables, ses spécificités de fonctionnement et de détecter les zones de risques éventuels.

Dans les entreprises et les sociétés, la prise de connaissance se traduit par la connaissance des éléments ci-après : les statuts de la société et la répartition du capital social, le régime fiscal en vigueur, les procédures comptables, le personnel et sonde de recrutement, les différentes politiques (approvisionnements, ventes...), le secteur d'exploitation...

La question que l'on se pose dans cette partie, est de savoir est-ce que ce travail de prise de connaissance est adapté aux projets de développement économique ?

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

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

Dans les projets de développement, la prise de connaissance revêt un aspect particulier dans la mesure où le contexte économique et le secteur d'activité ont une faible influence sur son existence contrairement aux entreprises commerciales qui sont soumises à un impératif de rentabilité.

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

Dans son intervention, l'auditeur doit veiller à rassembler toutes les informations lui permettant d'apprécier la bonne ou mauvaise cohérence existant dans l'agencement des activités mais également celles portant sur l'allocation des ressources par rapport aux objectifs du projet.

Le travail de prise de connaissance du projet tournera autour des documents suivants :

- La convention de financement ;
- Le plan d'opération ;
- Les rapports d'activités et financiers périodiques ;
- Les documents de rétroaction.

2.1.1. La convention de financement

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

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

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

2.1.2. Le plan d'opération

Ce document appelé plan annuel de travail, contient le budget et le détail des activités à réaliser, les résultats attendus, le chronogramme d'exécution, les indicateurs de suivi retenus. Le vérificateur doit avoir une connaissance du contenu du plan annuel de travail pour les besoins de contrôles de conformité sur les activités financées et le budget indiqué éventuellement dans les états de synthèse.

2.1.3. Les rapports d'activités et financiers périodiques

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

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

2.1.4. Les documents de rétroaction

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.

Ils peuvent prendre la forme de correspondances sous forme de lettres classiques ou d'aide-mémoire.

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

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

- ✓ Le manuel d'exécution technique du Projet (manuel d'opérations)
- ✓ Le manuel de procédures administratives, financières et comptables.

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

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

2.2. L'évaluation du contrôle interne d'un projet

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

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

Afin de minimiser ce risque et par conséquent le risque d'audit, l'auditeur doit procéder à l'évaluation de l'efficacité des systèmes comptables et de contrôle interne de l'entité en termes de prévention ou de détection et de correction des anomalies significatives. Pour ce faire, sa démarche peut être schématisée comme suit :

- prise de connaissance des procédures ;
- description des procédures ;
- vérification de l'existence des procédures ;
- évaluation préliminaire du contrôle interne ;
- points faibles théoriques ;
- estimation de l'incidence des faiblesses ;
- points forts théoriques ;
- vérification du fonctionnement ;
- évaluation définitive du contrôle interne ;

- orientation du programme de contrôle des comptes ;
- évaluation et conclusion.

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

Il est remarqué que dans les projets de développement, les systèmes de contrôle interne font souvent défaut. Les défaillances de leur système de contrôle interne peuvent les conduire à des situations difficilement redressables. C'est pourquoi les recommandations de l'auditeur sont fortement appréciées par les bailleurs.

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

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

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

2.2.2. La démarche de l'auditeur

Pour mener à bien ses travaux, il peut adopter la démarche suivante : une description du système à travers un mémorandum ou un diagramme s'avère primordiale. Cette description porte sur les aspects ayant une incidence sur les l'organisation des contrôles ou sur les états financiers. Ensuite, l'auditeur procède à des tests de conformité de la procédure à la réalité qui consistent à suivre une opération ou une transaction tout au long de la procédure. A la suite des tests, une première évaluation du système permet d'identifier les forces et les faiblesses de conception de la procédure. Les faiblesses qui souvent confirmées par les responsables de l'entité, font l'objet d'une lettre de recommandation à la direction pour rectification. Quant aux forces, elles subissent des tests de permanence. Pour ce faire, le professionnel sélectionne quelques transactions et vérifie que les points de contrôle ont été respectés. Ainsi, si la

procédure est mal appliquée ou n'est pas appliquée, les faiblesses évoquées rejoignent celles évoquées dans la lettre de recommandation à la direction. Par conséquent, l'auditeur élargira son champ d'investigation lors du contrôle des comptes. Si au contraire, les points de contrôle ont été bien respectés et la procédure appliquée à la lettre, il constate une force réelle du système et réduit son champ d'action pour ce qui est du contrôle et examen des comptes. La fin de l'évaluation du contrôle interne est marquée par une synthèse.

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

2.2.2. Les rubriques clés du contrôle des procédures dans les PDE

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

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

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

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

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

- la production de biens et services, d'où la nécessité de la facturation des services produits ;
- les missions effectuées par le personnel et les membres dans le cadre des activités du projet ;
- les achats de biens et services ;

- les subventions reçues des partenaires ;
- les mouvements d'entrées et de sorties de fonds ;
- la gestion du personnel du projet.

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

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

- a. les achats de biens et services ;
- b. l'emploi des consultants et les séminaires de formation ;
- c. les missions et déplacements ;
- d. le suivi du patrimoine.

Les diligences qui doivent être apportées par l'auditeur à ces opérations sont étudiées dans les paragraphes suivants.

✓ **Les achats de biens et services**

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

Elle peut concerner aussi les fournitures et le carburant dont le montant peut être assez élevé. Ces acquisitions sont faites après plusieurs étapes soit selon les procédures nationales, soit selon les procédures édictées par le bailleur de fonds.

Il est obligatoire que l'auditeur soit suffisamment informé sur les procédures applicables en la matière. Ainsi dans ses vérifications, il doit chercher à connaître :

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

- les différentes clauses contractuelles et leur respect par les parties ;
- dans les cas des travaux importants, la procédure suivie pour le démarrage des travaux, la liquidation des décomptes, l'autorisation et les exécutions de travaux supplémentaires.

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

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

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

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

✓ **Les services de consultants et les séminaires de formation**

Les projets qui exercent dans l'appui institutionnel ou le renforcement des capacités aux bénéficiaires du Projet, font beaucoup recours aux services des consultants.

La sélection des consultants obéit en général à des procédures de mises en concurrence.

Ainsi, le vérificateur doit examiner les aspects ci-après :

- la conformité de la mission du consultant aux activités du projet ;
- la procédure utilisée pour sélection du consultant (c'est la procédure de liste restreinte qui est la plus courante) ;
- l'existence de termes de référence définissant les objectifs de la mission, les types de services demandés, les délais impartis et les résultats attendus ;
- les règles d'audit des offres et de leur classement ;
- le degré de respect des différentes clauses contractuelles.

L'auditeur doit s'assurer de l'existence du rapport du consultant.

Les séminaires de formation quant à eux, sont des opérations qui sont souvent d'un coût très élevé du fait qu'elles exigent le paiement d'indemnités de participation, la prise en charge des

déplacements, les frais d'hébergements et de restauration, l'achat de fournitures de formation, les locations diverses etc.

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

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

✓ **Les procédures liées aux missions et aux déplacements**

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

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

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

- l'existence d'un ordre de mission dûment signé ;
- l'indication sur l'ordre de mission des dates et heures de départ et de retour ;
- le visa de l'autorité du lieu où se déroule la mission certifiant la date et l'heure d'arrivée et celle de retour ;

- le taux de per diem versé par rapport à la réglementation officielle ou aux normes arrêtées dans le projet ;
- le rapport de mission produit à l'issue du déplacement.

✓ **Le suivi des véhicules et des matières**

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

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

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

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

Ce document va aussi lui servir éventuellement à recentrer son programme de contrôle des comptes pour tenir compte des risques liés aux faiblesses relevées. Les points forts vont quant à eux permettre de diminuer éventuellement les contrôles à effectuer sur un cycle. C'est donc après avoir réorienté son programme de contrôle des comptes que l'auditeur va s'attaquer à cette étape.

2.3. Le contrôle des comptes

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

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

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

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

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

L'auditeur a déjà utilisé des outils de description dans les phases précédentes. Lors de l'examen des comptes, il complète son information en utilisant des outils de confirmation et de contrôle comptable.

2.3.1. Les outils de contrôle

Afin de pouvoir émettre une opinion, l'Auditeur utilise des techniques de collecte d'éléments probants telles que :

- l'inspection physique ou inventaire physique peut être mis en œuvre pour les immobilisations, les stocks, les effets et les espèces. La force probante de cette méthode est incontestable. Mais elle ne suffit pas pour confirmer la valeur de l'actif dont elle assure l'existence ;
- la confirmation externe ou confirmation directe ou encore circulation, consiste à faire appel à un tiers en relation avec l'entité, pour corroborer l'information fournie par cette dernière ; cette méthode s'applique aux immobilisations, créances, dettes, banques, assurances, avocats, notaires, etc. D'après DAYAN & AL (2005 :937) « la circularisation consiste à demander à un tiers ayant des liens d'affaire avec l'entité auditée (banquiers, fournisseurs, clients...) de confirmer directement à l'Auditeur des informations, des opérations ou des soldes qui figurent dans la comptabilité. »
- l'examen des documents détenus par l'entité : sa valeur probante dépendra de l'origine du document. Un document externe (facture fournisseur, relevés, etc.) a en général, une valeur probante supérieure à celle d'un document interne pièce caisse, etc.).

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

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

Si ces procédures sont viables, le système des sondages à partir d'échantillons significatifs est recommandé.

Dans le cas contraire, l'auditeur fait appel aux techniques de vérification couramment utilisées. On en peut citer :

- le contrôle indiciaire qui consiste à une comparaison des soldes des comptes sur deux périodes au moins dans le but de détecter toute anomalie sur leur évolution ;
- le rapprochement et le recoupement entre les informations comptables et les autres informations détenues par le projet;
- les vérifications physiques de biens par le biais des inventaires ;

- le contrôle des pièces justificatives à l'appui des écritures comptables ;
- la circularisation qui consiste à confirmer par courrier les soldes des tiers concernés en conformité avec les chiffres de la comptabilité. Une confirmation directe peut aussi être adressée à un bailleur pour avoir le montant et les clauses d'attribution des fonds.

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

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

2.4. Les travaux de fin de mission

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

2.4.1. La revue des dossiers de travail

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

2.4.2. La réunion de synthèse

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

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

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

2.4.3. Le rapport d'audit

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

Les composantes essentielles du rapport d'audit sont :

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

Conclusion

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

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Après le cadre théorique, nous vous présentons dans les lignes qui suivent, dans la démarche que nous avons adoptée tout au long du processus. Pour cela nous avons :

- élaboré le model d'analyse et défini les techniques correspondantes ;
- décrit les techniques de collectes d'informations et la méthode d'analyse adoptée

3.1. Le modèle d'analyse

Pour faciliter la compréhension de notre démarche dans le cadre pratique de notre étude, nous avons adopté un modèle d'analyse. Notre modèle est une partie de la démarche de l'audit comptable et financier présenté ci-dessous. Nous faisons le choix de certains outils et techniques que nous précisons en face de chacune des étapes. Dans un souci de faire ressortir la succession des étapes, nous le présentons sous forme de schéma.

3.1.1. Le schéma du modèle d'analyse

Tableau n°1 : Modèle d'analyse

COMPOSANTE	ETAPE	TECHNIQUE
PRISE DE CONNAISSANCE	<ul style="list-style-type: none"> • Prise de connaissance générale 	<ul style="list-style-type: none"> • Revue des documents existants • Entretiens avec les dirigeants de l'ONG. • visites
EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE	<ul style="list-style-type: none"> • Prise de connaissance des procédures ; • Description des procédures ; • Evaluation préliminaire ; • Analyse des faiblesses ; • Evaluation définitive ; • Orientation du programme du contrôle des comptes. 	<ul style="list-style-type: none"> • Prise de connaissance du manuel de procédures ; • Interview du personnel ; • Examen de la séparation des fonctions ; • Tests de conformité ; • Questionnaires de contrôle interne ; • Tests de Sondages ;
CONTRÔLE DES COMPTES	<ul style="list-style-type: none"> • Les assertions d'audit, • La collecte des éléments, • L'appréciation des estimations Comptables 	<ul style="list-style-type: none"> • Vérifications et validations des opérations comptables réalisées ; • Vérification des pièces justificatives présentées par les OCB ; • Rapprochement entre fonds reçus, Dépenses effectuées et solde de trésorerie à la clôture ; • Contrôle de l'exécution budgétaire ; • Vérification du fonctionnement du compte bancaire

3.2. Les outils de collecte de données

Pour fonder son opinion sur la sincérité des informations financières, le réviseur doit s'appuyer sur des preuves suffisamment pertinentes ; une part essentielle de sa mission est donc consacrée à la collecte de preuves à l'aide de certains outils:

3.2.1. L'entretien

C'est la technique la plus simple et la plus souvent utilisée par l'Auditeur ; sa limite principale est le faible degré de force probante ; les affirmations ont besoin d'être corroborées par d'autres techniques de contrôle.

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

- **Recherche d'une preuve** : la bonne foi des interlocuteurs ne peut être systématiquement mise en doute ; leurs affirmations permettront au réviseur de se faire une opinion sur la sincérité des comptes.

Pour donner plus de poids aux informations, l'Auditeur peut demander une confirmation écrite ; cette procédure sera souvent utilisée à l'égard du chef d'entreprise, dans le cadre d'une « lettre d'affirmation.

- **Recherche d'indices** : le réviseur est souvent tenté d'utiliser la technique des entretiens, davantage pour mettre sur la voie d'erreurs possibles que pour confirmer l'exactitude des comptes.
- **Recoupement d'une autre information** : le réviseur peut chercher à confronter un renseignement obtenu par un tiers, au cours d'un entretien ou sur un document.

Le réviseur mènera ses entretiens :

- Avec les dirigeants ;
- Avec le personnel de l'entreprise ;
- Avec des tiers.

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

3.2.2. Le contrôle documentaire

Ce contrôle peut se dérouler en quatre étapes :

- **Rapprochement des pièces justificatives.**

Un des premiers aspects de ce contrôle documentaire est de s'assurer :

- du bon fonctionnement du système comptable à partir des pièces justificatives ;
- de sa correspondance avec un fait économique appréhendé par des documents internes.

Pour ce faire nous avons, au cours de notre mission :

- Rapprocher le bilan de la balance et du grand livre pour s'assurer que les montants sont exacts ;
- Vérifier que le grand livre résulte bien de la centralisation des journaux auxiliaires (contrôle des totaux, des mouvements et, par sondage, contrôle de certains reports) ;
- Vérifier que les écritures portées sur les journaux sont justifiées par une pièce comptable et sont correctement totalisées ;
- Vérifier que la pièce comptable correspond à un fait économique réel et le traduit correctement ; ce contrôle sera effectué le plus souvent à l'aide de bons de livraison, bons de réception (pour les achats, immobilisations), de contrôles d'existence (salariés, immobilisations).

- **Recoupement avec des documents reçus par l'entreprise**

L'entreprise reçoit, des tiers, des documents sur lesquels peut s'appuyer le réviseur ; le plus couramment, celui-ci vérifiera :

- les relevés bancaires ;
- les relevés fournisseurs ;
- les rôles et notifications fiscales ;
- les actes authentiques et divers contrats sous seing privé.

Ces documents ont une force probante supérieure à ceux créés par l'entreprise.

- **Contrôle de l'apurement**

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

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

Ce contrôle est possible essentiellement sur les postes du bas du bilan à renouvellement rapide (clients, fournisseurs, banques, créances et dettes diverses).

3.2.3. La confirmation directe

La confirmation permet de répondre aux principaux objectifs de révision :

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

Un accord sur un solde est aussi la preuve du bon fonctionnement de la comptabilité de l'entreprise et il constitue donc un élément d'appréciation du contrôle interne.

L'intérêt de cette technique repose sur trois constatations :

- cette procédure est d'une mise en œuvre facile et donc peu coûteuse ;
- le degré d'évidence obtenu est important ;
- elle constitue un outil efficace de recherche d'éléments non comptabilisés.

3.2.4. L'inspection physique

L'inspection physique consiste, pour le réviseur ; à valider lui-même l'existence des actifs, documents ou procédures de l'entreprise ; elle peut se rapporter par exemple :

- aux stocks ;
- aux immobilisations ;
- aux titres et aux valeurs mobilières de placement ;
- aux effets en portefeuille ;
- aux sommes détenues en caisse ;
- aux documents (livres légaux).

La mise en œuvre de cette technique permettra de répondre à plusieurs objectifs du réviseur :

- exhaustivité : après un comptage des existants, il s'assurera que ceux-ci se trouvent dans les comptes ;
- réalité : inversement, il vérifiera que les actifs comptabilisés existent réellement.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Pour évaluer la fiabilité des informations financières ainsi que le niveau de sécurité des projets, il ne suffit pas d'appliquer la procédure standard d'audit comptable applicable aux projets. Une bonne partie de ces évaluations sort du cadre traditionnel de l'audit comptable et porte sur un examen des spécificités des projets. L'auditeur devra alors porter une attention particulière sur ces domaines qui apparaissent comme des domaines sensibles donc à risque.

Le model d'analyse que nous avons élaboré ci-dessus va nous servir de guide tout au long de notre étude pratique sur le terrain. Cette étude est présentée dans la partie suivante.

DEUXIEME PARTIE

AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DU PROJET EXECUTE PAR LA FAS SENEGAL

INTRODUCTION

La partie pratique consistera essentiellement à rendre compte de la mission d'audit effectuée avec le cabinet CECA dans le projet de décentralisation des PTME dans les régions de Dakar et Thiès. Mais il est nécessaire de présenter d'entrée de jeu le projet, pour une meilleure compréhension de l'audit proprement dit. Ensuite, nous déroulerons le processus d'audit du projet. Et enfin, nous présentons les résultats de l'audit, les analyserons et émettrons des recommandations que nous avons jugées pertinentes pour une bonne gestion du projet.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU PROJET

Le projet de Décentralisation des Programmes de PTME exécuté par la FAS Sénégal dans le cadre du Round 6 du Fonds Mondial de lutte contre le SIDA, la Tuberculose et le Paludisme, est un projet de prise en charge des questions de santé de la reproduction, des IST/Sida à travers des activités de formation, plaidoyer, sensibilisation, recherche mais également de prise en charge des femmes, jeunes et enfants infectés ou affectés par le VIH/Sida

Le projet a donc comme objectif général de lutter contre la vulnérabilité des femmes et des jeunes filles par rapport au VIH/Sida.

Pour mieux cibler les jeunes, le projet est présent dans deux régions du Sénégal jugées des plus vulnérables, à savoir Dakar et Thiès, à travers des cellules régionales FAS adultes et jeunes pour une meilleure décentralisation des activités au sein de la communauté.

Ainsi dans ce chapitre, nous tenterons tout d'abord de prendre connaissance du projet, ensuite de définir ses objectifs, buts et résultats attendus et enfin nous procéderons à la présentation de son organisation.

4.1. Prise de connaissance du projet exécuté par la FAS Sénégal

Dans cette section, il s'agira essentiellement de définir le contexte dans lequel s'inscrit le projet et ensuite d'énumérer ses partenaires.

4.1.1. Contexte du projet

Fidèles à leur engagement précoce dans la lutte contre le Sida, les autorités publiques sénégalaises ont initié une politique de prophylaxie ARV dans le cadre de la PTME.

Déjà en 2000 une phase expérimentale avec trois sites pilote (en collaboration avec l'hôpital d'enfant Albert Royer), Centre de Santé Roi Baudouin et l'hôpital Principal et une phase de décentralisation entamée en 2003 ont marqué la mise en place de sites fonctionnels PTME. Seulement malgré l'établissement de cette politique, on note encore des résistances quant à l'adhésion des populations aux services offerts.

L'explication d'une telle situation s'engage dans plusieurs domaines, entre autres :

- le faible niveau d'appropriation au niveau communautaire de la PTME notamment chez les femmes ;
- le non - respect des CPN (Consultations Prénatales) ;
- le manque d'adhésion et/ou le veto des hommes pour le dépistage des femmes enceintes.

Il importe donc de mettre en place un dispositif au niveau le plus avancé pour porter le paquet d'informations nécessaires pour une meilleure implication des femmes, des hommes et favoriser ainsi la promotion de la PTME au niveau communautaire autour des sites fonctionnels.

C'est dans ce contexte que s'inscrit le projet de décentralisation des programmes de PTME exécuté par la FAS Sénégal et financé par le Fonds Mondial, qui résulte d'un accord signé entre le Fonds Mondial et l'ANCS, qui est le Réciendaire Principal chargé de l'exécution de toutes les interventions prévues pour les acteurs de la Société Civile dans le domaine du SIDA . La durée du projet est de 2 ans ; soit de Juin 2007 à Mai 2009.

4.1.2. Les partenaires du projet

Les partenaires de projet sont les suivants :

- le Fonds Mondial de lutte contre le SIDA, le Paludisme et la Tuberculose ;
- la Banque Mondiale ;
- l'Alliance Nationale Contre le SIDA (ANCS) ;
- le Conseil National de Lutte Contre le SIDA ;
- l'ONU SIDA ;
- la FAS Sénégal.

4.2. Les objectifs et but du projet

Dans ce point, nous tenterons de voir dans un premier temps les objectifs du projet et ensuite son but.

4.2.1. Les objectifs

Ce projet vise à réduire l'impact du VIH SIDA sur les groupes vulnérables tels que les femmes en âge de procréer et surtout les femmes enceintes, et à Accélérer la mise en œuvre du programme PTME par la Promotion de la PTME au niveau communautaire autour des sites fonctionnels.

4.2.2. Le but

Le but du projet est essentiellement de contribuer au maintien du taux de prévalence dans la population générale en dessous de 3% et aussi de Contribuer à l'amélioration des conditions de vie des PVVIH, de leur famille et des groupes vulnérables.

4.3. L'organisation du projet

Pour l'organisation du Projet, nous nous intéresserons à l'organigramme et aux comités.

4.3.1. L'organigramme

La FAS comprend un bureau international, élu par une assemblée générale composée de 27 sections nationales, dont la FAS Sénégal organe exécutant le projet, créé en 1989, qui adhère aux objectifs de la FAS internationale en prenant en compte les spécificités sénégalaises.

La FAS Sénégal comprend un bureau national, 10 sections régionales décentralisées, une section "FAS Jeunes" regroupant les jeunes de 14 à 25 ans, et cinq commissions techniques (finances, formation, information, recherche, counselling). La FAS Sénégal compte plus de 100 membres, appartenant à toutes les catégories socioprofessionnelles, tous bénévoles et engagés dans la lutte contre le sida. L'association publie FAS-Infos, qui est un bulletin de liaison entre les membres, ouvert aux partenaires.

4.3.2. Les comités

Ici nous parlerons essentiellement du comité exécutif, du secrétariat et des bureaux Pays.

➤ **Le comité exécutif :**

Un comité exécutif composé de femmes représentant différents pays d'Afrique et de milieux socio-économiques régit la FAS. Ce comité pluridisciplinaire et diversifié représente une expertise en gestion des affaires, le développement communautaire, la médecine, la santé publique et les sciences sociales et des personnes souffrant du VIH (PVVIH).

Cinq coordonnateurs régionaux sont chargés de superviser et coordonner les activités pour l'Afrique Occidentale, l'Afrique orientale, l'Afrique centrale et australe.

Un coordinateur international basé à Washington DC est responsable du plaidoyer au niveau mondial, en aidant à identifier et à mobiliser les ressources entre les fondations privées et des organismes bilatéraux et multilatéraux. Le coordinateur interagit avec d'autres ONG internationales et des représentants du gouvernement afin d'influencer l'élaboration des politiques favorisant l'augmentation des financements destinés à la lutte contre le VIH.

➤ **Le secrétariat :**

Le secrétariat de l'Organisation est basé à Dakar, Sénégal et couvre quarante bureaux de Pays en Afrique.

Il est composé :

- Du Directeur exécutif ;
- De l'Adjointe administrative ;
- Et du Directeur financier.

➤ **Les bureaux pays**

Les offices nationaux sont semi autonomes, ils élaborent des programmes au niveau local où les ONG locales, les groupements féminins et les communautés sont impliqués dans la mise en œuvre des projets.

4.3.3. Les rôles et responsabilités

Les rôles et responsabilités concernent, le Fonds Mondial, la Banque Mondiale, l'ANCS et la FAS Sénégal.

➤ **Le Fonds Mondial**

Le Secrétariat du Fonds Mondial gère le portefeuille de subventions. Il est notamment chargé de présélectionner les propositions, d'émettre les ordres de décaissement en faveur des bénéficiaires des subventions et de mettre en œuvre le financement desdites subventions en fonction des résultats. Plus généralement, le Secrétariat est chargé d'exécuter les politiques du Conseil d'administration, de mobiliser des ressources, de fournir une assistance stratégique, politique, financière, juridique et administrative, et de superviser le suivi et l'évaluation. Il est basé à Genève et tous ses employés travaillent au siège.

- Le Comité technique d'examen des propositions (TRP – Technical Review Panel) est un groupe indépendant formé d'experts internationaux des trois maladies et de questions transversales comme celles des systèmes de santé. Il se réunit régulièrement pour étudier des propositions sur la base de critères techniques et pour présenter au Conseil d'administration des recommandations de financement.
- Le Conseil d'administration du Fonds Mondial est composé de représentants des gouvernements donateurs et bénéficiaires, de la société civile, du secteur privé, des fondations privées et des communautés vivant avec les maladies et affectées par ces dernières. Le Conseil d'administration est responsable de la gouvernance de l'organisation, et notamment de la mise en place des stratégies et des politiques, de la prise de décisions de financement et de l'élaboration des budgets. Le Conseil d'administration œuvre aussi pour la défense et la mobilisation des ressources nécessaires à l'organisation.

➤ **La Banque Mondiale**

En qualité d'administratrice des fonds, elle gère les fonds de l'organisation et se charge donc des paiements en faveur des bénéficiaires, sur instruction du Secrétariat.

➤ **L'ANCS**

Le Fonds Mondial a signé un accord de subvention officiel avec l'ANCS qui le Bénéficiaire principal, à ce titre elle reçoit directement le financement du Fonds Mondial, puis l'utilise pour mettre en œuvre les programmes de prévention, de soins et de traitement ou le transmet à d'autres organisations (les sous-bénéficiaires) qui fournissent ces services.

L'ANCS demande aussi régulièrement au Fonds Mondial des décaissements additionnels, en s'appuyant sur les progrès réalisés pour atteindre les résultats escomptés.

➤ **La FAS Sénégal**

L'ANCS, dans le cadre de la mise en œuvre du Programme a signé un accord de subvention avec la FAS Sénégal qui aura en charge de réaliser les activités de décentralisation des programmes de PTME dans les régions de Dakar et Thiès, prévues dans le plan de travail approuvé par le Fonds Mondial.

La FAS assurera :

- ▶ La gestion financière de cette composante ;
- ▶ La gestion de la mise en œuvre des activités de ce volet ;
- ▶ Le suivi des activités ;
- ▶ Le reporting à l'ANCS.

4.4. Analyse des termes de références

Nous tenterons, dans cette section, d'analyser les Contexte et justification de la mission, les objectifs de l'Audit, l'étendue de la mission, les états financiers du programme, les obligations de l'Auditeur et de l'Audité, les rapports de mission et enfin l'opinion du Vérificateur.

4.4.1. Contexte et justification de la mission

En 2005, l'Alliance Nationale Contre le SIDA (ANCS) a été choisie dans la phase II du projet comme récipiendaire principal chargé de la coordination et de l'exécution du Grant Number SNG 102-G04-H-00 financé par le Fonds Mondial de lutte contre le SIDA, la Tuberculose et le paludisme et couvrant toutes les interventions prévues pour les acteurs de la Société Civile dans le domaine du SIDA.

En 2006, une nouvelle proposition du Sénégal pour la composante VIH SIDA a été acceptée au round 6 du Fonds Mondial et ce projet objet du Grant Number SNG-607-G06-H couvre la période allant de Juin de Juin 2007 à Mai 2009.

Dans le cadre de la mise en œuvre de ce nouveau programme, l'ANCS a signé des conventions de subventions avec seize sous récipiendaires, dont la SWAA Sénégal, objet de notre mission, pour la mise en œuvre des activités.

Ces seize organisations sous récipiendaires sont chargées de mettre en œuvre et de reporter à l'ANCS les activités programmatiques, financières réalisées et les indicateurs atteints.

Le dispositif mis en place permet à certains des sous récipiendaires de signer des conventions avec des Organisations Communautaires de Base (OCB) pour la mise en œuvre des activités et d'assurer la remontée des données depuis la base communautaire.

En tant que récipiendaire principal, l'ANCS a une responsabilité vis-à-vis du Fonds Mondial, celle d'assurer la saine gestion de toutes les sommes reçues du bailleur.

La révision comptable des rapports financiers trimestriels des sous récipiendaires sur site par un consultant externe est une façon de prouver qu'il s'est acquitté de cette responsabilité et l'ANCS a par conséquent pour politique d'imposer une révision trimestrielle à chaque sous récipiendaire des ressources mises à disposition.

Le but de la révision comptable et financière est de faire une vérification indépendante de l'utilisation faite par les sous récipiendaires des fonds reçus de l'ANCS, des contrats passés avec les sous sous récipiendaire et de renforcer les capacités de gestion des sous récipiendaires en recommandant des améliorations dans les systèmes de contrôle interne.

4.4.2. Les objectifs de l'audit

Ici, nous verrons l'objectif général, et ensuite les objectifs spécifiques.

4.4.2.1. L'objectif général

La vérification des états financiers et comptables des sous récipiendaires du programme Fonds Mondial/ANCS doit permettre au Vérificateur de donner une opinion professionnelle sur la situation financière du sous récipiendaire, ainsi que sur les fonds reçus et les dépenses effectuées au cours de ladite période comme il ressort des états financiers et comptables du programme et en rapport avec le budget et les plans d'action approuvés par l'ANCS. Le Vérificateur émettra également une opinion sur les relevés des dépenses et le contrôle interne.

4.4.2.2. Les objectifs spécifiques

la vérification poursuit de manière spécifique les objectifs suivants :

- S'assurer que les informations financières et comptables du programme traduisent bien l'intégralité des opérations réalisées et qu'elles donnent une image fidèle de la situation financière à la période de l'arrêté des comptes.
- S'assurer de la bonne utilisation des ressources financières mises à la disposition du programme et du respect des procédures de gestion financière et de contrôle interne comme stipulé dans l'accord de subvention avec l'ANCS ;
- Evaluer le dispositif de contrôle interne au sein de chaque sous bénéficiaire et formuler des recommandations appropriées pour résorber les éventuelles faiblesses qui seraient identifiées ;
- Evaluer les mécanismes/procédures d'acquisition des biens et services externes le cas échéant ;
- Evaluer le système de contractualisation et de gestion des subventions avec les sous bénéficiaires ;
- Exprimer, conformément aux normes d'audit généralement admises au plan international, une opinion motivée sur la régularité, et la sincérité des rapports financiers trimestriels soumis à la vérification ;
- Fournir une attestation spéciale sur le fonctionnement du compte bancaire ouvert pour le programme conformément aux dispositions de l'accord de subvention avec l'ANCS.

4.4.3. L'étendue de la mission

La vérification sera réalisée conformément aux normes d'audit généralement admises et donnera lieu à toutes les vérifications et contrôles que l'Auditeur pourra juger nécessaire en la circonstance.

Les travaux devront permettre d'émettre une opinion motivée sur la fiabilité des procédures administratives, financières et comptables du programme, ainsi que sur la régularité et la sincérité des comptes et des états financiers du programme.

Les travaux de vérifications consisteront à :

- Valider l'état des dépenses consolidées de chaque trimestre ;
- Valider l'état des virements reçus de l'ANCS ;

- Valider l'état d'inventaire des biens et équipements acquis ou mis à la disposition par l'ANCS avec les ressources du programme ;
- Vérifier le fonctionnement du compte ouvert en ce qui concerne les mouvements de fonds opérés sur le dit compte conformément aux directives de l'accord de subvention ;
- Evaluer les procédures d'acquisition de biens et services et le système de contrôle interne et faire des recommandations éventuelles sur les améliorations à apporter au système de traitement automatisé des données et sur les procédures en vigueur ;
- Vérifier que les fonds ayant l'objet de retraits du compte ont été utilisés aux fins pour lesquelles ils ont été destinés et les dépenses correctement ventilées suivant les lignes budgétaires du projet ;
- Vérifier que les états financiers ont été préparés conformément aux principes comptables généralement admis et qu'ils présentent sincèrement et fidèlement la situation financière du programme et que la situation des ressources reçues et des dépenses effectuées traduisent de manière fiable l'exécution financière du projet ;
- Proposer à l'ANCS des recommandations pour améliorer la gestion financière du sous récipiendaire.

4.4.4. Les états financiers du programme

Les états financiers du programme à soumettre au consultant comprendront :

- Le budget détaillé approuvé par l'ANCS ;
- Un état récapitulatif des fonds reçus de l'ANCS ;
- Un état récapitulatif des dépenses liquidées et engagées à la fin de chaque trimestre ;
- Un bilan indiquant les fonds reçus cumulés du programme, les dépenses, les soldes bancaires, les autres actifs du programme et les engagements le cas échéants ;
- Un état d'inventaire des biens et équipements acquis ou mis à la disposition par l'ANCS ;
- Un état des subventions avec les sous sous récipiendaires indiquant le montant du contrat, les décaissements effectués, les justifications validées, les avances à justifier ainsi que le statut du contrat ;
- Les rapports financiers et les pièces comptables probantes des organisations sous sous bénéficiaires.

4.4.5. Les obligations des deux parties

Elles comportent les obligations de l'Auditeur et celles de l'Audité.

4.4.5.1. Les obligations du Vérificateur

Le vérificateur devra produire un état de rapprochement entre les montants indiqués sous la rubrique « Fonds reçus de l'ANCS pour le programme », « Dépenses effectuées pour le programme » et « solde financier du programme à la fin de chaque trimestre » et ensuite présenter en annexe du rapport les états financiers du programme.

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

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

Lorsqu'il est établi que des dépenses non admissibles ont été incluses dans les états financiers le vérificateur devra l'indiquer.

Il conviendra de présenter en annexe aux états financiers du programme une liste des différentes dépenses non éligibles en spécifiant leurs références et le montant correspondant.

Le montant total des dépenses non éligibles devrait figurer dans l'état de rapprochement global des décaissements du programme.

4.4.5.2. Les obligations du sous bénéficiaire

Chaque sous bénéficiaire facilitera au vérificateur l'accès à tous les documents et archives relatives à la mise en œuvre du programme et le mettra en contact avec les tiers (personnel, partenaires, sous bénéficiaires,...) qu'il jugera nécessaire de contacter dans le cadre de la mission d'audit.

4.4.6. Les rapports de la mission

Le vérificateur émettra les rapports suivants :

- Un rapport de vérification trimestriel des états financiers ;
- Une lettre de recommandation sur la fiabilité du contrôle interne, la régularité et la sincérité des comptes ;

- Un rapport sur l'évaluation des procédures et le contrôle interne ;
- Un rapport sur la vérification du compte bancaire et les relevés des dépenses.

4.4.7. L'opinion du Vérificateur

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

Conclusion

La présentation du projet de décentralisation des programmes de PTME dans les régions de Dakar et Thiès, nous a permis d'avoir une connaissance générale de l'entité, à travers le contexte dans lequel il s'inscrit, ses partenaires, ses objectifs etc.

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

CHAPITRE 5 : AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DE LA FAS SENEGAL

Commandité par le Fonds Mondial de lutte contre le SIDA, la tuberculose et le paludisme à travers l'Alliance Nationale Contre le SIDA (ANCS), l'audit du Projet de décentralisation des programmes de PTME dans les régions de Dakar et de Thiès se fait à la clôture de chaque Round. L'objectif principal de cet audit est de s'assurer de la bonne utilisation des fonds mis à la disposition du projet. Pour ce faire, l'Auditeur devra prendre connaissance des rapports financiers, des documents budgétaires et des procédures administratives et comptables mises en place et de proposer des recommandations pour une amélioration des contrôles internes et des rapports financiers et comptables à produire. Le produit principal à établir est le rapport d'audit dont les conclusions s'avèrent très déterminantes quant à la poursuite du projet.

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

- la prise de connaissance du projet ;
- l'évaluation du contrôle interne ;
- le contrôle des comptes.

Cependant la prise de connaissance ayant été faite à travers la présentation du projet (chapitre 4), nous allons nous appesantir sur l'évaluation du contrôle interne et le contrôle des comptes.

5.1. L'évaluation du contrôle interne

Dès l'entame de nos travaux, avant leur évaluation, nous nous sommes fait décrire les procédures appliquées par l'ONG FAS SENEGAL pour la gestion du projet, objet de la convention avec l'ANCS.

Nous avons ensuite procédé à des tests de conformité et de permanence, des interviews, l'élaboration des questionnaires de contrôle interne. Nous avons aussi fait une étude sur l'incompatibilité des tâches et sur la circulation des pièces comptables.

Nous nous sommes également assurés que les conditions générales fixées par le partenaire ont été respectées notamment en matière :

- D'acquisition de biens et prestations, en particulier celles relatives à la passation des marchés ou sélection des fournisseurs et consultants ;
- D'ouverture d'un compte spécifique au projet et de l'existence d'une double signature pour les comptes bancaires ;
- De tenue d'une comptabilité distincte de celle de l'organisation (comptabilité séparée) ;
- De la conservation des pièces comptables ;
- De la production régulière des rapports financiers semestriels ;
- Etc.

5.1.1. Description du dispositif de contrôle interne

Les travaux effectués nous ont permis de constater que l'ONG dispose d'un manuel de procédures administratives et financières qui constitue l'élément principal du dispositif de contrôle interne, l'ONG ne disposant de service d'audit interne. Dans ce manuel il y'a toutes les procédures appliquées dans le cadre du projet. Toutefois pour la description du dispositif de contrôle interne, nous avons aussi eu recours à d'autres outils tels que l'observation, l'interview, l'organigramme et la grille d'analyse des tâches.

5.1.1.1. L'observation physique

Nous avons observé les processus et les documents. Durant notre mission nous avons pu procéder à l'observation des processus de sélection des consultants et de paiement des fournisseurs. Quant aux documents nous avons observés les pièces comptables et même les notes de service.

5.1.1.2. Les interviews

Nous avons interviewé la coordonnatrice et le comptable de l'ONG, qui nous ont chacun décrit les procédures appliquées à leurs niveaux, ce qui nous a permis de vérifier la cohérence entre les procédures pratiquées et celles établies dans le manuel de procédures.

5.1.1.3. L'organigramme

Nous avons associé l'organigramme de la FAS aux fiches de poste des employés pour vérifier si les postes auxquels ils sont affectés correspondent à leurs profils c'est-à-dire à leurs niveaux d'étude et expérience. Il nous a servi aussi de base pour la conception de la grille d'analyse des tâches.

5.1.1.4. La grille d'analyse des tâches

La grille d'analyse, qui est la photographie du projet à un instant T, nous a permis de déceler les éventuelles anomalies quant à la séparation des tâches.

5.1.1.5. Questionnaire de contrôle interne

Nous avons élaboré un questionnaire portant sur tous les cycles du projet dans le but de mieux comprendre les procédures du dispositif de contrôle interne.

5.1.2. La circulation des pièces comptables

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

5.1.3. L'étude d'incompatibilité des fonctions

Comme le recommande le principe de contrôle interne, nous avons vérifié la bonne séparation des fonctions incompatibles. Il s'agit de s'assurer de la bonne séparation des fonctions incompatibles d'enregistrement (comptables), de détention des valeurs (trésorerie), de décisions (Coordonnatrice), de signature (Responsables) et de conservation des biens matériels (Magasiniers). Nous avons recouru à des entretiens individuels pour nous enquérir des responsabilités de chacun. La consultation des dossiers de chaque employé nous a aussi permis de vérifier l'effectivité des contrats liant le projet à chaque employé. En plus, une vérification visuelle s'est avérée nécessaire.

Et enfin, pour mieux synthétiser nos investigations, nous avons recouru à une grille d'analyse des tâches qui rejoint celle décrite ci-dessus.

Les travaux réalisés sur le contrôle interne ont fait l'objet d'un mémo qui sera inclus dans le rapport final. Ayant évalué le contrôle interne et sachant alors les zones à risques, nous avons par la suite procédé aux contrôles des comptes.

5.2. Contrôle des comptes

La comptabilité de la FAS est une comptabilité de caisse et non une comptabilité d'engagement. Ainsi l'essentiel des contrôles portent sur les comptes bancaires et de caisse ; après quoi nous avons analysé l'exécution budgétaire de l'exercice concerné. Cependant la FAS disposant des immobilisations mises à leur disposition par l'ANCS, nous avons procédé à des inventaires physiques.

5.2.1. Les comptes bancaires

Comme stipulé dans la convention de financement, la FAS a ouvert un compte bancaire spécifique au projet. Cependant, il fallait à ce niveau s'assurer :

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

5.2.2. Le contrôle des postes budgétaires

Pour chaque poste budgétaire nous avons comparé les réalisations aux prévisions dans le but de déterminer d'éventuels écarts. Les réalisations sont confrontés aux charges constatées dans les comptes bancaires et tout écart devrait faire l'objet de justification des la part des responsables du projet. Nous avons donc passé en revue cinq les postes budgétaires que sont :

- formation des relais communautaires sur les activités de la PTME ;
- activités de promotion de la PTME autour des sites fonctionnels ;
- appui institutionnels et personnes ressources ;
- suivi supervision des activités ;
- appui en logistique.

5.2.3. Tests de réalité sur les immobilisations

Le projet dispose d'équipement dont la plupart a été mis à leur disposition par l'ANCS dans le cadre du programme et qu'il fallait s'assurer de leur existence physique, il s'agit de véhicule, de mobiliers de bureau, de climatiseurs etc. pour notre contrôle, nous avons tenu à faire une constatation physique de ces biens sus indiqués après avoir pris connaissance des titres de propriétés.

Conclusion

L'une des composantes essentielles du cadre financier du Fonds mondial est l'audit des comptes annuels des Bénéficiaires principaux et des sous-bénéficiaires.

Conformément aux sections concernées de l'Accord de subvention, les dépenses d'un Bénéficiaire principal et des sous-bénéficiaires doivent être contrôlées annuellement par un auditeur externe. C'est dans ce contexte que s'inscrit notre intervention à FAS Sénégal. Nous avons mené notre audit conformément aux normes d'audit en vigueur au Sénégal. Nos contrôles ont été effectués dans le but de se forger une opinion sur les comptes spéciaux dans leur ensemble.

CHAPITRE 6 : LES RESULTATS, ANALYSE DES RESULTATS ET LES RECOMMANDATIONS DE L'AUDIT

6.1. Les résultats de l'audit

Les résultats de l'audit du Projet de décentralisation des programmes de PTME dans les régions de Dakar et Thiès, portent essentiellement sur l'analyse du système de contrôle interne et sur les travaux de contrôle des comptes.

6.1.1. Résultats de l'analyse du système de contrôle interne

Dans la planification et la conduite de l'audit des états financiers du projet de décentralisation des programmes de PTME dans les régions de Dakar et Thiès, nous avons étudié sa structure de contrôle interne afin de déterminer les procédures à suivre pour nous permettre d'exprimer notre opinion sur ses comptes annuels.

Il incombe à la direction de FAS Sénégal de créer et maintenir une structure de contrôle interne. En assumant cette responsabilité, la direction doit, dans ses estimations et ses raisonnements, évaluer les avantages escomptés et les charges connexes qu'impliquent l'application des politiques et procédures de la structure de contrôle interne.

La structure de contrôle interne a pour but de fournir à la direction une assurance non pas absolue mais raisonnable que son patrimoine est protégé contre les pertes résultant d'une utilisation ou d'un écoulement non autorisés et que les transactions sont effectuées avec son accord et enregistrées correctement pour permettre la préparation des états financiers et ce, en conformité avec les principes comptables généralement admis.

Dans le souci d'atteindre les objectifs contenus dans les TDRs, nous avons classé les politiques et procédures importantes de contrôle interne en plusieurs catégories à savoir :

- les procédures gouvernant les achats de biens et services ;
- les procédures de vérification et d'autorisation des paiements en banque ou en caisse ;
- les procédures de classement/archivage des pièces justificatives des opérations comptables et financières ;

- les procédures de gestion et de sauvegarde des matériels (véhicules, matériel informatique ou autres) de l'organisation,
- les procédures de gestion des stocks (carburant, fournitures diverses) ;
- les politiques et procédures de gestion du personnel du projet ;
- les procédures de suivi budgétaire et de gestion de la trésorerie du projet ;
- les procédures d'élaboration des états financiers périodiques.

Pour toutes les catégories susmentionnées, nous en avons dégagé une bonne compréhension de la conception des politiques et procédures pertinentes applicables et avons aussi vérifié leur mise en application et évalué les risques du contrôle.

Nous avons relevé certains éléments concernant la structure de contrôle interne et son fonctionnement que, en vertu des normes internationales d'audit, nous considérons comme étant des faits à signaler. Nous entendons par faits à signaler les éléments liés à des déficiences importantes dans la conception ou le fonctionnement de la structure de contrôle interne qui retiennent notre attention et qui, à notre avis, pourraient affecter de façon contraire la capacité de l'organisation à enregistrer, traiter, récapituler et communiquer l'information financière, conformément aux assertions de la direction dans les états financiers.

Les travaux effectués ont permis de relever certaines anomalies sur les procédures de décaissement et gestion des liquidités et la revue et évaluation du système d'information de gestion.

6.1.1.1 Procédures de décaissement et gestion des liquidités

La revue effectuée sur les procédures de décaissement révèle que celles-ci ont été en majorité respectées. En effet, pour l'exécution des dépenses, un chèque équivalent au montant des activités à financer est retiré au niveau de la banque et les dépenses effectuées. En outre, les vérifications effectuées ont permis de constater que tous les retraits effectués au niveau du compte bancaire pour l'exécution des dépenses ont été autorisés par les personnes habilitées.

Toutefois nous devons signaler que certaines procédures de fonctionnement de la caisse n'ont pas été respectées, car nous avons constaté au cours de nos travaux :

- de nombreuses dépenses ont été réalisées en espèces alors que le manuel de procédures fixe un plafond pour les menues dépenses ;
- le brouillard de caisse n'est pas tenu ;
- un cumul de fonctions incompatibles : la comptabilité et la caisse sont tenues par la même personne.

6.1.1.2. Revue et évaluation du système d'information de gestion

Il s'agit de vérifier si le système d'information de gestion mis en place par la FAS est fiable et, est à même de fournir une information comptable et financière régulière et sincère pour la production des états financiers.

Ici nous avons constaté certains dysfonctionnements d'ordre majeur, que sont :

✓ L'absence de comptabilité

Pour le cabinet d'audit, le Projet n'a pas tenu de comptabilité, au sens propre du terme. Les responsables se contentent juste de réaliser des dépenses et de classer les pièces justificatives dans des classeurs. Pour les besoins du reportage financier trimestriel, il est dressé la liste des dépenses au cours de la période.

Relativement aux comptes de banque et de caisse, nous n'avons pas pu mettre en œuvre les diligences suivantes :

- S'assurer que les règlements effectués correspondent à des dépenses réelles du programme ;
- Vérifier que les duplicata de titres de décaissement sont systématiquement annulés pour éviter les doubles comptabilisations et que les pièces justificatives sont bien référencées après paiement pour éviter les doubles règlements ;
- Vérifier l'établissement et la revue au mois le mois des états de rapprochement bancaire ;
- S'assurer que des contrôles inopinés et des inventaires de caisse sont effectués régulièrement.

Les écarts non justifiés constatés dans le rapprochement entre les virements reçus et les dépenses effectuées en sont les conséquences.

✓ **Mauvais classement des pièces comptables**

Les pièces comptables de chaque trimestre sont insérées dans un classeur différent. Mais comme aucune imputation n'a été mentionnée sur ces documents, nous avons rencontré d'énormes difficultés pour effectuer correctement nos travaux de vérification.

Les travaux effectués nous ont permis de relever que toutes les pièces n'étaient pas classées.

6.1.2. Résultat des travaux de contrôle des comptes

Ici il s'agira essentiellement de déterminer si les dépenses sont admissibles au regard de la convention de subvention et que les états financiers ont été préparés conformément aux principes comptables généralement admis et qu'ils reflètent la réalité.

6.1.2.1. Examen des pièces comptables produites

La principale constatation est la suivante :

aucune retenue n'a été opérée sur les indemnités versées aux consultants et personnes ressources. Interpellé sur ce fait, le comptable affirme que l'ONG est une prestataire de services de l'ANCS et par conséquent, elle ne doit pas opérer de retenues.

Cette explication n'est pas fondée. En effet, l'ONG en signant la convention de subvention, s'étaient engagée à fournir les services en son nom propre et non au nom de l'ANCS.

Par conséquent, elle est tenue de respecter, en plus des dispositions de la convention, les lois et règlements en vigueur dans le Pays, notamment dans les domaines suivants :

- droit de travail : établir des contrats de travail et verser les cotisations sociales pour le personnel utilisé dans le cadre du projet ;
- droit fiscal : opérer des retenues fiscales sur les rémunérations versées (IR et TRIMF pour les salaires, retenue de 5% pour les prestations) ;
- droit comptable : produire des justificatifs et tenir des journaux conformes aux règles comptables généralement admises.

Par ailleurs, les dispositions de l'article 7 de la convention stipulent que « le sous bénéficiaire s'engage à se conformer à toutes les lois et règlements en vigueur au Sénégal dans la mise en œuvre du projet ».

6.1.2.2. Validation du montant des virements reçus durant la période

Les vérifications effectuées à ce niveau visaient à s'assurer que :

- tous les fonds reçus de l'ANCS ont été correctement comptabilisés ;
- tous les fonds reçus ont servi à financer des dépenses éligibles au programme conformément au protocole de subvention ;
- les fonds reçus sont appuyés de pièces justificatives suffisantes dûment établies.

Nous n'avons pas relevé de faits majeurs à signaler sur les vérifications effectuées à ce niveau.

Les virements reçus de l'ANCS durant la période sous revue et validés se chiffrent globalement à 30 564 221 FCFA (voir détails dans le tableau ci – après) :

Tableau 2 : ETAT DES VIREMENTS RECUS

Dates	Virements reçus durant la période	Montant
01/07/2008	1 ^{er} virement reçu de l'ANCS	16 370 800
11/09/2008	2 ^e virement reçu de l'ANCS	10 852 800
10/01/2009	3 ^e virement reçu de l'ANCS	3 000 000
13/02/2009	4 ^e virement reçu de l'ANCS	340 621
Total des fonds reçus		30 564 221

Source : Rapport financier FAS (2009)

Il convient de signaler que le total des fonds reçus (30 564 221 FCFA) n'inclut pas le montant de l'appui logistique de 1 963 000 FCFA pris en compte sur la situation de trésorerie (voir dernier virement reçu de 5 303 621 FCFA du rapport financier), il s'agit en fait, des dépenses exécutées directement pas l'ANCS.

A ces fonds reçus s'ajoute le solde disponible au niveau du compte bancaire au début de l'an 2 (au 1^{er} juin 2008) de 320 929 FCFA soit un montant total de ressources disponibles de 30 885 150 FCFA pour le financement des activités de l'an 2 du programme.

6.1.2.3. Validation des états financiers

Dans ce point nous verrons la validation des dépenses, l'exécution budgétaire et la situation de trésorerie.

➤ Les dépenses validées

Les travaux effectués à ce niveau visaient à s'assurer que :

- toutes les dépenses effectuées dans le cadre des activités du programme ont été prévues dans le budget et sont éligibles au financement de l'ANCS et qu'elles traduisent de manière fiable l'exécution financière du projet ;
- toutes les dépenses effectuées ont été autorisées par les personnes habilitées ;
- toutes les opérations traduites dans le journal banque sont appuyées de pièces justificatives dûment établies ;
- les pièces justificatives des dépenses ne présentent pas d'anomalies ou d'irrégularités significatives pouvant entacher leur pertinence.

Nous avons procédé, en outre, à une vérification exhaustive de l'ensemble des pièces justificatives des dépenses présentées par les OCB.

A l'issue de nos vérifications, nous avons relevé certaines anomalies significatives qui feront l'objet de recommandations par la suite.

Les dépenses effectuées durant la période sous revue ont été validées pour un montant global de 32 848 150 FCFA (voir détails dans le tableau ci – après).

Tableau 3 : Les dépenses effectuées et validées par période et par rubrique budgétaire

Lignes budgétaires principales	Dépenses de Juin à Août 08	Dépenses de Sept à Nov. 08	Dépenses de Déc. 08 à Fév. 09	Dépenses de Mars à Mai 09	Total dépenses validées
Formation des relais communautaires sur les activités de la PTME	-	-	-	-	-
Activités de promotion de la PTME autour des sites fonctionnels	14 003 000	8 485 000	1 115 000	-	23 603 000
Appui institutionnel et personnes ressources	615 000	615 000	753 750	-	1 983 750
Suivi supervision des activités	1 752 800	1 752 300	1 793 300	-	5 298 400
Appui logistique			1 963 000		1 963 000
Total	16 370 800	10 852 300	5 625 050	-	32 848 150

Source : Rapport financier FAS (2009)

6.1.2.4. Contrôle de l'exécution budgétaire

➤ Exécution budgétaire

Les vérifications effectuées à ce niveau visaient à s'assurer que :

- toutes les dépenses effectuées concernent des dépenses éligibles au financement du bailleur ;
- leur imputation dans les lignes prévues ne cachent pas des dépassements non autorisés à la suite par exemple d'une compensation de sous consommation par des charges ayant atteint leur plafond budgétaire ;
- en cas de dépassement ou de réaménagement budgétaire, l'approbation de l'ANCS a été demandée et obtenue.

- Les vérifications effectuées n'ont révélé aucun dépassement ou réaménagement sur les différentes rubriques budgétaires (voir tableau ci-dessous).

➤ **Taux d'exécution**

A la fin de l'An 2 du programme, le budget affiche un taux d'exécution global de 100%. (Voir tableau ci – après).

Tableau 4 : TAUX D'EXECUTION BUDGETAIRE

Lignes budgétaires principales	Total dépenses effectuées	Budget Prévu	Ecart sur budget	Taux d'exécution
Formation des relais communautaires sur les activités de la PTME	10 994 000	10 994 000	-	100%
Activités de promotion de la PTME autour des sites fonctionnels	50 727 500	50 727 500	-	100%
Appui institutionnel et personnes ressources	4 105 000	4 105 000	-	100%
Suivi supervision des activités	10 175 200	10 175 200	-	100%
Appui logistique	1 963 000	1 963 000	-	100%
Total	77 964 700	77 964 700	-	100%

Source : Rapport financier FAS (2009)

6.1.2.5. La situation de la trésorerie

- **Rapprochement entre fonds reçus, dépenses effectuées et fonds disponibles à la clôture de l'an 2 du programme**

Le rapprochement permet d'une part, de reconstituer le solde de trésorerie à la date de clôture à partir :

- du solde disponible de début de période,

- des fonds reçus au cours de la période,
- des dépenses effectuées au cours de la même période.

Et d'autre part, de comparer ce solde théorique au solde réel afin d'identifier l'existence éventuelle d'écart et de procéder à l'analyse de son origine.

Tableau5 : Rapprochement fonds reçus dépenses effectuées

Solde initial au 1 ^{er} Juin 2008	Virements reçus de l'ANCS	Dépenses effectuées et validées	Solde théorique à la clôture
320 929	30 564 221	32 848 150	- 1 963 000

Source : Rapport d'Audit (Cabinet CECA : 2009)

Un écart de 1 963 000 FCFA a été constaté entre le solde disponible (théorique) et le solde réel en banque :

Solde réel (solde banque rapproché au 31 mai 2009)	0 FCFA
Solde disponible (théorique)	- 1 963 000 FCFA

Ecart constaté	1 963 000 FCFA

Cet écart résulte du montant de l'appui logistique de 1 963 000 FCFA pris en compte dans les dépenses mais lesquelles dépenses ont été effectuées directement par l'ANCS.

6.2. Analyse des résultats

Les résultats de n'analyse du contrôle interne et du contrôle interne ont fait sortir des manquements d'ordre significatif dont la négligence peut avoir des conséquences graves sur la continuité du projet. Nous analyserons donc les résultats à deux niveaux : au niveau du contrôle interne d'abord et ensuite nous passerons au contrôle des comptes.

6.2.1. Analyse des résultats sur le contrôle interne

Les défaillances relevées au niveau du contrôle interne montre qu'il y'a des failles et donc des portes ouvertes à des fraudes et erreurs potentielles. Ces défaillances peuvent être dues à la petite taille du projet.

Dans de telles organisations il est fréquent que certains points de contrôle soient négligés ; telle que l'absence de comptabilité qui est une violation des dispositions de la convention de subvention que FAS Sénégal a signée avec l'ANCS qui prévoient, dans le paragraphe 2.2, l'obligation de tenir une comptabilité régulière conformément aux normes comptables généralement admises.

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

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

6.2.2. Analyse des résultats sur le contrôle des comptes

Au niveau du contrôle des comptes, l'aspect fiscal est celui qui mérite d'être pris très au sérieux ; car ces irrégularités laissent planer un risque de redressement fiscal. En effet la FAS n'a pas procédé dans le cadre du projet, aux déclarations annuelles des salaires et des sommes versées à des tiers. Cette absence de déclaration a pour conséquence le non paiement à l'Etat des retenues à la source de 5% qui lui sont dues.

La validation des dépenses éligibles, l'exécution budgétaire et l'état de la trésorerie ne révèlent d'anomalies significatives qui méritent d'être soulevées.

Globalement, nous pouvons dire que le projet présente des irrégularités significatives, telle que l'absence de comptabilité qui constitue une menace qui mérite d'être pris au sérieux, car pouvant avoir des conséquences fâcheuses à long terme.

A notre avis, sous réserve de l'incidence des anomalies exposées ci-dessus, les états financiers sont réguliers et sincères, donnent une image fidèle du résultat des opérations de la période sous revue, ainsi que de la situation financière du projet exécuté par la FAS Sénégal, conformément aux principes comptables applicables.

Face à de tels manquements, il convient donc à l'Auditeur de formuler des recommandations dans le but de corriger les irrégularités relevées tout au long de sa mission.

6.3. Les recommandations

Nous procéderons d'abord aux recommandations sur le contrôle interne et ensuite nous passerons à celles relatives au contrôle des comptes. Tout ceci à l'endroit des responsables du projet.

6.3.1. Recommandations sur le contrôle interne

La relecture du manuel de procédures administratives et financières de l'Organisation a permis de relever que des améliorations peuvent être apportées aux dispositions suivantes :

6.3.1.1. Les procédures d'achat de biens et de services

- les montants pour les plafonds/limites dans les processus de sélection des fournisseurs, en précisant dans quel cas, il est procédé à une consultation restreinte par le comptable ou à une consultation élargie par la commission des achats ;
- une distinction doit être faite entre les besoins à usage répétitif et les besoins occasionnels qui sont relatifs aux investissements nouveaux, à des achats de biens non répétitifs, ou à des services ponctuels.

- une dérogation exceptionnelle devra être insérée dans la section sur les achats de biens et services en ce qui concerne le règlement des factures d'eau, d'électricité, de téléphone, redevances périodiques relatives aux contrats de maintenance, etc.

6.3.1.2. Les honoraires et per diem des consultants

L'organisation doit mettre en place et appliquer des procédures relatives à la justifications des honoraires et per diem. En ce qui concerne les per diem, dans la pratique, au niveau des bailleurs de fonds, des ONG internationales et des projets, il est demandé au personnel, aux consultants internes de ramener les justificatifs concernant l'hébergement. Pour les consultants externes et les cabinets, les per diem comme les autres frais remboursables sont, en principe, inclus dans leur offre financière.

6.3.1.3. La documentation comptable

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

✓ prestations de services

- la demande de service
- l'analyse documentée des offres (consultation restreinte ou élargie) ;
- 3 devis ou factures pro formas pour un achat supérieur à un plafond fixé ;
- La facture avec mention « certification service fait, la date et la signature » par le demandeur ;
- Un contrat ou un bon de commande ;
- Un mémorandum expliquant pourquoi certaines dispositions de la procédure d'achat de biens ou de services n'ont pas été respectées dans le processus si tel est le cas.

✓ Pour les ressources humaines

- Le contrat auquel sont annexés les termes de références pour le consultant ;

- une dérogation exceptionnelle devra être insérée dans la section sur les achats de biens et services en ce qui concerne le règlement des factures d'eau, d'électricité, de téléphone, redevances périodiques relatives aux contrats de maintenance, etc.

6.3.1.2. Les honoraires et per diem des consultants

L'organisation doit mettre en place et appliquer des procédures relatives à la justifications des honoraires et per diem. En ce qui concerne les per diem, dans la pratique, au niveau des bailleurs de fonds, des ONG internationales et des projets, il est demandé au personnel, aux consultants internes de ramener les justificatifs concernant l'hébergement. Pour les consultants externes et les cabinets, les per diem comme les autres frais remboursables sont, en principe, inclus dans leur offre financière.

6.3.1.3. La documentation comptable

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

✓ prestations de services

- la demande de service
- l'analyse documentée des offres (consultation restreinte ou élargie) ;
- 3 devis ou factures pro formas pour un achat supérieur à un plafond fixé ;
- La facture avec mention « certification service fait, la date et la signature » par le demandeur ;
- Un contrat ou un bon de commande ;
- Un mémorandum expliquant pourquoi certaines dispositions de la procédure d'achat de biens ou de services n'ont pas été respectées dans le processus si tel est le cas.

✓ Pour les ressources humaines

- Le contrat auquel sont annexés les termes de références pour le consultant ;

- La feuille de temps (timesheet) approuvée par le superviseur pour le salarié ;
- La facture du consultant avec la mention « certification service fait, la date et la signature » par le demandeur ;
- Toute autre pièce nécessaire suivant les termes du contrat.

✓ **Pour les coûts relatifs aux ateliers et formations :**

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

6.3.1.4. Les procédures écrites de gestion des subventions

Nous recommandons aux responsables du projet de mettre en place un système transparent et fiable de gestion des subventions accordées aux OCB comprenant :

- ✓ des politiques et procédures écrites qui :
 - organisent la relation de partenariat entre l'organisation et les associations bénéficiaires ;
 - fournissent des informations programmatiques et financières à jour sur la mise en œuvre des activités.
- ✓ Des procédures bien définies pour la sélection, la contractualisation, le suivi, l'évaluation, la résiliation, la suspension, et la clôture des protocoles de subvention ;
- ✓ Un système de comptabilisation des avances, des justifications, des remboursements, et des fonds disponibles pour chaque protocole de subvention signé avec une association bénéficiaire.

6.3.2. Recommandations sur le contrôle des comptes

Les recommandations tournent autour du système d'information de gestion, et de la fiscalité.

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

Pour un système d'information de gestion fiable, nous recommandons à FAS Sénégal de

- l'achat d'un logiciel comptable ou la conception d'un programme à l'aide d'un tableur Excel ;
- la création d'un plan comptable adapté aux activités du projet ;
- la création de comptes en fonction des lignes budgétaires ;
- l'imputation sur toutes les pièces comptables ;
- la numérotation des pièces comptables selon un ordre chronologique ;
- la mention, sur chaque pièce, des références du règlement ;
- la tenue d'un brouillard de caisse.

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

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

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

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

Quant au système d'information de gestion des subventions accordées aux OCB, il doit reposer sur les quatre principes clés suivants :

- 1- il doit fournir toutes les données pertinentes pour chaque contrat signé avec les OCB ;
- 2- le système doit permettre de suivre les obligations, décaissements, dépenses et remboursements liés aux fonds pour chaque contrat signé avec les OCB ;
- 3- le système doit permettre la vérification des données par rapport au système comptable utilisé par le Sous Récipiendaire ;
- 4- le système de gestion de l'information pour les OCB doit être dûment consigné par écrit.

6.3.2.2. Le classement des pièces comptables

Nos recommandations sont les suivantes :

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

6.3.2.3. Les retenues fiscales

Les travaux effectués ont permis de constater que la retenue de 5% n'a pas été opérée sur les honoraires et prestations versées.

Or, en vertu des dispositions de l'article 133 du CGI, les sommes versées aux prestataires de service, personnes physiques, sont soumises à la retenue de 5% lorsqu'elles ne sont pas imposées selon le régime du réel et que le montant payé est égal ou supérieur à 25 000 F CFA.

Pour ce faire, il convient de retenir la base suivante : honoraires + montant des frais remboursables (per diem, frais de déplacement, de location, de carburant, etc.) lorsqu'ils sont fixés d'une manière forfaitaire. Le cas échéant, le consultant ou prestataire doit produire les justificatifs à comptabiliser par l'ONG.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

L'audit du projet exécuté par la FAS Sénégal, nous a permis de pratiquer l'audit comptable et financier dans les projets de développement. Mission au cours de laquelle, nous avons relevé plusieurs anomalies significatives ayant une incidence sur les états financiers, ce qui nous prouve que la gestion de ce projet reste à améliorer, d'où le nombre important de recommandations que nous espérons voir, en tout cas pour la majorité, appliquées par la FAS pour une gestion plus saine de ce projet en particulier, et de tous les projets exécutés par la FAS en général.

CONCLUSION GENERALE

L'audit des projets de développement est un audit très particulier. Cette particularité est liée à leur mode de fonctionnement et à leur statut juridique. En effet, l'audit des projets de développement est un audit de fonds. L'auditeur aura à se prononcer sur la bonne gestion des fonds, c'est-à-dire, la capacité de l'organisation à les recevoir et dérouler les activités prévues dans la convention de financement, tout en respectant les clauses signées lors de leur acquisition.

Les projets de développement n'ont pas la vocation à faire des bénéfices comme le serait une société commerciale.

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

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

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

Certains justifient le manque de vigilance et d'efficacité, souvent perceptible dans la gestion des projets, par le fait que ces financements extérieurs correspondent à des subventions non remboursables.

C'est pourquoi, les bailleurs sont attentifs à l'existence des audits pour s'assurer que, malgré l'absence de motivation purement commerciale, les fonds sont utilisés conformément aux objectifs poursuivis par le projet.

Toutefois, l'audit comptable et financier est un travail a posteriori, qui vient en aval pour constater les éventuels manquements dans la conduite des projets. Il serait donc plus judicieux de veiller à la mise en place d'un bon système de contrôle interne en vue de prévenir en amont, les risques de malversations susceptibles de mettre à mal la bonne exécution des projets de développement.

ANNEXES

ANNEXE 1 :
Etat d'exécution budgétaire du projet

A. IDENTIFICATION

1. Nom de l'Organisation :	PAS, Sénégal		
2. Convention de Subventions :	1 / 1	A3. Montant Subvention : 77 964 700 F CFA	A4. Durée : 2 ans
5. Période de reporting financier :	Du 01-mars-08	au 31-mai-08	

B. EXECUTION BUDGETAIRE

B1. Lignes budgétaires principales	B2. Budget	B3. Dépenses Trimestrielles							B4. Dépenses Totales	B5. % Dépenses/ budget	B6. Prévisions de Dépenses
		Dépenses sept à nov 07	Dépenses dec 07 à fév 08	Dépenses mars à mai 08	Dépenses juin à août 08	Dépenses sept à nov 08	Dépenses dec 08 à fév 09	Dépenses mars à mai 09			
Formation de relais communautaires sur les activités de la PTME	10 994 000	5 438 000		5 556 000					10 994 000	100%	
Activités de promotion de la PTME autour des sites fonctionnels	56 727 500	7 806 000	7 141 000	12 377 500	14 003 000	8 485 000	1 115 000		50 727 500	100%	
Appui institutionnel & personnes ressources	4 105 000	478 250	1 175 000	470 000	615 000	615 000	753 750		4 105 000	100%	
Suivi Supervision des Activités	10 175 200	1 587 000	1 557 000	1 742 800	1 752 800	1 752 300	1 795 300		10 175 200	100%	
Appui en logistique	1 963 000						1 963 000		1 963 000	100%	
TOTAL	77 964 700	15 117 250	9 853 000	20 146 300	16 370 800	10 852 300	5 826 050		77 964 700	100%	

C. TRESORERIE

Contrôle de Trésorerie		Disponibilités
1. Soldes d'ouverture des journaux de trésorerie		
Caisse		
Banque		
Total (a)		
2. Versements reçus de l'ANCS		
1		
2		
3		
4		
5		
6		
Total (b)		
		77 964 700
3. Dépenses		
		77 964 700
Total disponible en fin de période ((a + b) - c)		
4. Prévisions pour la prochaine période		
5. Demande de fonds pour la prochaine période		

D. SIGNATAIRES

Etabli le : 13/06/08
 Par : Comptable
 Signature (D1) : *Siallo EL*

Approuvé le : 13/06/08
 Par : Secrétaire Exécutive
 Signature (D2) : *SW*

LE MINISTRE DE L'ÉCONOMIE ET DU DÉVELOPPEMENT DURABLE
 République du Sénégal

ANNEXE 2 :
Etat récapitulatif des fonds reçus



FAS/SENEGAL



Association pour les Femmes Africaines face au SIDA
Founded / Fondée 1989

FOND RECU PROGRAMME FM DU 01 JUIN
2008 AU 31 MAI 2009

01 Juillet 2008	16 370 800 F CFA
11 Septembre 2008	10 852 800 F CFA
10 Janvier 2009	3 000 000 F CFA
13 Février 2009	340 621 F CFA
TOTAL	30 564 221 F CFA

ANNEXE 3 :
Etat de rapprochement bancaire à la fin du programme

ANNEXE 4 :
Feuille de travail

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

- 1- **BARBIER Etienne** (1999), *Mieux piloter et utiliser l'audit aux entreprises et organisations*, 1^{ère} édition MAXIMA, France, 124 P
- 2- **Bernard GRAND- Bernard VERDALLE** (2006), *Audit comptable et financier*, 2^e édition ECONOMICA, France, 111 P
- 3- **DAYAN Arman** (2005), *Manuel de gestion*, 2^e édition ELLIPSES volume 1, Paris, 291 P
- 4- **FERRE Françoise** (2008), *Fiscalité des entreprises et des particuliers*, 1^{ère} édition BREAL, France, 192 P
- 5- **GARRIER Claude** (1998), *Défense des populations et développement : un enjeu pour la Banque Mondiale*, 1^{ère} édition l'HARMATAN, France, 177 P
- 6- **GIARD** (1991 : 102)
- 7- **GIARD Vincent** (1991), *Gestion des projets*, ECONOMICA, Paris, 160 P
- 8- **GIESEN Eva** (2008), *Démarche qualité et norme ISO 9001: une culture managériale appliquée à la recherche*, 1^{ère} édition IRD, France, 177 P
- 9- **GITTINGER J.P.** (1985), *Analyse économique des projets agricoles*, 2^e édition ECONOMICA, Paris, 113 P
- 10- **GUEYE Abdou Karim** (2008), *inspections générales d'Etat d'Afrique. Réalités, enjeux et perspectives*, 1^{ère} édition THEBOOKEDITION, Sénégal, 205 P
- 11- **Jaques MAGNET** (2001), *Eléments de comptabilité publique*, 5^e édition LGDJ, France, 186 P
- 12- **KNOEPFEL P.** (2004), *Guide des outils d'évaluation de projets selon le développement durable*, Office Fédérale du Développement territorial (ARE), Berne, Suisse, 98 P

- 13- LEJEUNE Gérard, EMMERICH Jean-Pierre** (2007), *Audit et commissariat aux comptes, 1ère édition GUALINO, France, 330 P*
- 14- MADAULLE Stéphane** (2005), *Le développement en projets : conception, réalisation, études de cas, 2^e édition l'HARMATTAN, France, 265 P*
- 15- MIKOL** (1999 :123)
- 16- MORONCINI Aurore** (1998), *Stratégie environnementale des entreprises : contexte, typologie et mise en œuvre, 1^{ère} édition PPUR PRESSES POLYTECHNIQUES, Suisse, 191 P*
- 17- MUZZOLINI Frédéric** (2005), *Production alimentaire et environnement: le respect des réglementations, la maîtrise des impacts et des risques, la valorisation des engagements, 1^{ère} édition FRANCEAGRICOLE, France, 221 P*
- 18- PILLOT Didier** (2008), *Jardins et rizières du Cambodge : les enjeux du développement agricole, 1ère édition KARTHALA, France, 384 P*
- 19- Renard Jacques** (2004), *Théorie et pratique de l'audit interne, 133 P*
- 20- Robert OBERT** (2004), *pratique des normes IAS/ IFRS, 2^e édition DUNOD, France, 244 PR*

Rapports et documents

- 21- ANCS** (2009), *Termes de référence audit du programme Fonds Mondial/ ANCS*
- 22- Banque Européenne d'Investissement (BEI)** (2001), *Le cycle du projet à la Banque Européenne d'Investissement, Publication destinée à informer le public*
- 23- Banque Mondiale (Janvier 1995)**, *Manuel de comptabilité générale, informations financières et Audit*
- 24- Banque Mondiale** (Juin 2003), *Information financière et audits annuels relatifs aux activités financées par la Banque Mondiale*
- 25- Centre Canadien d'Etude et Coopération Internationale (CECI)** (2005), *Gestion comptable et financière des projets, conception et animation Alpha Oumar BAH Consultant/formateur*

- 26- **CGI (Code Général des Impôts) du Sénégal**
- 27- **CNCC** (avril 2003), *guide d'application Prise en compte de l'environnement informatique et incidence sur la démarche d'audit*
- 28- **Dictionnaire de management de projet** (4e édition) Ouvrage collectif AFITEP,
- 29- **Fonds Mondial** (2008), *directives pour l'audit annuel des comptes d'un programme*
- 30- **LO Abdoulaye** (2004) *Codex de comptabilité et Audit des projets*
- 31- **Normes Exercice Professionnel (NEP 350)**, *Sélection des éléments à contrôler*
- 32- **Normes Exercice Professionnel (NEP 505)**, *demande de confirmation des tiers*
- 33- **OCDE/CAD**, *note 1 du Good Practice Reference Paper on Reporting on Financial Aspects and Auditing*
- 34- **Plan comptable du SYSCOA** (corpus juridique)
Round 6
- 35- **WELE Abou** (2009), *cours d'Audit des projets*

Sites internet

- 36- **Wikipedia plan comptable** : <http://fr.wikipedia.org/wiki/plancomptable>
- 37- **Site IFAC**: <http://fr.ifac.org/>
- 38- **Site Fonds Mondial** : <http://www.theglobalfund.org/fr/>
- 39- **Site Banque Mondiale** : <http://www.banquemondiale.org/>
- 40- **Site CNLS** : <http://www.cnls-senegal.org/>
- 41- **Site ANCS** : <http://www.ancs.sn/>