



INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE

MEMOIRE DE FIN DE CYCLE

PROMOTION N°3

**Maîtrise Professionnalisée des Techniques Comptables et
Financières**

THEME

**AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DES
PROJETS DE DEVELOPPEMENT :
CAS DE PAEL**

Bibliothèque du CESAG



107206

Présenté par :

**KOUASSI Blaise
M0017MPTCF06**

Encadreur :

**M. Mor NLANG
Professeur associé au CESAG**

2



19/01/2006

TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS.....	ii
SIGLES ET ABREVIATIONS	iv
LISTES DES TABLEAUX ET FIGURES	v
TABLE DES MATIERES	vi
INTRODUCTION GENERALE.....	1
CHAPITRE 1 : CARACTERISTIQUES DES PROJETS DE DEVELOPPEMENTS 8	8
1.1 CADRE JURIDIQUE ET ORGANISATION INTERNE DES PDE	8
1.1.1 Le cadre juridique.....	8
1.1.1.1 Le régime juridique	8
1.1.1.2 Régime fiscal des projets.....	10
1.1.2 L'organisation interne des projets et divisions des tâches.....	11
1.2 La dimension budgétaire et les pratiques comptables.....	12
1.2.1 La dimension budgétaire des PDE.....	13
1.2.2 Les pratiques comptables.....	13
1.2.2.1 Les normes comptables	14
1.2.2.2 Système comptable.....	16
1.2.2.3 Le plan de comptes des projets.....	19
1.2.2.4 Les états financiers ou de synthèse.....	20
CHAPITRE 2 : METHODOLOGIE DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER	
DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT	22
2.1 Travaux préliminaire à l'exécution de la mission	24
2.1.1 L'acceptation de la mission.....	24
2.1.2 La réunion de prise de contact.....	24
2.2.1 La prise de connaissance du projet	26
2.2.1.1 Utilité de la prise de connaissance d'un projet.....	26
2.2.1.2 La démarche de la prise de connaissance du projet.....	27

2.2.1.2.1 Recherche des informations.....	27
2.2.1.2.2 Analyse des informations	30
2.2.2 Identification des domaines et systèmes significatif et détermination d'un seuil de signification	30
2.3 L'évaluation du contrôle interne d'un projet.....	32
2.3.1 Les objectifs du contrôle interne	33
2.3.2 La démarche de l'auditeur	33
2.3.3 Les rubriques clés du contrôle des procédures dans les PDE.....	34
2.4 Le contrôle des comptes	36
2.4.1 Les outils de confirmation	37
2.4.3 Eléments spécifiques des PDE dans la vérification des comptes	38
2.5 Les travaux de fin de mission	40
2.5.1 La revue des dossiers de travail.....	40
2.5.2 La réunion de synthèse ou « exit conference ».....	40
2.5.3 Le rapport d'audit	40
CHAPITRE 3 : LA METHODOLOGIE DE L'ETUDE	42
3.1 Le modèle d'analyse.....	42
3.1.1 Schéma du modèle d'analyse	43
3.2 Les outils de collecte de données	44
Conclusion de la première partie	45
CHAPITRE 4: PRESENTATION DU PROJET.....	47
4.1 Prise de connaissance du projet PAEL.....	48
4.1.1 Contexte du projet	48
4.1.2 Les partenaires du projet.....	48
4.2 Les objectifs, but et résultats attendus.....	49
4.2.1 Les objectifs.....	49
4.2.2 but du projet.....	49
4.2.3 Résultats attendus	50
4.3.1 Organisation du projet	51
4.3.1.1 Organigramme.....	51
4.3.1.2 Les comités	51
4.3.1.3 Rôles et responsabilités	53
4.3.2 Structure des travaux	55
4.3.2.1 Volet 100 : Renforcement des capacités de PAEL.....	55

4.3.2.2 Volet 200 : Mise en œuvre des programmes de la CAEL destinés aux collectivités locales	56
4.3.2.3 Volet 300 : renforcement du dialogue politique.....	56
4.3.2.4 Volet 400 : Autofinancement de la CAEL	57
4.3.2.5 Volet 500 : Assistance technique et gestion du PAEL	57
CHAPITRE 5: AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DE PAEL	58
5.1 L'évaluation du contrôle interne.....	58
5.1.1 Les outils Du Dispositif du contrôle.....	56
5.1.2 La circulation des pièces comptables	60
5.1.3 L'étude d'incompatibilité des fonctions	61
5.2 Le contrôle des comptables.....	60
CHAPITRE 6: RESULTATS, ANALYSE DES RESULTATS ET RECOMMANDATIONS DE L'AUDIT DE PAEL.....	64
6.1 Résultats de l'audit	64
6.1.1 Résultats de l'analyse du système de contrôle interne	64
6.1.2 Résultats des travaux de contrôle des comptes.....	65
6.2 Analyse des résultats	66
6.2.1 Analyse des résultats de l'évaluation du contrôle interne	66
6.2.2 Analyse des résultats du contrôle des comptes	66
6.3 Recommandations	67
6.3.1 Recommandations sur le contrôle interne	67
6.3.2 Recommandations sur le contrôle des comptes.....	67
Conclusion de la deuxième partie	68
CONCLUSION GENERALE.....	69
BIBLIOGRAPHIE.....	70
ANNEXES.....	71

DEDICACE

Je dédie le présent mémoire à :

DIEU, le Père et à **JESUS**, le Chemin qui mène à Lui ;

Tous les membres de la grande famille **KUMASSI** et particulièrement, mon oncle **KOUASSI Boidou** et son fils **KOUASSI Jonas** ;

Monsieur **Philippe BAKOU** pour sa bonté sa gentillesse ;

Gilles MINERVES pour son accueil ;

M. CHEIKHOU Koné pour m'avoir trouvé un stage au cabinet SOREX SA

Que ce travail récompense à juste titre vos efforts.

REMERCIEMENTS

A tous les **agents** de la **SOREX** pour leur convivialité et particulièrement, Monsieur **Alia Drame** ;

A tous les habitants de la « **Maison Blanche** » et particulièrement, les Ivoiriens ;

A la promotion **MPTCF 2003-2005** pour la bonne ambiance entretenue pendant deux années ;

A Monsieur **Moussa YAZI** pour la qualité de son enseignement ;

A Monsieur **Lamine SY** pour ses cours d'anglais ;

A tous ceux qui m'ont soutenu d'une manière ou d'une autre au cours de ces deux années.

SIGLES ET ABREVIATIONS

ACDI	Agence Canadienne de Développement International
ACE	Agence Canadienne d'Exécution
AFITEP	Association Francophone de Management des Projets
AMS	Association des Maires du Sénégal
ANCR	Association Nationale des Conseillers Ruraux
APR	Association des Présidents de Conseil Régional
CAEL	Cellule d'Appui aux Elus Locaux
CGI	Code Général des Impôts
DESCOGEF	Diplôme d'Etudes Supérieures de Comptabilité et gestion Financières
EU	Etats-Unis
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IDA	International Development Association
IFAC	International Federation of Accountant
IFRS	International Financial Regulation Standards
IPSAS	International Public Accounting Standards
MPTCF	Maîtrise Professionnalisée des Techniques Comptables et Financières
NEPAD	New Partnership for Africa's Development
OHADA	Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires
PAEL	Projet d'Appui aux Elus Locaux
PDE	Projet de Développement Economique
PSC	Public Sector Committee
SMT	Système Minimal de Trésorerie
SYSCOA	Système Comptable Ouest Africain
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
UAEL	Union des Associations des Elus Locaux
UE	Union Européenne
UEMOA	Union Economique et Monétaire Ouest Africain
UPG	Unité de Gestion du Projet

TABLEAUX ET FIGURES

TABLEAUX 1

: Tableaux du modèle d'analyse

FIGURE 1

: Etapes de la démarche de l'audit comptable et financier

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Les pays sous développés font face, difficilement, à la pauvreté qui mine la grande majorité de leurs populations. C'est pourquoi, l'expression « lutte contre la pauvreté » est de plus en plus fréquente dans les discours des autorités de ces pays ; particulièrement ceux d'Afrique. Cependant, nos états sont dans l'incapacité de mobiliser des fonds nécessaires pour soutenir cette lutte.

Dans le but de soutenir les moins nantis, les bailleurs de fonds que sont les institutions de Bretton Woods et les pays développés, financent des projets de développement économique initiés en accord avec les Etats bénéficiaires. C'est ce qui explique l'essor des projets de développement sur le continent africain. Et le Sénégal ne fait pas exception.

A titre d'exemple, à la date du 28 novembre 2005, 16 projets de développement financés par l'ACDI sont actifs au Sénégal (ACDI, site Internet, banque des projets, Sénégal). Le montant engagé dans le cadre de ces 16 projets s'élève à environ 80 millions de dollars canadiens.

Les projets financés par l'ACDI couvrent plusieurs secteurs d'activités, à savoir :

- L'agriculture ;
- L'éducation ;
- L'énergie/eau ;
- Les infrastructures ;
- La population, la santé et la nutrition ;
- Le développement du secteur privé ;
- Le secteur public ;
- La protection sociale ;
- Le développement des zones urbaines/rurales ;
- Le renforcement des capacités ;
- Etc.

C'est dans ce contexte qu'intervient le Projet d'Appui aux Elus Locaux (PAEL) du Sénégal financé par le gouvernement du Canada à travers l'ACDI.

Le Projet d'Appui aux Elus Locaux est né d'un accord bilatéral entre le Canada et le Sénégal à l'issue de la signature d'un protocole d'entente entre ces deux Etats le 22 février 2000. Il vise à soutenir la politique de décentralisation initiée par le Sénégal. A l'instar des autres pays africains, l'Etat Sénégalais était sur le plan politique et administratif fortement centralisé ; faisant de cette administration une organisation trop éloignée des administrés. Pour palier à cette situation, l'Etat a transféré aux collectivités un ensemble de responsabilités et d'autorités portant sur les services de proximité. Le Sénégal compte trois types de collectivités locales : les communes, les communautés rurales, et les régions. Chacune de ces trois collectivités s'est dotée d'une association pour représenter ses intérêts. Ces trois associations, qui ont pignon sur rue à Dakar à la Maison des Elus Locaux, se sont dotées en 1996 d'une Cellule d'Appui aux Elus Locaux (CAEL) pour réaliser leurs programmes d'action. Le projet vise à renforcer les capacités des trois associations, à aider les élus locaux à mieux assumer leurs responsabilités et à défendre leurs intérêts communs. Les projets rencontrent en général des problèmes telles les malversations financières, même si PAEL n'en souffre pas.

Les nombreux cas de malversations dans les projets de développement relevés un peu partout à servi de leçon aux bailleurs de fonds qui exige un audit comptable à la fin de chaque exercice comptable sans même que le projet ne face l'objet d'une malversation spécifique. L'audit comptable est donc devenu, l'une des exigences des bailleurs de fonds avant tout financement. C'est ainsi que certains bailleurs mentionnent cette obligation dans les accords de crédits. C'est le cas de l'ACDI qui exige, depuis les années quatre vingt dix, l'audit comptable dans les projets bénéficiant de son financement. Des lors, le projet PAEL, qui bénéficie du financement du gouvernement Canadien à travers l'ACDI ne pouvait faire exception à la règle. L'audit du projet PAEL, n'est donc pas la conséquence d'un problème spécifique. Nous nous baserons alors sur les problèmes généralement rencontrés ci-dessus cités.

La conséquence principale des malversations sus mentionnées, est la non atteinte des objectifs des projets. Ou bien même, les bailleurs de fonds exigent tout simplement son interruption en cas de malversations avérées. C'est le cas par exemple en Côte d'Ivoire où en 1998, un projet de l'Union Européenne n'est pas arrivé à son terme à cause des détournements des fonds destinés au financement du projet: ce qu'on avait appelé *«affaire*

des 18 milliards de l'UE». Et ces types de scandales financiers dans les projets de développement sont fréquents ; toute chose qui laisse les populations dans la paupérisation.

A l'analyse, il semble que ces déboires sont dus au laxisme de gestion qui règne dans l'exécution de ceux-ci. Il faut aussi relever le manque de contrôles et d'évaluations périodiques pour s'assurer de la régularité et la sincérité des documents de synthèse émis par les coordonnateurs des projets ainsi que l'absence d'un bon système de gestion financière et de contrôle interne.

Ainsi, compte tenu de l'importance de l'impact de ces projets sur le développement économique et social des états bénéficiaires, il convient donc d'envisager, en vue d'assurer une certaine sécurisation des projets, les solutions suivantes :

- la mise en place d'un bon système de contrôle interne pour la gestion efficiente des ressources financières ;
- l'organisation des missions de suivi et évaluation du projet ;
- l'évaluation des procédures comptables et financières mises en œuvre dans le cadre de l'exécution du projet ;
- le renforcement des missions d'audit comptable et financier des projets.

De toutes ces solutions énoncées ci dessus, nous pensons que la dernière, à savoir l'audit comptable et financier, conduit par des personnes indépendantes, est la mieux indiquée pour assurer la sécurisation du projet. Car, de tels audits assoient la crédibilité de l'emprunteur vis-à-vis des bailleurs de fonds et assure aussi la continuité du projet.

La solution retenue pour palier à tous ces problèmes énumérés est l'audit comptable et financier des projets de développement. Or ce type de mission d'audit n'est pas vulgarisé, contrairement aux missions d'audit dans les sociétés commerciales. Dès lors un certain nombre de questions méritent d'être posées.

La question principale est :

Comment conduire une mission d'audit dans un projet comme PAEL ?

Plus spécifiquement :

- le projet PAEL peut-il être audité suivant la méthodologie classique admise ?
- quelles sont les spécificités en matière d'audit des projets ?

Pour trouver une réponse à toutes ces questions nous estimons que le thème : *l'Audit comptable et financier des projets de développement* vient à point nommer.

L'objectif principal de cette étude est de disséquer le processus d'audit d'un projet de développement. En d'autres termes, montrer comment mener une mission d'audit dans un projet de développement économique tout en insistant sur ses spécificités.

De façon spécifique il s'agit :

- de présenter les particularités en matière d'audit comptable et financier dans les projets ;
- et d'analyser les difficultés dans la réalisation de la mission d'audit dans les PDE

Cette étude présente des intérêts à divers niveaux :

Pour les responsables du projet PAEL

Cette étude, en plus du rapport d'audit, permettra aux responsables de PAEL de se rendre compte de l'importance de l'audit dans la sécurisation du projet.

Pour le cabinet SOREX

Cette étude, si elle est utilisée, pourra aider le cabinet SOREX lors de ses missions d'audit comptable et financier dans les projets de développement.

Pour nous même

Le présent travail nous permettra de maîtriser spécifiquement l'audit des projets et d'apporter notre part de contribution dans la maîtrise des risques de détournements et autres malversations dans l'exécution des projets de développement initiés par les bailleurs de fonds.

Notre démarche méthodologique consistera dans un premier temps à rassembler les informations à partir d'une revue de littérature sur l'audit comptable et financier des projets.

Dans un deuxième temps, nous procéderons à la collecte d'informations et d'opinions permettant de dérouler le processus de révision comptable d'un projet de développement de façon pratique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE

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

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

Les projets de développement sont des structures qui ont un caractère un peu particulier étant entendu que leur réglementation n'est pas standardisée comme celles des sociétés commerciales. Il y a donc lieu de décrire et présenter les grandes caractéristiques. Ensuite nous étudierons théoriquement l'audit comptable et financier des projets. Et enfin, nous présenterons notre modèle d'analyse pour les travaux pratiques. Cette partie comme nommée ci-dessus est le cadre théorique où nous nous baserons sur les points de vue des praticiens, théoriciens et techniciens de l'audit financier des projets de développement.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 1 : CARACTERISTIQUES DES PROJETS DE DEVELOPPEMENTS

Traditionnellement, l'audit comptable et financier s'applique à des entités pour lesquelles il existe des 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.

En matière de projets de développement économique, l'absence d'un corpus de règles couvrant les aspects sus indiqués, fait que 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 d'audit.

1.1 Cadre juridique et organisation interne des PDE

Dans cette section nous étudierons d'abord le cadre juridique et l'organisation interne des projets ensuite.

1.1.1 Le cadre juridique

Le cadre juridique sera essentiellement basé sur le régime juridique et le régime fiscal.

1.1.1.1 Le régime juridique

En matière de régime juridique, la situation des PDE est très différente de celles des sociétés commerciales. En effet, le cadre juridique des PDE n'est prévu par aucune branche du droit ; ce qui peut avoir des impacts sur la gestion efficiente des ressources financières mises à la disposition des projets. Ainsi, l'absence d'un cadre juridique bien

défini donne une plus grande liberté de gestion aux directeurs (coordonnateurs) des projets comparativement aux dirigeants des sociétés commerciales privées. De ce fait, ils disposent d'une grande marge de manœuvre qui risque de conduire à des abus s'il n'y a pas de systèmes de contrôle adéquats. Ainsi, en l'absence de moyens légaux de protection destinés à encadrer la mise en œuvre des PDE, ces structures constituent des entités potentielles de réalisation d'activités de malversation et de corruption. Cet état de fait se traduit par exemple dans les relations contractuelles avec des sociétés privées dans lesquelles les responsables des PDE ont des intérêts. Le réviseur comptable, dans l'orientation de ses travaux, doit veiller à ne pas perdre de vue cet aspect défaillant dans le régime juridique des PDE.

Il faut noter aussi l'inexistence d'un organe chargé de l'approbation des états financiers produits par les PDE. En effet, les PDE sont souvent simplement dotés d'une structure chargée de faire le suivi des activités, c'est-à-dire l'analyse de l'avancement des activités prévues au plan annuel de travail par rapport au budget du projet.

Par ailleurs, selon leur classification juridique, les sociétés sont soumises à des obligations comptables découlant soit du droit comptable ou du droit commercial. En fonction de leur statut juridique, elles mettent en place une comptabilité qui doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et la communication des informations financières qu'elle traite.

Or, les projets de développement ne relèvent pas du droit commercial, ils ne sont pas inscrits au registre du commerce et du crédit mobilier. Leur création résulte d'instruments juridiques liant un Etat ou un de ses démembrements à un ou plusieurs bailleurs de fonds. Ce sont ces instruments juridiques (conventions, protocoles d'accord, accord de crédit ...) qui prescrivent la tenue d'une comptabilité et décrivent le mode d'utilisation des ressources financières sans toute fois donner des détails ni sur les règles de tenue de cette comptabilité ni sur la forme que doivent revêtir les états de synthèse. Le réviseur se heurte donc à un défaut de normalisation des informations financières auxquelles seraient astreints les PDE.

Au vu de l'importance des fonds alloués aux projets, il convient de mener une réflexion sur leur statut juridique. Ce vide juridique lié à leur statut doit être comblé à l'image de ce qui existe pour les associations, les fondations et les coopératives pour lesquelles il y'a une législation spécifique.

Sous ce chapitre, Jacques MAGNET (1991 :89) note que : « les associations et les fondations, même reconnues d'utilité public, sont des organismes de droit privé, qui suivent les règles de comptabilité posées par leur statuts ou règlements intérieur 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 Régime fiscal des projets

Les dispositions générales du Code des Impôts Sénégalais sont les suivantes :

- **Impôts 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 »

Toutefois, lorsque le projet réalise des activités lucratives, les bénéfices résultants sont taxables. Ces activités lucratives sont entre autres :

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

- **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 service.

Dans le cadre des projets, la TVA est due sur les opérations réalisées à titre onéreux (achats de biens et services réalisés par le projet). Mais très souvent les bailleurs de fonds exigent que les fonds alloués ne servent pas à payer la TVA.

En conséquence, les projets sont exemptés de toutes impositions de droits et de taxes. Dès lors, il y a divergence entre la politique fiscale des bailleurs et les dispositions, en la matière, des Etats Emprunteurs.

Il est donc important de faire mention de la politique fiscale dans les accords de crédit destiné au financement d'un projet pour éviter toute confusion.

1.1.2 L'organisation interne des projets et divisions des tâches

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, la comptabilité traite des données qu'elle reçoit de ses différentes structures internes. Ainsi, tout dysfonctionnement dans ces structures a des conséquences sur la production des états de synthèse et la vérification des opérations financières. Par exemple le retard dans la transmission des pièces justificatives ralentit le processus de leur prise en charge par la comptabilité.

Les projets de développement n'échappent souvent pas à ces problèmes de disfonctionnement surtout quand ils comprennent des composantes ou volets avec une décentralisation plus ou moins poussée des activités de gestion financière.

En outre, le travail comptable requiert une division des tâches qu'un seul agent ne saurait cumuler sans préjudice sur la fiabilité des données comptables et sur la rapidité de leur production.

Deux types d'organisations sont souvent rencontrés :

- ✧ La direction du projet est dénommée souvent Bureau d'Appui, d'Administration ou unité de coordination du projet ou encore Cellule technique et Unité de Gestion du Projet (UGP). Il arrive aussi qu'il existe des composantes ou volets qui participent à l'exécution des activités.

Lorsque ces composantes dépendent hiérarchiquement d'autres structures administratives externes et, qu'elles engagent directement leurs dépenses sur les fonds du projet, la comptabilité du projet, en raison de leur lien fonctionnel, a toujours des difficultés sur les 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. Dans ce cas aussi le risque de retard de transmission des pièces n'est pas à écarter. Il peut s'y ajouter comme dans le premier cas, un défaut de maîtrise par le projet du contrôle interne des opérations réalisées par ces structures externes au projet. (Abdoulaye LO, 2004 : 35)

1.2 La dimension budgétaire et les pratiques comptables

Nous étudierons la dimension budgétaire dans un premier temps et ensuite les pratiques comptables des projets.

1.2.1 La dimension budgétaire des PDE

La révision comptable d'un PDE ne peut être conduite sans faire appel à son budget. Car, le budget constitue un outil de travail indispensable à la réalisation des activités des projets selon une directive de la Banque Mondiale (1995). En effet, il sert de cadre pour l'engagement des dépenses.

S'il est possible de rencontrer des entreprises ou des sociétés sans un budget, tel n'est pas le cas des PDE (Abdoulaye LO, 2004 :51). Le budget est incontournable dans un PDE. C'est pourquoi, l'auditeur doit prévoir certaines diligences sur les procédures budgétaires : établissement, suivi et respect des lignes budgétaires par catégories ou volets de dépenses ou par sources de financement. Il devra s'assurer de l'approbation par le bailleur de fonds du budget exécuté par le projet au moment de son intervention.

1.2.2 Les pratiques comptables

La comptabilité des entreprises et sociétés commerciales suit un cadre harmonisé et obéit à un certain nombre de règles trouvant leur source dans l'arsenal du droit comptable, de la doctrine et des habitudes de la profession. C'est le cas par exemple du SYSCOA qui est référentiel comptable des entreprises de la zone UEMOA.

Dans le cas des projets de développement économique, il y a un problème d'inexistence d'un cadre et d'un référentiel comptable prédéfinis. Les principes et les traitements comptables de certaines opérations sont sujets à des interprétations conceptuelles ; rendant difficile leur application classique à ces structures.

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

- aux normes comptables
- au plan de comptes
- aux systèmes comptables et
- aux états financiers standards

1.2.2.1 Les normes comptables

Si les entreprises sont soumises à des normes comptables généralement admises, cela n'est pas explicitement défini pour les projets de développement. Chaque bailleur de fonds exprime ses exigences en terme de normes comptables à utiliser. Ici encore, ces recommandations sont souvent un peu vagues. En la matière, la Banque Mondiale recommande ce qui suit : « *il est souhaitable que la comptabilité du projet soit tenue (et les états financiers établis) conformément aux normes comptables admises sur le plan international* ». L'ACDI ne dit pas le contraire et soutien l'application des normes internationales dans les projets bénéficiant de leur financement¹.

Malgré l'adoption des normes comptables internationales, certaines difficultés comptables restent à résoudre.

❖ Les difficultés de 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 de 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.

(Robert OBERT, 2004 :105)

Dans les sociétés commerciales, les immobilisations doivent être enregistrées selon leur nature dans les comptes prévus à cet effet. Elles sont ensuite soumises au principe de l'amortissement. En fin d'année elles doivent être inventoriées physiquement et leurs valeurs sont à rapprocher avec les données de la comptabilité.

Dans le cadre des projets de développement, l'amortissement des immobilisations fait l'objet d'un débat. Certains praticiens le préconisent et d'autres non. Les auteurs défavorables à l'amortissement des immobilisations soutiennent que l'objectif de la

¹ Site Internet de l'ACDI

comptabilité d'un projet de développement est de traduire les flux réels (les fonds reçus et l'usage qui en a été fait).

En face, les auteurs favorables disent que l'amortissement permet de déterminer une valeur nette comptable des immobilisations qui serait proche, dans le cas éventuel d'une évaluation, à leur valeur de marché.

La rareté des évaluations des immobilisations d'un projet semble donner raison aux auteurs défavorables à l'amortissement. D'ailleurs, de façon générale, les immobilisations sont enregistrées dans un compte de la classe 2 « compte d'immobilisation » mais elles ne font pas l'objet d'un amortissement (Abdoulaye LO, 2004 :50). Leur non amortissement se justifie essentiellement par le fait que le projet de développement ne calcule pas de résultat d'exploitation comme dans les entreprises. Aussi, cette exception à la pratique de l'amortissement trouve-t-elle son explication dans la non continuité de l'activité du projet de développement.

En effet, contrairement aux entreprises qui, conformément au principe de la continuité d'exploitation, n'envisagent pas dans un futur proche l'arrêt de leurs activités, les projets de développement sont limités dans le temps (généralement 4 à 6 ans). Ils n'ont donc souvent pas besoin de renouveler les immobilisations d'où la non obligation de l'amortissement. Ce mode de traitement comptable doit tout de même être complété par un suivi, sur la base d'un fichier extra comptable, de l'existence physique des immobilisations des PDE.

❖ **Le traitement comptable des stocks**

La norme IAS 2 définit les stocks comme : « des actifs :

- détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité ;
- en cours de production ;
- sous forme de matières ou de fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de la prestation de service (OBERT, 2004 :89).

Dans le cas des projets, la constitution des stocks n'obéit pas à une logique commerciale et elle n'est pas très fréquente car ils n'ont pas pour vocation d'acheter pour revendre ou pour transformer. Lorsqu'un projet détient des stocks, ses achats non consommés peuvent être maintenus dans les comptes de charges « achats ». Une telle comptabilisation traduit leur emploi définitif, synonyme de consommation directe. Il n'est donc pas obligatoire de créer des comptes de stocks et variation de stocks comme le font les entreprises commerciales. Toutefois, un suivi extra comptable au moyen d'une fiche de stocks s'impose et un inventaire physique annuel reste impératif.

❖ Les ressources stables

Le SYSCOA définit les ressources stables comme les moyens de financement dont dispose l'entreprise de façon durable (Oumar SAMBE, 2004 :85). Dans la comptabilité des projets, les ressources durables sont constituées par les contributions financières du ou des bailleurs et/ou par les fonds de contrepartie du pays bénéficiaire. La contrepartie du bailleur est souvent versée dans un *compte spécial* ouvert dans une banque commerciale ou de développement s'il en existe dans le pays. Elles peuvent aussi être utilisées par le bailleur pour un paiement direct des fournisseurs du projet sur la base de demandes de paiement qui leur sont transmises.

Le traitement comptable des ressources diffère d'un projet à l'autre : tantôt elles sont enregistrées dans un compte *fonds de dotation*, tantôt dans un compte *subvention d'investissement* ou alors dans un compte *produit subventions reçues*.

1.2.2.2 Système comptable

L'organisation de la comptabilité se fonde en général sur la notion de *comptabilité d'engagement*. Avec l'avènement du SYSCOA, la tenue de la comptabilité par les petites entreprise a été simplifiée grâce à l'instauration du « Système Minimal de Trésorerie (SMT) » : *comptabilité de trésorerie*. Face à l'absence de normalisation en la matière pour les projets de développement, il convient d'effectuer un choix entre ces deux systèmes. Mais avant, il importe de connaître les caractéristiques de chacun d'entre eux.

✓ Le droit commun : la comptabilité d'engagement

Sous l'exigence de l'administration fiscale et pour les besoins propres de l'entreprise, les sociétés doivent tenir une comptabilité de manière à retracer tous les flux, quelle que soit leur origine, leur destination et leur nature, toute chose qui permet la traçabilité des opérations de l'entreprise. ²Le système de comptabilité par engagement est le système de référence préconisée par les normes comptables de l'IASB sous le nom de « accrual basis ».

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 né (achat de marchandises ou de services) ou les droits acquis (services rendus ou marchandises livrées) sans attendre le paiement effectif.

Ce système comptable permet de matérialiser dans les livres comptables les droits et obligations des tiers avec lesquels une organisation a des relations commerciales. En plus, elle contribue à l'exhaustivité des enregistrements comptables. Mieux encore, ce système permet de renseigner les utilisateurs sur :

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

Cependant, la comptabilité des engagements entraîne des contraintes liées, entre autre, à la multiplication des comptes, notamment de tiers. Elle nécessite en général la tenue d'une comptabilité auxiliaire permettant de connaître la situation individuelle des tiers, et la centralisation périodique des opérations. Ainsi, pour des projets ayant un nombre restreint d'opérations à traiter, le système de comptabilité d'engagements apparaît très complexe et lourd. Le système de comptabilité de trésorerie apparaît alors plus adéquat.

² Site Internet IFAC (International Federation of Accountants)

✓ La dérogation : la comptabilité de trésorerie

La comptabilité de trésorerie est basée sur les notions de recettes / dépenses ou encore d'encaissements et décaissements. Dans ce système, 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). Le fait générateur des écritures comptables est le flux de trésorerie, c'est-à-dire tout mouvement d'entrée ou de sortie de liquidités. Les créances et les dettes ne sont constatées qu'à la clôture de l'exercice comptable. Ce système, a pour but d'alléger la tenue de la comptabilité par les petits commerçants et entreprises.

Selon le Plan Comptable Général des Comptes (1998 :817) l'objectif du SMT est « de fournir aux très petites entreprises les moyens d'accéder à la représentation chiffrée de leur activités et de leur situation, sans les enfermer dans les procédures et les contraintes d'une comptabilité complète ».

L'inconvénient de ce système réside dans 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.

Les deux systèmes comptables sus mentionnés présentent des avantages et des inconvénients. N'est-t-il pas possible de tenir une comptabilité en les combinant ?

✓ Le système comptable hybride

Ce système résulte de l'interprétation des termes des normes comptables internationales de l'IASB par certains auteurs de la doctrine comptable américaine : « L'exigence d'adoption d'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 ». Par conséquent, il est possible de tenir la comptabilité selon le système comptable de trésorerie et présenter les états financiers de fin de période selon le système comptable d'engagement. Pour ce faire, il est nécessaire d'assurer un suivi extra comptable des

passifs encourus (notamment dettes fournisseurs et dettes sociales), des subventions à recevoir et des biens de l'actif (stocks et immobilisations). (Abdoulaye LO, 2004 :56).

Ce système hybride a pour intérêt la prise en compte des avantages des deux premiers systèmes comptables tout en réduisant leurs limites respectives. Il serait donc intéressant de l'adopter dans les projets de développement.

1.2.2.3 Le plan de comptes des projets

Le plan comptable ou plan comptable général (PCG), appelé parfois cadre comptable, est un standard de classification des événements économiques qui modifient le patrimoine de l'entreprise³.

Il n'existe pas à priori un plan de comptes spécifique aux projets de développement. Les plans rencontrés sont souvent tirés du plan comptable des entreprises en vigueur avec quelques adaptations plus ou moins réussies. C'est ainsi qu'au Sénégal, avant l'entrée en vigueur du SYSCOA, les projets de développement s'inspiraient du Plan Comptable Sénégalais (PCS). Aujourd'hui, à l'instar des autres pays de la zone UEMOA, les projets utilisent le plan comptable SYSCOA devenu SYSCOHADA.

L'adoption d'un plan comptable exige une analyse approfondie de l'activité qu'il s'agisse d'une société ou d'un projet. Toutefois, cette analyse revêt une importance particulière dans le cadre des projets. En effet, pour des raisons liées à la nécessité d'un suivi budgétaire, il est important que les postes comptables puissent être reliés sans aucune difficulté au budget de la structure. En d'autres termes, le plan comptable 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 financé par plusieurs bailleurs de fonds, la comptabilité devra être organisée de sorte à fournir une information sur ses dépenses par bailleurs.

³ Site Internet : (http://fr.wikipedia.org/wiki/Plan_comptable)

En somme, il n'existe pas de plan comptable standard pour un projet. A l'instar des entreprises commerciales, chaque projet aura son plan comptable spécifique en fonction de ses activités et lui permettant de produire des informations financières de qualité.

1.2.2.4 Les états financiers ou états de synthèse

Les entreprises dans l'espace UEMOA sont tenues de présenter leurs états financiers conformément aux prescriptions du système comptable OHADA (SAMBE & Al, 2003 :711), contrairement aux projets de développement pour lesquels aucun référentiel n'est défini en la matière. Le mode d'enregistrement et de traitement des données doit permettre l'élaboration d'états de synthèse à partir desquels une information financière doit être donnée aux bailleurs de fonds.

Dans la mesure où il s'agit de justifier l'emploi des ressources mobilisées dans le cadre des activités des projets, il est plus approprié d'établir les états de synthèse sous la forme d'un tableau d'emplois – ressources (Annexe 1). Ainsi, il est admis d'établir les états financiers des projets selon les principes et méthodes comptables du droit commun. L'établissement des états financiers doit respecter un certain nombre de principes comptables tels que :

- Le principe de l'indépendance ou séparation des exercices
- Le principe de la continuité d'exploitation
- Le principe de la permanence des méthodes comptables
- Le principe de prééminence de la réalité sur l'apparence

Les états financiers de base d'un projet sont généralement le bilan, le compte de résultat et l'annexe. En plus de ces états financiers standard, certains bailleurs de fonds en exigent d'autres complémentaires. C'est ainsi que les responsables des projets financés par l'IDA sont tenus de produire les états financiers complémentaires suivants : (annexe 2)

- tableau Emplois – Ressources du Compte Spécial
- Etat de relevé de dépenses
- Etat récapitulatif des relevés de dépenses
- Etat de rapprochement du compte spécial (Banque Mondiale, 1995 :15).

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

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 2 : METHODOLOGIE DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

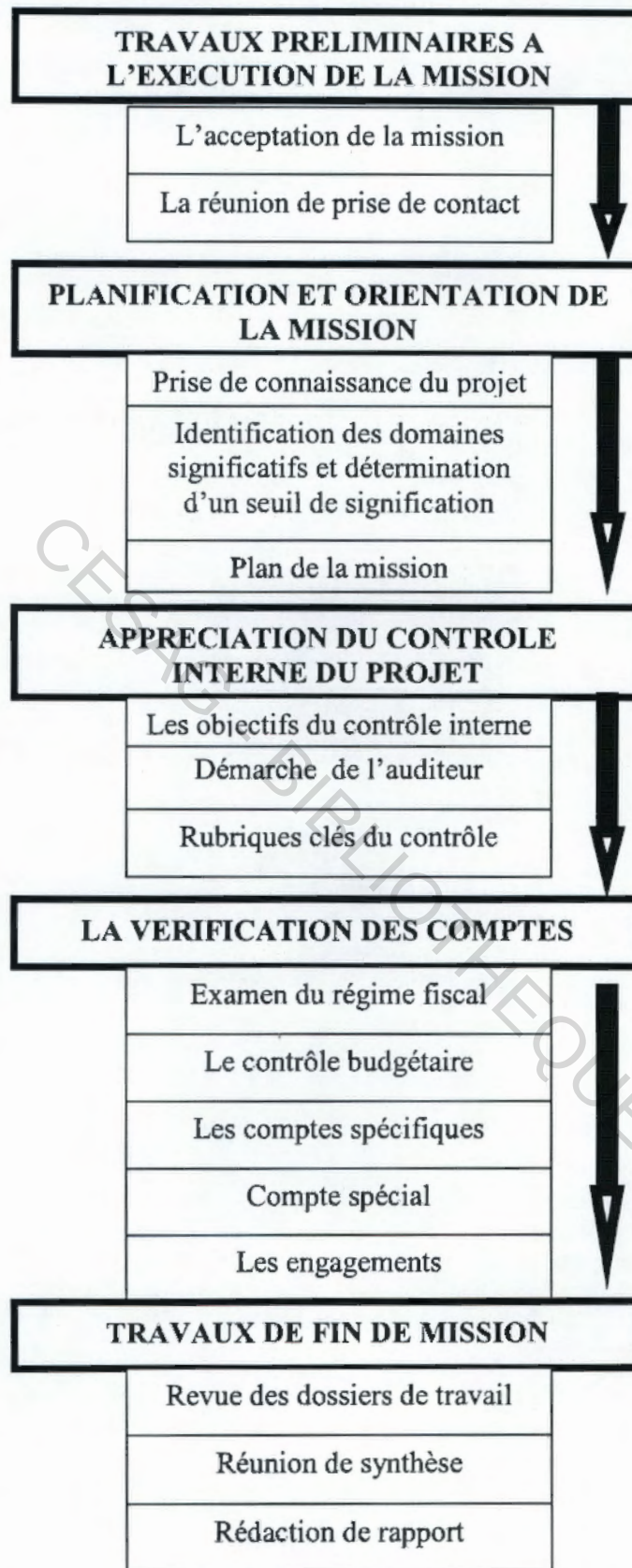
Au termes des accords de financement de chaque projet, les bailleurs de fonds prévoient au moins un audit annuel. Certains bailleurs de fonds conditionnent même le versement de leurs contributions financières à l'audit préalable des précédentes tranches de financement. C'est dire donc la place très importante qu'occupe l'audit dans l'exécution des projets de développement. Il ne serait donc pas superflu d'explicitier ce qu'est l'audit des projets.

Selon Keravel & Al. (1997 :7) l'audit est un examen critique qui permet de vérifier les informations donner par une entreprise. Aussi, l'audit est-il l'examen auquel procède un professionnel indépendant et externe à l'entreprise en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes annuels. A coté de cette définition qui semble être plus adaptée aux entreprises commerciales, l'audit financier des projets est défini comme : « un examen à posteriori des états financiers, des systèmes financier, des écritures comptables, des transactions et des opérations effectuées par des comptables professionnels. Il a pour objectif de vérifier le respect des obligations réditionnelles, de crédibiliser les états financiers et autres rapports de la direction, de mettre à jour les faiblesses des contrôles internes et des systèmes financiers et de faire des recommandations quant aux améliorations à apporter.» (Banque Mondiale⁴, 1995 :31). A l'analyse, on se rend compte que les deux définitions se rejoignent et font ressortir les mêmes objectifs que s'assigne l'audit à savoir la régularité, la sincérité et l'image fidèle.

Après la définition de l'audit financier, il convient de montrer les étapes à suivre par l'auditeur pour mener à bien son travail. Les étapes de la démarche de l'auditeur peut se schématiser comme suit :

⁴ Division Comptabilité centrale et comptabilité opérations, 1995, Manuel de Comptabilité générale Information financière et Audit, 113.

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



Source : Abdoulaye LO, Bénédicte KERAVEL, Armand DAYAN et nous même

2.1 Travaux préliminaire à l'exécution de la mission

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

2.1.1 L'acceptation de la mission

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

- l'indépendance de l'auditeur : l'auditeur n'est pas dans une situation d'incompatibilité ou d'interdiction prévue par la loi vis-à-vis de l'entité qu'il envisage auditer ;
- la compétence nécessaire pour mener à bien la mission ;
- disposition de personnel et de temps nécessaire ;
- la mesure des risques importants qui existent dans le projet : contrôle interne insuffisant, comptabilité mal tenue, personnel incompetent... ;
- prise de contact avec l'auditeur précédent afin connaître les raisons de non renouvellement de son contrat (DAYAN & Al, 2004 :917)

Les conditions pour l'acceptation par l'auditeur d'une mission d'audit des projets restent sensiblement les mêmes que celles des missions de commissariat au compte des sociétés privées énumérées ci-dessus. En effet, les règles fondamentales que sont l'indépendance et la compétence de l'auditeur, sont requises dans le cadre de la sélection de l'auditeur d'un projet (Banque Mondiale, 1995 :30).

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

2.1.2 La réunion de prise de contact

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

- permettre à l'auditeur de confirmer oralement aux responsables du projet les obligations réciproques des deux parties : nature des documents à préparer par la

direction du projet et à soumettre à l'auditeur pour vérification, délais limite de remise des états financiers et des rapports d'audit, précision des différents rapports d'audit à émettre ;

- entretien avec les responsables du projet pour prise de connaissance globale du projet (Abdoulaye LO, 2004 : 47). (ce deuxième objectif sera plus détaillé dans la suite de ce mémoire)

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

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

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

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

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

- acquérir une connaissance générale de l'entreprise et de son environnement ;
- identifier les systèmes et les domaines significatifs avec objectif de déterminer les éléments sur lesquels l'auditeur va concentrer ses travaux ;
- rédiger un plan de mission.

(Dayan & Al, 2004 : 918)

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

2.2.1 La prise de connaissance du projet

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

2.2.1.1 Utilité de la prise de connaissance d'un projet

Elle peut être comparée au premier contact d'un médecin avec son patient. En effet, le médecin procède à des interviews de son patient avant d'entrer à fond dans son diagnostic ; ceci afin de mieux cerner son patient et sa maladie. La même démarche est observable en matière de révision des comptes d'une société ou d'une institution quelconque. La prise de connaissance constitue un préalable à chaque mission quelle qu'en soit la nature. Elle permet de connaître le contexte dans de lequel évolue le projet : contexte juridique, économique, social et fiscal...

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

La prise de connaissance suit une certaine démarche que nous allons ci-dessous décrire.

2.2.1.2 La démarche de la prise de connaissance du projet

Cette démarche est essentiellement composée par la recherche des informations et leur analyse.

2.2.1.2.1 Recherche des informations

La recherche d'information 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).

N°1 Utilisation des documents existants

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

N°1-1 La convention de financement ou accord de crédit

C'est le document juridique principal 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 risque.

A coté de ce document, il est établi également une lettre dite « lettre de décaissement ». Dans le « manuel de décaissement » de la Banque Mondiale, il est mentionné que « la lettre de décaissement comprend,..., des instructions spéciales concernant :

- le financement rétroactif ;
- les éléments pouvant donner lieu à décaissements sur la base des relevés de dépenses ;
- les modalités particulières applicables au compte spécial ;

- les données nécessaires à la Banque Mondiale pour enregistrer l'origine des fournitures et services ;
- les conditions de décaissement, le cas échéant ;
- le montant minimum des demandes
- les conditions relatives à l'audit

N°1-2 Le plan annuel de travail

Ce document, appelé quelquefois, plan d'opération, contient le budget et le détail des activités à réaliser, les résultats attendus, le chronogramme d'exécution, les indicateurs de suivi retenus, etc. Il est soumis à l'approbation des bailleurs de fonds. L'auditeur doit avoir une connaissance du contenu du plan annuel de travail pour les besoins des contrôles de conformité sur les activités financées et sur le budget indiqué éventuellement dans les états de synthèse.

N°1-3 Les rapports d'activités

Ces rapports ont pour but de retracer l'état d'avancement du projet. Ils sont souvent produits trimestriellement ou semestriellement. Ils sont soumis également à l'approbation du bailleur de fonds. Ils permettent d'apprécier par exemple le rythme de décaissement par rapport aux activités, d'être informé sur les écarts entre prévisions et réalisations (suivi budgétaire) et sur les contraintes éventuelles d'exécution des activités.

N°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 d'aide mémoire ou de correspondance sous forme de lettre classique ou d'avis de non objection. Ces documents contiennent des recommandations ou des autorisations spécifiques dont l'auditeur doit prendre connaissance pour les besoins de contrôle pendant la mission.

N°1-5 L'organigramme

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

N°2 Les interviews

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

N°3 Visites des installations

Les visites, notamment des locaux qui hébergent le projet, permettent à l'auditeur de constater l'état des immobilisations et des valeurs d'exploitations. Elles lui permettent de se poser de nombreuses questions relatives par exemple à la propriété des biens, à leur entretien, aux assurances... Cette visite pourra aider lors des tests de sondage et de vérification physique des immobilisations.

2.2.1.2.2 Analyse des informations

Les informations recueillies vont permettre à l'auditeur d'analyser plus particulièrement les organigrammes et les pouvoirs des différents responsables. Cette analyse a pour effet de mettre en évidence les éventuelles incompatibilités de fonctions.

L'analyse par exemple de l'organigramme permet de prendre connaissance de la structure de l'entreprise et de relever les anomalies existantes, telle que la dualité ou le surcharge de commandement. L'auditeur doit s'assurer de l'exactitude de l'organigramme qui lui a été communiqué. Il doit connaître précisément les fonctions du personnel. Un manuel des procédures ou une description des tâches, s'il en existe, peut lui rendre service.

Ayant acquis une connaissance générale de l'entité auditée et de son environnement l'auditeur doit maintenant identifier les systèmes et domaines significatifs.

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

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

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

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

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

2.2.3 Plan de mission

Le plan de mission – que l'on appelle aussi plan d'audit ou plan stratégique - est le document qui regroupe de manière synthétique l'orientation du travail choisie pour la mission, ainsi que la justification de cette orientation. Le plan d'audit précise l'identification des risques relevés et l'approche d'audit retenue pour y faire face. La planification est souvent considérée comme une phase essentielle de l'audit en raison de son impact sur la détermination des travaux à réaliser (Humphrey & Moizer, 1990 : 150). Cette importance est confirmée par Dayan & Al (2004 : 919) qui le qualifie de fil conducteur et de plan de route de la mission.

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

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

2.3 L'évaluation du contrôle interne d'un projet

L'auditeur doit porter une attention particulière à l'évaluation du système d'organisation du contrôle interne. Il s'agit, pour l'auditeur, dans cette phase, d'examiner d'une part l'organisation du travail sur les plans administratif, financier et comptable et d'autre part de vérifier la qualité et la pertinence des procédures. Pour ce faire, il nous faut savoir ce qu'est le contrôle interne.

En 1994 l'International Federation of Accountants (IFAC) a défini le contrôle interne comme « l'ensemble des politiques et procédures mises en œuvres par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables, et l'établissement en temps voulu d'informations financières fiables » (Commentaire n°400-8).

Quand à la CNCC⁵, elle définit le contrôle interne comme suit : « le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle, comptable ou autre, que la direction définit, applique et surveille, sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent.

Selon le ⁶COSO (1992), le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

Les définitions sont variées : « processus », « mesures », « politiques », « procédures »... mais elles ne sont pas fondamentalement contradictoires et leur analyse permet de déterminer les objectifs du contrôle interne.

⁵ CNCC : Conseil National des Commissaires aux Comptes (France)
Normes – Commentaires – Déontologie – CNCC – 2102.01.

⁶ Jacques RENARD, 2004, Théorie et pratique de l'audit interne, page 133

2.3.1 Les objectifs du contrôle interne

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

- sécurité des actifs
- qualité des informations
- respect des directives
- optimisation des ressources.

Dans la 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 » (Banque Mondiale, 1995 :62).

Pour s'assurer de la bonne qualité du système de contrôle interne, l'auditeur adopte une démarche qui est quelque peu standardisée. Dans le cadre des projets de développement, il peut y avoir une certaine modification compte tenu de leurs spécificités.

2.3.2 La démarche de l'auditeur

Tout d'abord, l'auditeur fait une revue des procédures, soit de manière descriptive, soit par l'intermédiaire d'un graphique appelé généralement *flow chart*. Les techniques de travail sont entre autres l'entretien et le questionnaire. Par exemple, il suit une facture d'achat depuis sa réception jusqu'à l'enregistrement comptable, et voit l'ensemble des signatures, des approbations, des contrôles qui sont effectués tout au long de la procédure sur cette facture. Il procède par la suite à des *tests de conformité* qui lui permettent de s'assurer qu'il a parfaitement appréhendé la procédure. Le test de conformité va consister à s'assurer que la procédure est respectée sur un échantillon de documents (GRAND & Al, 1999 :34).

Lorsqu'on est en présence de points forts, c'est-à-dire de procédures solides qui permettent de garantir une certaine qualité dans la transmission et la traduction des informations, l'auditeur doit faire un test de permanence, c'est-à-dire qu'il doit s'assurer de l'application correcte au cours du temps de cette procédure ; car il peut arriver qu'une procédure soit renforcée dans les quinze jours qui précèdent la venue de l'auditeur. Le test de permanence a donc pour objectif de s'assurer de l'application permanente des procédures.

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

2.3.3 Les rubriques clés du contrôle des procédures dans les PDE

Ce paragraphe n'a pas pour objectif de définir une technique particulière de vérification des procédures liées aux dépenses sensibles des projets, mais plutôt d'examiner les transactions sur lesquelles, l'auditeur, quel que soit le projet, doit attacher une importance.

Les rubriques concernées sont :

- les achats de biens et services
- l'emploi des consultants
- les ateliers et séminaires de formation
- les missions de déplacement
- le suivi du patrimoine et des mouvements de matières.

Leur importance n'échappe pas à certains bailleurs de fonds tels que la BM et la BAD qui ont élaboré des instructions sous forme de directives pour l'exécution et le financement de ces opérations.

↳ Les achats de biens et services

Selon l'IDA (International Development Association), ces achats doivent se faire dans un souci d'économie et d'efficience : achat aux meilleures conditions de marché (prix le plus bas et bonne qualité). En plus ils doivent être éligibles ; c'est-à-dire que ces achats doivent

être engagés dans le cadre de l'objet du projet prédéfini dans l'accord de crédit et respecter le plafond budgétaire (Mohamed LÔ, 2004 :34). L'auditeur doit donc s'assurer de l'éligibilité de tous les achats.

↳ **L'emploi des consultants**

L'emploi de consultants fait également partie des rubriques de dépenses très courantes dans les projets. C'est surtout le cas des projets intervenant dans le domaine du renforcement institutionnel ou des capacités. Ces consultants peuvent être des individuels ou des bureaux d'études. Leur sélection obéit en général à des procédures de mise en concurrence.

↳ **Les ateliers et séminaires de formation**

Il est fréquent que des projets de développement financent des ateliers ou des séminaires de formation. Ce sont des activités destinées pour l'essentiel à un renforcement des capacités locales. L'auditeur devra porter une attention sur le cadrage de la formation avec le programme annuel d'activité du projet, les termes de référence de l'atelier, les méthodes de sélection des formateurs et les clauses du contrat.

↳ **Les missions et déplacements (frais de transport)**

La réalisation de certaines activités des projets nécessite souvent des déplacements (missions) hors du domicile du projet. A l'occasion de ces déplacements, des indemnités sont versées aux agents concernés. L'auditeur vérifiera la réalité de ces déplacements, l'existence de l'ordre de mission, le rapport de mission, etc.

↳ **Les procédures de suivi du patrimoine et des matières**

L'analyse sera limitée, en ce qui concerne le patrimoine, au suivi des véhicules, et pour les matières, aux consommations de carburant. Les réparations des véhicules et les consommations de carburant sont sujettes à des abus répétés dans les PDE : emploi des

véhicules et utilisation du carburant en dehors du cadre des activités du projet. Dès lors, le vérificateur doit s'intéresser au suivi des véhicules et à la consommation du carburant.

A l'issu de l'évaluation du contrôle interne, l'auditeur va s'attacher à dégager de sa revue les points forts et les faiblesses du système. Le programme de contrôle des comptes sera alors éventuellement modifié pour tenir compte des risques liés aux faiblesses relevées. Par exemple, si l'auditeur a relevé des faiblesses dans les procédures du cycle achats/fournisseurs, il renforcera ses vérifications des comptes « achats » et « fournisseurs » pour déceler d'éventuels achats fictifs. Les points forts vont quant à eux permettre de diminuer éventuellement les contrôles effectués sur un cycle. Par exemple, si le projet dispose d'un bon système de paie, le vérificateur pourra – après avoir validé le fonctionnement du système – s'abstenir d'un contrôle des comptes « personnel ». C'est donc après avoir réorienté son programme de contrôle des comptes que l'auditeur va s'attaquer à cette étape.

2.4 Le contrôle des comptes

Selon Armand DAYAN & Al (2005 :920) le contrôle des comptes consiste à vérifier les chiffres des comptes annuels avec divers justificatifs qui vont servir de preuve : actes notariés, facture d'achat 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 la mêmes forces et peuvent être classées de façon hiérarchique. Cette hiérarchie est décroissante. VERDALE & Al (1999 :91) ont fait le classement suivant :

- ✓ Les éléments les plus probants sont ceux qui sont obtenus par observation physiques 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.

Si le contrôle interne est fort, il peut être suffisant de faire une revue succincte des comptes. Par contre, si le contrôle interne est faible, alors il est nécessaire de faire des tests, c'est-à-dire de multiplier les pointages afin de faire un examen détaillé des comptes et d'obtenir une mesure des risques en cours. L'auditeur a déjà utilisé des outils de description dans les phases (flow chart) précédentes. Lors de l'examen des comptes, il complète son information en utilisant des outils de confirmation et de contrôle comptable.

2.4.1 Les outils de confirmation

L'outil de confirmation principal utilisé par l'auditeur est la circularisation. La circularisation pour VERDALE & Al (1999 : 92) est une demande de confirmation. DAYAN & Al (2005 : 937) vont plus loin pour dire que la circularisation consiste à demander à un tiers ayant des liens d'affaire avec l'entité auditée (banquier, fournisseurs, clients...) de confirmer directement à l'auditeur des informations, des opérations ou des soldes qui figurent dans la comptabilité. On parle également de confirmation directe auprès des tiers.

2.4.2 Les outils de contrôle

La vérification de la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes nécessite d'utiliser des techniques de collecte d'éléments probants. Relativement nombreux, nous pouvons les classer en contrôles physiques (inventaires) et contrôles comptables (séquences numériques des factures, rapprochement des documents (rapprochements d'un d'achat, du bon de réception et de la facture), rapprochements bancaires, comptages de caisse, sondages de proportion (taux d'erreur) et d'estimation (niveau d'erreur)). Ces outils sont communément appelés « technique de collecte d'éléments probants ». DAYAN & Al en défini six principaux qui sont :

- Inspection ;
- Observation physique ;
- Demandes d'information ou d'explications ;
- Demandes de confirmation ;
- Calculs ;
- Procédures analytiques.

L'ensemble de ces outils, de confirmation et de contrôle permet aux auditeurs, de conforter leur opinion en ce qui concerne la sincérité et la fiabilité des comptes. Enfin, lors de l'examen des comptes, l'auditeur ne limite pas ses vérifications aux aspects financiers, il s'assure du respect des règles juridiques, fiscales et comptables.

La méthode de vérification des comptes que ne venons de décrire est celle qui est couramment utilisée. Dans le cadre des projets de développement, il convient d'analyser certains éléments qui ont une influence sur l'information financière.

2.4.3 Eléments spécifiques des PDE dans la vérification des comptes

Ces éléments sont les suivants : régime fiscal des opérations, le contrôle budgétaire, les comptes spécifiques, le compte spécial et les engagements.

✓ L'examen du régime juridique

Le problème posé est de savoir si les opérations financières du projet doivent être exécutées en toutes taxes ou hors taxes. A ce niveau, l'auditeur doit s'informer du régime fiscal dont bénéficie le financement accordé au projet. Les bailleurs de fonds interdisent généralement l'utilisation de leurs ressources financières pour le paiement d'impôts et taxes au trésor public. En conséquence, le paiement non autorisé de taxes a comme incidence de donner une fausse image de l'information financière.

✓ Le contrôle budgétaire

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

- toutes les dépenses financées par le projet sont éligibles au financement du bailleur ;

- leur imputation dans les catégories prévues ne cache pas des dépassements budgétaires éventuels non autorisés ;
- le projet a reçu l'approbation du bailleur sur tous les réaménagements budgétaires ;
- les décaissements, en cas de cofinancement ont été correctement reliés à la source budgétaire.

✓ Les comptes spécifiques

Il faut entendre par comptes spécifiques, les comptes servant à la mobilisation des ressources depuis l'appel des fonds jusqu'à leur mise en place. Il est important que des rapprochements soient réalisés entre les fonds reçus des bailleurs et les demandes d'approvisionnement qui leurs sont transmises. La procédure de confirmation doit être appliquée en l'espèce.

✓ Compte spécial, états certifiés de dépenses

« L'ouverture d'un compte bancaire spécialement réservé aux ressources du bailleur de fonds et aux dépenses éligibles est une condition même de l'octroi des financements à un PDE » (Coopers and Lybrand⁷, 1996 :67). Le réviseur doit porter une attention particulière sur le rapprochement bancaire de ce compte et demander une confirmation du solde à la banque où il est domicilié.

Il arrive, comme dans le cas des projets financés par la Banque Mondiale, qu'il soit demandé une vérification des états certifiés de dépenses (ECD). Les ECD ou relevés de dépenses sont utilisés pour la reconstitution du compte spécial. Ainsi, l'auditeur peut se servir des états certifiés de dépenses pour l'audit du Compte Spécial.

✓ Les engagements

La comptabilité des projets étant souvent fondée sur *la comptabilité de trésorerie*, il est indispensable que l'auditeur s'assure que les états de synthèse qui lui ont été soumis

⁷ Il s'agit du support d'un séminaire de Coopers and Lybrand (Côte d'Ivoire) en septembre 1996 à Yamoussokro. Le thème est : « audit des projets de développement ».

incluent tous les engagements non décaissés à la date de leur confection. Les contrôles à faire sur les engagements concernent outre, les pièces justificatives, la confirmation par les tiers bénéficiaires des chiffres figurant dans les états financiers. Ces engagements concernent en général les achats de biens et services livrés et facturés mais non encore réglés à la date d'arrêtée des comptes.

Après les travaux d'audit, il convient d'en faire une synthèse que nous appellerons : *travaux de fin de mission*.

2.5 Les travaux de fin de mission

Les travaux de fin de mission dans le cadre d'un audit des projets se limitent essentiellement à la revue des dossiers de travail, la réunion de synthèse ou « *exit conference* » et la rédaction du rapport d'audit.

2.5.1 La revue des dossiers de travail

L'objectif de cette revue est de s'assurer qu'une documentation correcte des travaux et des points de faiblesse a été effectuée par les membres de l'équipe. Aussi, l'auditeur doit-il s'assurer que les dispositions des termes de références et des instructions d'audit ont été respectées.

2.5.2 La réunion de synthèse ou « exit conference »

Cette réunion a pour principal objectif de permettre à l'auditeur d'obtenir des commentaires des responsables du projet sur l'exactitude des faiblesses relevées. Elle a pour avantage d'éviter des contestations ultérieures sur la véracité de certaines faiblesses.

2.5.3 Le rapport d'audit

Les audits financiers s'achèvent toujours par un rapport dont le contenu est très souvent lié à l'objectif de la mission. Le rapport recense tous les points de faiblesses relevés dans la

conduite du projet et les recommandations pour y palier. Les bailleurs de fonds sont très regardants sur les rapports des auditeurs.

Le mode de rédaction des rapports est pratiquement standardisé pour les rapports de commissariat aux comptes des sociétés. Dans le cadre d'un projet de développement, il pourrait être un peu différent, compte tenu de ses spécificités.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE III : LA METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Après avoir, dressé le cadre théorique de notre étude, nous présenterons dans les lignes qui suivent, la méthodologie adoptée tout au long de notre démarche. Pour ce faire, nous allons procéder à :

- l'élaboration d'un modèle d'analyse et définir les techniques correspondantes ;
- décrire les procédures de collecte des 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 le souci de faire ressortir la succession des étapes, nous le présentons sous forme de schéma.

3.1.1 Schéma du modèle d'analyse

Tableau N°1 : Modèle d'analyse

COMPOSANTES	ETAPES	TECHNIQUES
Prise de connaissance	Prise de connaissance générale	- Revue des documents existants - Interviews - Visites
Evaluation du contrôle interne	- Prise de connaissance des procédures - Evaluation préliminaire - Evaluation définitive - Analyse des faiblesses	- Analyse organigramme - Analyse du manuel de procédures - Visites - Questionnaire du contrôle interne
Contrôle des comptes	- Bailleurs de fonds - Biens matériels (immobilisations) - Trésorerie (banques, caisses) - Charges de fonctionnement (paie, frais de transport et de formation, fournitures)	- Revue ancien dossier de travail - Revue ancien rapport d'audit - vérifications - Rapprochements - Les sondages statistiques

3.2 Les outils de collecte de données

Il s'agira d'énumérer les outils de collecte et montrer leur mode d'utilisation. Ceux utilisés dans le cadre du mémoire sont :

- **Le questionnaire du contrôle interne**

Le questionnaire du contrôle interne est un ensemble de bonnes questions à poser à l'audité pour s'assurer du bon fonctionnement du système de contrôle interne mise en place dans le projet. Les cinq questions fondamentales permettant de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle, en couvrant tous les aspects sont :

- Qui ? questions relatives à l'opérateur,
- Quoi ? l'objet de l'opération,
- Où ? l'endroit où l'opération se déroule,
- Quand ? les périodicités, début, fin, planning...,
- Comment ? description du mode opératoire (RENARD, 2004 :249).

- **Les vérifications**

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

- **Les rapprochements**

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

- **Tests de sondage**

Les projets PAEL à quelques immobilisations ; tels que les véhicules, les climatiseurs, photocopieuses... Pour vérifier leur existence physiques il nous a fallu sélectionner quelques unes et nous assurer de leur présence et leur appartenance au projet.

- **La revue documentaire**

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

- le dossier de travail de l'exercice 2004-2005,
- Le protocole d'accord entre le Sénégal et le Canada,
- Le manuel de gestion administrative de la CAEL,
- Les rapports financiers de l'exercice 2004-2005,
- Le rapport d'évaluation du projet PAEL.

- **L'entretien**

Au cours de la mission d'audit nous travaillions essentiellement sur les documents. Mais des fois il fallait des informations supplémentaires. Et la personne la plus indiquée pour répondre à nos préoccupations était le Directeur Administratif et Financier.

Conclusion de la première 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 sortent 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 zones sensibles donc à risque.

La démarche retenue dans le modèle d'analyse va nous permettre de mener notre étude pratique sur le terrain. Cette étude est présentée dans la partie suivante.

DEUXIEME PARTIE

AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DU PROJET PAEL

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

La partie pratique consistera essentiellement à rendre compte de la mission que le cabinet SOREX a effectué dans le projet PAEL. 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 de PAEL. Et enfin, nous présenterons les résultats de l'audit et les analyserons.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 4: PRESENTATION DU PROJET

PAEL est un projet de renforcement des capacités des responsables des collectivités territoriales. Le taux d'analphabétisme étant élevé au Sénégal, il arrive que certains responsables des collectivités soient illettrés ou, quand bien même lettrés, n'aient aucune notion de gestion. Le projet a donc pour objectif principal de relever le niveau de gestion de ces responsables pour un meilleur pilotage de leurs circonscriptions au bonheur des administrés. Ainsi dans ce chapitre, nous procéderons à la description de l'existant en présentant le projet PAEL en ce qui concerne le contexte, les objectifs et les résultats attendus. Ensuite, nous exposerons ses caractéristiques principales.

4.1 Prise de connaissance du projet PAEL

La prise de connaissance du projet consistera à montrer le contexte du projet, à énumérer les partenaires et à analyser son bien fondé.

4.1.1 Contexte du projet

Le Projet d'Appui aux Elus Locaux s'inscrit dans le contexte de la coopération canado-sénégalaise et a fait l'objet d'un protocole d'entente signé le 22 février 2000 entre le Gouvernement de la République du Sénégal et le gouvernement du Canada. Ce projet vise à contribuer à l'amélioration des capacités des collectivités locales à produire et à livrer des services de proximité en adéquation avec les priorités du milieu et la capacité des citoyens d'assumer ces services. La durée prévue du projet est de cinq (5) ans, soit de juillet 2001 à juin 2006.

4.1.2 Les partenaires du projet

Les partenaires du projet sont les suivants :

- le Gouvernement de la République du Sénégal
- le Gouvernement du Canada à travers l'Agence Canadienne de Développement International (ACDI) ;

- L'Union des Associations d'Elus Locaux (UAEL) qui regroupe les trois associations d'élus locaux du Sénégal, soit :
 - l'association des présidents de conseil régional (APR)
 - l'association des maires du Sénégal (AMS)
 - l'association nationale des conseils ruraux (ANCR)
- l'agence canadienne d'exécution (ACE)
- la cellule d'appui aux élus locaux (CAEL)

4.1.3 Le bien fondé du projet

Le projet d'appui aux élus locaux s'inscrit dans le cadre des efforts du gouvernement de la République du Sénégal visant la mise en place d'une politique nationale de décentralisation et de bonne gouvernance. La justification et la mise en œuvre du PAEL se basent sur la volonté actuelle du Gouvernement de mener un programme de lutte contre la pauvreté s'inscrivant dans le cadre de la Déclaration Internationale du millénaire et du Nouveau Partenariat pour le Développement en Afrique (NEPAD).

4.2 Les objectifs, but et résultats attendus

4.2.1 Les objectifs

L'objectif du plan de mise en œuvre est de contribuer à l'amélioration des capacités des collectivités locales à produire et à livrer des services de proximité en adéquation avec les priorités du milieu et des capacités des citoyens d'assumer ces services.

4.2.2 but du projet

Le but du projet est de renforcer les capacités des trois associations d'élus locaux à aider leurs membres à mieux assumer leurs responsabilités et à défendre leurs intérêts communs, à travers la fourniture d'un appui à la CAEL.

4.2.3 Résultats attendus

Les résultats attendus par le PAEL se déclinent en trois types de résultats :

- L'impact du projet qui correspond à l'objectif du projet et identifie les résultats escomptés à long terme ;
- Les effets qui se définissent comme les résultats attendus à la fin du projet ;
- Les extrants ou résultats immédiats obtenus en cours d'exécution du projet.

N°1 IMPACTS

Les collectivités locales sont mieux habilitées à livrer des services de proximité en adéquation avec les priorités des citoyens.

N°2 EFFETS

- La CAEL assure une gestion intégrée et efficace de ses ressources dans le cadre d'une UAEL fonctionnelle ;
- Les élus locaux sont mieux habilités à gérer leurs collectivités locales ;
- L'Etat et les partenaires de la décentralisation prennent en compte les besoins des associations et de leurs membres dans la formulation de politiques et programmes en décentralisation ;
- La CAEL parvient à assumer son autonomie financière d'ici cinq (5) ans (avril 2008).

N°3 EXTRANTS

Les extrants du PAEL sont présentés au tableau intitulé « cadre de rendement du PAEL ». (Annexe 3)

4.3 Organisation et structure des travaux du projet

Dans premier temps nous allons décrire l'organisation du projet et ensuite montrerons comment il est structuré.

4.3.1 Organisation du projet

Pour l'organisation du projet PAEL nous nous intéresserons à l'organigramme et aux comités.

4.3.1.1 Organigramme

La CAEL, organe accueillant le projet PAEL, est dirigé par un Directoire composé de AMS, ANCR, APR dont dépend le directeur de la CAEL qui supervise à son tour les différentes divisions. L'organigramme de la CAEL est du type fonctionnelle (annexe 4).

Il présente une structure comprenant la partie sénégalaise représentée par le Ministère délégué chargé des Collectivités Locales et la partie canadienne représentée par l'ACDI. Ces deux parties sont réunies au sein d'un comité conjoint qui agit comme un véritable conseil d'administration du projet et voit au respect des protocoles d'entente signés entre le gouvernement canadien et sénégalais et entre l'ACDI et les trois associations d'élus locaux. Une seconde structure, le comité de gestion, composé d'un représentant de l'ACDI et du Président du Directoire, a pour mandat de suivre l'évolution de la CAEL dans le cadre de la mise en œuvre du plan stratégique et des plans de travail annuels de celles-ci.

4.3.1.2 Les comités

Le comité conjoint

Le comité conjoint du projet est le mécanisme décisionnel de dernière instance du projet. Il a pour rôle de prendre toutes les décisions requises dans le cadre de l'atteinte du but et objectifs fixés au projet.

Le comité conjoint est composé de deux membres. L'ACDI désigne le chef d'équipe de projet à Hull, lequel peut mandater le représentant de l'Ambassade du Canada à Dakar. Il revient aux associations des élus locaux de désigner le président du directoire de l'UAEL.

Dans ce comité, les prises de décisions se font par consensus entre le représentant de l'ACDI et celui du directoire. Les autres présidents des associations d'élus locaux, le

représentant du Ministère délégué chargé des collectivités locales, le directeur de la CAEL et le représentant de l'ACE sont en général conviés aux réunions du comité à titre d'observateurs (sans droit de vote, sauf avis contraire).

Le comité se réunit annuellement ou plus fréquemment si la situation l'exige. Les réunions du comité se tiennent à Dakar, au Ministère délégué chargé des collectivités locales, à l'ambassade du Canada ou à tout autre lieu convenu par les parties.

Comité de gestion

Le comité de gestion du projet est le mécanisme opérationnel convenu entre les gouvernements du Sénégal et du Canada pour gérer le projet dans le cadre du plan stratégique de la CAEL et de ses plans annuels de travail. Il a pour rôle de prendre toutes les décisions opérationnelles requises et d'en suivre l'évolution.

Les membres du comité de gestion sont désignés comme suit :

- L'ACDI désigne le chef d'équipe de projet à Hull, lequel peut mandater le représentant de l'Ambassade du Canada à Dakar ;
- Les associations des élus locaux désignent le président du directoire de l'UAEL.

Les décisions du comité de gestion se prennent par consensus entre le représentant de l'ACDI et celui du directoire. Les autres présidents des associations d'élus locaux sont généralement conviés aux réunions à titre d'observateurs, sans droit de vote.

Pour assumer ses responsabilités, le comité de gestion :

- Approuve le plan stratégique de la CAEL et ses mises à jour annuelles si requis ;
- Approuve les plans annuels de travail de la CAEL ainsi que les budgets ;
- Approuve le manuel de gestion administrative et financière de la CAEL et ses modificatives successives ;
- Reçoit les rapports d'étapes (narratifs et financiers) et les vérifications annuelles de la CAEL, les plans d'intervention et les rapports sur le rendement produits par l'ACE, les rapports d'évaluation et prend toutes les mesures susceptibles d'améliorer l'atteinte de l'objectif du projet.

Le comité se réunit semestriellement ; et plus fréquemment si la situation l'exige. Les réunions se tiennent à Dakar, idéalement à la maison des élus locaux.

4.3.1.3 Rôles et responsabilités

N°1 Gouvernement du Canada

L'ACDI représente le Canada aux fins du projet. En plus de fournir l'expertise conseil aux associations à travers un appui technique et financier à la CAEL sur un horizon de cinq ans, l'ACDI assume les responsabilités suivantes :

- Siège au comité conjoint et au comité de gestion du projet ;
- Approuve de concert avec la partie sénégalaise le plan stratégique et les plans annuels de travail de la CAEL ainsi que les plans de mise en œuvre et les plans annuels d'intervention de l'ACE ;
- Reçoit les rapports sur le rendement et les rapports financiers préparés par la CAEL et l'ACE et prend les mesures nécessaires ;
- Gère le contrat de l'ACE
- Recrute et mobilise le vérificateur du projet et l'équipe d'évaluation à mi-parcours et en fin de projet.
- Recrute et gère un conseiller canadien chargé du suivi du projet et un conseiller en décentralisation au bureau d'appui à la coopération canadienne à Dakar ;
- Prend toutes les mesures nécessaires pour assurer le succès du projet.

N°2 Gouvernement de la république du Sénégal

Le ministère délégué chargé des collectivités locales est le représentant du gouvernement du Sénégal. Il assume les responsabilités suivantes :

- Siège au comité conjoint du projet et approuve de concert avec la partie canadienne le plan de mise en œuvre du projet ;
- Suit l'évolution du projet sur la base du cadre de mesure du rendement du projet, et le cas échéant, prend en consensus avec l'ACDI toutes les mesures susceptibles d'assurer l'atteinte des résultats du projet.

N°3 Associations des élus locaux

Les trois associations à travers l'UAEL fournissent les contributions suivantes :

- Une partie importante des recettes des cotisations des membres de chacune des trois associations et des autres recettes éventuellement générées au financement de la CAEL.
- Des locaux pour les activités de la CAEL, un bureau pour le conseiller technique canadien à la MEL ainsi que des espaces sécuritaires de stationnement pour les véhicules du PAEL ;
- Des expertises ponctuelles provenant des ressources spécialisées des collectivités locales

N°4 La CAEL

La CAEL, avec l'appui de l'ACE, assume les responsabilités suivantes :

- Prépare et met à jour lorsque requis son plan stratégique et son budget ;
- Prépare son plan annuel de travail ainsi que son budget ;
- Préparer le manuel de gestion administrative et financière et les mises à jour périodiques ;
- Gère les ressources financières et physiques mises à la disposition tant par les associations (recettes) que par l'ACDI, le tout conformément aux dispositions du manuel de gestion administrative et financière ;
- Fait rapport mensuel au directoire, participe à ses réunions et prépare les procès-verbaux ;
- Produit les rapports (narratifs et financiers) à être acheminés aux membres du comité de gestion et au ministère délégué chargé des collectivités locales ;
- Cogère la contribution de l'ACDI à la CAEL en compagnie du conseiller technique affecté au Sénégal par l'ACE selon le principe de la double signature.

N°5 L'ACE

L'ACE a comme mandat général de contribuer au développement des capacités de la CAEL et de l'appuyer afin qu'elle atteigne ses objectifs prioritaires.

De façon spécifique, l'ACE a les responsabilités suivantes :

- Prépare conjointement avec le CAEL le manuel de gestion administrative et financière de la CAEL et contribue à ses mises à jour périodiques lorsque requis ;
- Pose un diagnostic institutionnel de la CAEL et l'appuie dans la préparation de son plan stratégique ;
- Appui la CAEL dans la préparation de ses plans de travail annuel ;
- Assure la gestion du projet selon l'approche GAR ;
- Gère la cellule du projet sur le terrain.

4.3.2 Structure des travaux

Tel qu'énoncé plus haut, le plan de mise en œuvre du PAEL reprend en substance la structure des travaux du plan stratégique de la CAEL et s'articule autour de quatre grands volets auxquels s'ajoute un volet sur l'assistance technique et la gestion du projet au Canada et au Sénégal. Ces volets sont :

- Volet 100 : Renforcement des capacités de la CAEL ;
- Volet 200 : mise en œuvre des programmes de la CAEL ;
- Volet 300 : renforcement du dialogue politique ;
- Volet 400 : autofinancement de la CAEL ;
- Volet 500 : assistance technique et gestion du PAEL.

4.3.2.1 Volet 100 : Renforcement des capacités de PAEL

L'approche stratégique du volet 100 vise en toute priorité à développer à court terme les capacités institutionnelles, organisationnelles et de gestion de la CAEL de telle sorte que celle ci puisse :

- mettre en œuvre les programmes découlant du plan de mise en œuvre et des plans de travail annuels approuvés par le directoire de l'UAEL et ;
- acquérir une crédibilité sans reproche fondée à la fois sur ses capacités techniques et la transparence de sa gestion administrative et financière.

ser	Computer	Document	Pages	Cost	Size	Date	Paper size	Color	Duplie
DESAGIPONGAJEAN	10.10.20.25	Audit comptable et financier des projets de developpement - cas de PAEL	4	0,00 F	232.14 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 19:24:35	A4 210 x 297 mm	Yes	No
DESCOGEFONEAMA	P-306-04	Microsoft Word - Eval2006.doc	20	0,00 F	263.78 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 17:14:14	A4 210 x 297 mm	Yes	No
DESCOGEFONEAMA	P-306-17	Fratmat - La Côte d'Ivoire au quotidien - Ab...	2	0,00 F	67.69 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 14:49:26	A4 210 x 297 mm	Yes	No
DESCOGEFONEAMA	P-306-15	Libération : à Gbagbo fait son beurre avec le...	1	0,00 F	0.00 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 14:05:15	A4 210 x 297 mm	Yes	No
DESCOGEFONEAMA	P-306-17	Libération : à Gbagbo fait son beurre avec le...	2	0,00 F	94.01 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 14:40:01	A4 210 x 297 mm	Yes	No
ibafall	10.10.20.24	Microsoft Word - Facture solde logiciel gesti...	4	0,00 F	35.01 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 14:38:01	A4 210 x 297 mm	Yes	No
AUDITTAPSOBAFAB	10.10.20.35	Normes de l'audit.pdf	12	0,00 F	160.21 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 14:32:11	A4 210 x 297 mm	Yes	No
AUDITTAPSOBAFAB	10.10.20.35	Normes de l'audit.pdf	2	0,00 F	66.04 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 14:30:15	A4 210 x 297 mm	Yes	No
DESCOGEFANDHOB	10.10.20.34	Listeetudiantseita2006.xls	2	0,00 F	0.00 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 14:27:02	A4 210 x 297 mm	Yes	No
DESCOGEFANDHOB	10.10.20.34	Listeetudiantseita2006.xls	1	0,00 F	0.00 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 14:26:44	A4 210 x 297 mm	Yes	No
DESCOGEFANDHOB	10.10.20.34	Listeetudiantseita2006.xls	1	0,00 F	13.16 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 14:22:36	A4 210 x 297 mm	Yes	No
DESCOGEFANDHOB	10.10.20.34	Listeetudiantseita2006.xls	2	0,00 F	6.72 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 14:24:54	A4 210 x 297 mm	Yes	No
AUDITTAPSOBAFAB	10.10.20.35	Microsoft Word - Audit framework.doc	1	0,00 F	11.50 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 14:20:55	A4 210 x 297 mm	Yes	No
AUDITTAPSOBAFAB	10.10.20.35	Microsoft Word - audit.doc	5	0,00 F	47.29 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 14:20:49	A4 210 x 297 mm	Yes	No
DSYAMBAIBRAHI	10.10.20.29	Microsoft Word - drft1Net...doc	6	0,00 F	106.18 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 14:06:47	A4 210 x 297 mm	Yes	No
MPGEOMAYAAMOINF	P-306-11	Microsoft Word - le bon.doc	59	0,00 F	499.73 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 13:35:01	A4 210 x 297 mm	Yes	No
DESCOGEFANDHOB	P-306-18	Microsoft Word - PROGRAMME DE FORMAT...	2	0,00 F	95.63 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 11:28:39	A4 210 x 297 mm	Yes	No
AUDITKOLIKOUASS	10.10.20.25	Microsoft Word - Document1	2	0,00 F	4.50 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 10:38:01	A4 210 x 297 mm	Yes	No
AUDITKOLIKOUASS	10.10.20.25	Microsoft Word - CV_1Page[1].doc	2	0,00 F	41.40 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 10:27:45	A4 210 x 297 mm	Yes	No
AUDITKOLIKOUASS	10.10.20.25	Microsoft Word - dde senfac.doc	1	0,00 F	11.47 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 10:27:03	A4 210 x 297 mm	Yes	No
AUDITKOLIKOUASS	10.10.20.25	Microsoft Word - Dde MICRO.doc	1	0,00 F	9.24 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 10:25:33	A4 210 x 297 mm	Yes	No
MPGEOEMISSAHJOS	10.10.20.33	Microsoft Word - page de garde zenith life.d...	1	0,00 F	73.59 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 09:46:21	A4 210 x 297 mm	Yes	No
MPGEOEMISSAHJOS	10.10.20.33	Microsoft Word - zenith life.xls	1	0,00 F	17.34 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 09:44:55	A4 210 x 297 mm	Yes	No
MPGEOEMISSAHJOS	10.10.20.33	Microsoft Word - zenith life.doc	2	0,00 F	0.00 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 09:44:53	A4 210 x 297 mm	Yes	No
nathalie	P-306-SERVEUR	Page de test	1	0,00 F	16.10 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 09:33:07	A4 210 x 297 mm	Yes	No
MPGEOAGBOPATRIK	10.10.20.34	Microsoft Word - Etude de Cas 2_ZENITH L...	10	0,00 F	41.40 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 09:09:39	A4 210 x 297 mm	Yes	No
AUDITTRAOREIDRI	10.10.20.34	Microsoft Word - Etude de Cas 2_ZENITH L...	10	0,00 F	41.40 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 09:09:39	A4 210 x 297 mm	Yes	No
AUDITTRAOREIDRI	P-306-11	RFI - CAN 2006 - Calendrier des matchs	2	0,00 F	32.37 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 08:47:14	A4 210 x 297 mm	Yes	No
auditgarbahamad	10.10.20.33	Microsoft Word - drft1Net...doc	1	0,00 F	14.36 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 08:37:40	A4 210 x 297 mm	Yes	No
DSYAMBAIBRAHI	P-306-09	Microsoft Word - drft1Net...doc	1	0,00 F	14.36 Kb	mercredi 18 janvier 2006 - 08:37:40	A4 210 x 297 mm	Yes	No

sera conçu de manière à être reproductible c'est-à-dire que ces formations pourront être répétées au fur et à mesure de l'arrivée de nouveaux élus ou de l'évolution des besoins de renforcement des capacités.

4.3.2.3 Volet 300 : renforcement du dialogue politique

Le renforcement du dialogue politique avec l'Etat et les partenaires au développement constitue une des principales missions des trois associations d'élus locaux. L'atteinte de résultats significatifs dans ce domaine est identifiée comme une des priorités du plan de mise en œuvre.

L'objectif ici est de :

- Permettre aux associations d'élus d'accroître leur capacité de consultation et de concertation en matière de dialogue politique ;
- Définir et mettre en place des stratégies de plaidoirie en matière de dialogue politique.

4.3.2.4 Volet 400 : Autofinancement de la CAEL

Il s'agit de favoriser l'augmentation des recettes des trois associations (cotisations des membres et activités génératrices de revenus) de telle sorte qu'elles puissent assumer sur un horizon de cinq ans (mars 2008) l'ensemble des charges fixes (personnel et frais de fonctionnement de la CAEL). Cette stratégie repose en priorité sur le recouvrement des cotisations des collectivités locaux membres des associations. Pour ce faire, une sensibilisation des associations et de leurs membres sur l'importance du paiement des cotisations s'impose.

4.3.2.5 Volet 500 : Assistance technique et gestion du PAEL

Dans la cadre de l'assistance technique et de gestion du PAEL, l'ACE :

- Entend intervenir dans le cadre du processus d'apprentissage continu auprès de la CAEL afin d'apporter une réponse aux préoccupations des partenaires du projet ;
- Appliquera l'approche itérative par la tenue d'un exercice systématique de bilan/programmation annuel dont la réalisation s'appuiera sur une méthodologie d'auto évaluation assistée ;
- Mettra tout en œuvre pour s'assurer que tous les intervenants au projet s'entendent sur un vocabulaire commun en matière de gestion de projet.

4.3.3 Calendrier d'exécution

Le calendrier d'exécution du projet est un chronogramme qui étale le projet dans le temps. Il décrit ce qui doit être fait année après année.

CHAPITRE 5: AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DE PAEL

Commandité par le gouvernement du Canada à travers l'ACDI, l'audit du projet PAEL est annuel. L'exercice comptable couverte par notre étude part du premier avril 2004 au 31 mars 2005. L'objectif de cette audit, notifier dans les termes de références de l'appel d'offre, est essentiellement de s'assurer de la bonne utilisation des fonds mis à la disposition du projet. Pour ce faire, il s'agira pour le consultant de prendre connaissance des documents budgétaires, des rapports financiers, des mécanismes de contrôle déjà mis en place suite à l'adoption de Manuel de gestion administrative et financière et des procédures administratives et comptables actuelles et de proposer si requis toute modification qui améliorerait le système actuel en particulier au niveau des contrôles internes et des rapports financiers et comptables à produire. Le produit principal à livrer est le rapport d'audit. Les conclusions de ce rapport d'audit sont très déterminantes dans la poursuite du projet.

Avant d'arriver à un rapport de d'audit, les auditeurs du cabinets SOREX ont effectué des travaux à l'issu et sur la base desquels l'expert comptable donnera son opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers du projet. Les travaux réalisés lors de cette mission sont les suivantes :

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

Toutefois 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

Pour évaluer le contrôle interne de PAEL, les auditeurs de la SOREX ont dans un premier temps, décrit le dispositif de contrôle interne mis en place. Ils ont ensuite procédé à des tests de conformité et de permanence, des interviews, l'élaboration de questionnaires du contrôle interne pour jauger la fiabilité du système de contrôle interne. Il était aussi important que nous fassions l'étude d'incompatibilité des tâches et la circulation des

pièces comptables sans oublier l'analyse des procédures : comptables, gestion des ressources humaines, attribution des marchés de fournitures et de travaux, achats-stocks-comptes fournisseurs, prestations de consultants.

5.1.1 Description du dispositif de contrôle interne

Le projet PAEL dispose d'un manuel de procédures administratives et comptables qui représente l'élément principal du dispositif de contrôle interne en plus de l'organigramme. En effet, le projet ne dispose pas de service audit interne ni de contrôleur interne, vu sa taille. Dans ce manuel sont consignées toutes les procédures du projet. Il date de 2003 et a subi une révision en mars 2005. Le manuel décrit les procédures appliquées dans le cadre du projet. Pour la description du dispositif de contrôle interne, nous avons eu recours aux outils de description que sont l'observation physique, l'interview, l'organigramme fonctionnel et la grille d'analyse.

5.1.1.1 L'observation physique

Les auditeurs de la SOREX ont observé les processus, les biens et les documents. Le processus de paiement de quelques fournisseurs a pu être observés pendant notre mission. Quand à l'observation physique, il ne s'est pas agit de l'observation quantitative de biens, c'est l'inventaire. Mais il s'est agit d'un inventaire qualitative qui a consisté à l'observation du fonctionnement des dispositifs de la sécurité incendie mis en place dans les locaux de la CAEL, structure accueillant le projet PAEL. Nous avons vérifié le bon état des extincteurs et le bon fonctionnement des alarmes.

Au niveau des documents nous avons fait beaucoup d'observations, depuis les pièces comptables jusqu'aux notes de service.

5.1.1.2 Les interviews

Nous avons procédé aussi à des interviews. Le coordonnateur du projet et le Directeur Financier ont été interviewés. De façon narrative, ils ont décrit les procédures à leurs niveaux sans que nous n'aillions sous la mains le manuel de procédures. Et cela nous a

permis de nous assurer de la conformité entre la pratique des procédures et celles consignées dans le manuel de procédures.

5.1.1.3 L'organigramme

Nous avons pris connaissance de l'organigramme de PAEL auquel nous avons associé, les fiches de poste pour vérifier, au vu des niveaux d'étude et de l'expérience, l'aptitude des employés à occuper les postes auxquels ils sont affectés. 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 des tâches, qui est la photographie du projet à un instant T, nous a permis de déceler les éventuels manquements à la séparation des tâches. Celle que nous avons conçue ne paraîtra dans le présent mémoire pour des raisons de confidentialité.

5.1.3 Questionnaire du contrôle interne

Pour nous permettre de mieux comprendre le dispositif de contrôle interne, nous avons élaboré un questionnaire pour nous permettre de nous enquérir des procédures. Le questionnaire est constitué de plusieurs questions qui portent sur les différents cycles du projet. Nous ne dévoilerons pas le questionnaire du contrôle par mesure de prudence.

5.1.4 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.

5.1.5 L'étude d'incompatibilité des fonctions

Comme le recommande les principes du contrôle interne, nous avons vérifié la bonne séparation des fonctions incompatibles. Il s'agit de s'assurer de la bonne séparation des fonctions d'enregistrement (comptables), de détention des valeurs (trésorerie), de décisions (directeur) et de conservation des biens matériel (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 l'employé. En plus, une vérification visuelle s'est avérée nécessaire. Et enfin, pour mieux synthétiser nos investigations, nous avons eu recours 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 mémoire qui sera inclus dans le rapport final. Ayant évalué le contrôle interne et sachant alors les zones à risques, les auditeurs procèdent au contrôle des comptes.

5.2 Le contrôle des comptes

La comptabilité de PAEL est une comptabilité de caisse et non une comptabilité d'engagement. Ainsi, les comptes de trésorerie sont les principaux. D'où, l'essentiel des contrôles porteront sur les comptes bancaires et de caisse ; après quoi nous analyserons l'exécution budgétaire de l'exercice 2004-2005. Toutefois, le PAEL disposant des immobilisations, il fallait sélectionner quelques uns et faire des tests de réalité.

5.2.1 Les comptes bancaires

Dans le cadre du projet deux comptes bancaires ont été ouverts :

- UAEL/CAEL Recettes qui reçoit la contribution des associations, ainsi que les autres recettes provenant des activités de la CAEL, principalement les ventes de dossiers d'appel d'offre (DAO). Ce compte sert uniquement à alimenter le comptes UAEL / CAEL dépenses.

- Un comptes UAEL / CAEL dépenses qui reçoit les virements de fonds du compte PAEL TECSULT INTERNATIONAL ainsi que les fonds provenant du compte UAEL/CAEL Recettes

Les auditeurs ont procédé aux différents travaux suivants :

- Examen des écritures passées dans les comptes CAEL (UAEL/ CAEL Recettes, UAEL/ CAEL Dépenses, Petite caisse CAEL) afin de nous assurer :
 - qu'elles sont justifiées ;
 - que les opérations auxquelles elles se rapportent rentrent dans le cadre de l'activité normale de la CAEL ;
 - que ces mêmes opérations respectent les instructions édictées dans le manuel de gestion.
- Examen des dépenses effectuées par le PAEL pour le compte du CAEL en faisant un pointage entre le relevé bancaires du compte « dépenses » et les pièces comptables que contient le « Rapport financier » mensuel.
- Vérification du respect des obligations juridiques, fiscales et sociales : il nous fallait vérifier la régularité des déclarations d'impôts sur les salaires et des retenues sociales.
- Examen des rapprochements bancaires pour s'assurer entre autre de l'apurement des chèques en suspens à travers l'analyse des douze rapprochements bancaires de l'exercice en question.

5.2.2 Le contrôle des postes budgétaires

Pour chaque poste budgétaire, il fallait comparer les réalisations aux prévisions afin de déterminer les écarts. Les réalisations sont confrontées aux charges constatées dans les comptes bancaires et tout écart devrait faire l'objet d'explication de la part des responsables du projet. Nous avons donc ainsi passé en revue les trois postes budgétaires que sont :

- charges récurrentes ;
- équipements ;

- programme.

5.2.3 Test de réalité sur les immobilisations

Le projet PAEL dispose d'équipements dont il fallait s'assurer de leur existence physique. Il s'agit de quelques véhicules, des climatiseurs, d'un groupe électrogène et d'un lot de matériel offert par les USA. Pour notre contrôle, nous avons tenu à faire une constatation physique de ces biens sus indiqués après avoir pris connaissance des titres de propriété.

Tout audit comptable et financier débouche sur des commentaires et remarques de l'auditeur, ainsi que des recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

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

Ce dernier chapitre représente ce que nous pourrions appeler les outputs de la mission d'audit du projet PAEL. Nous présenterons donc dans un premier temps les résultats de l'audit et ensuite analyserons ces résultats. Pour finir donc, nous proposerons des recommandations.

6.1 Résultats de l'audit

Les résultats de l'audit de PAEL porte essentiellement sur l'analyse du système de contrôle interne et les travaux de contrôle des comptes.

6.1.1 Résultats de l'analyse du système de contrôle interne

A l'issu de l'analyse du système de contrôle interne, les points suivants ont été soulevés :

- 1- Les recommandations suivantes, émises au cours de la mission de 2003-2004 pour combler les faiblesses (cumul de fonction détenteur de valeur monétaire et conservateur d'articles à vendre, absence de validation de frais de transport par le DAF, absence de seuil déclencheur du réapprovisionnement) du contrôle interne, n'ont pas été mise en œuvre :
 - **Approvisionnement de la caisse** : inscrire dans le manuel de procédure un plancher de caisse qui fait déclencher la procédure de réapprovisionnement ;
 - **Paiements des frais de déplacement des élus lors des ateliers** : faire valider par la DAF et la Directrice, après paiement, la liste d'émargement des personnes ayant reçu les indemnités ;
 - **La procédure trimestrielle de demande de fonds vers le Canada** : faire signer les demandes définitives de fonds par le ; Directeur et le conseiller technique de sorte à leur donner plus de valeur probante. Aussi, faut-il apposer sur les demandes de fonds effectuées par le DAF la mention « provisoire ».
- 2- Les reçus d'encaissement ne sont pas pré numérotés et authentifiés ; ce qui rend difficile tout contrôle exhaustif ;

- 3- Cumul de fonction de caissier et conservation des articles à vendre (cartes des collectivités locales) ; (grille non disponible)
- 4- Absence de fiche de suivi de stock pour les cartes de collectivités locales ;

6.1.2 Résultats des travaux de contrôle des comptes

Les travaux de contrôle des comptes ont permis de tirer les conclusions suivantes :

- 1- **pièce de banque PAEL n°2 du 01/04/2004 – chèque n°8051688 de 1 428 100 FCFA** Ce chèque émis à l'ordre de Royal Air Maroc, libellé dans les écritures comptables « achat d'un billet d'avion Président UAEL pour son voyage à Montréal pour la mission UMQ (Union des Maires du Québec) » d'un montant de 1 428 100 est justifié par un billet d'avion DKR/CASA/ MONTRAEL/C ASA/DARAR d'une valeur de 1 060 700 FCFA. D'où un reliquat à justifier de 367 400 FCFA.

- 2- **Pièce banque PAEL n°33 du 29/04/2004 – chèque n°8135418 de 1 937 544 FCFA**

L'opération libellée dans les écritures « prise en charge Président UAEL pour participation au congrès de Paris » n'est pas accompagnée des pièces justificatives requises pour le billet d'avion (fonds avancés : 524 700 FCFA), l'inscription et les frais de participation (fonds avancés : 330 000 FCFA) ainsi que l'hébergement (fonds avancés : 700 000 FCFA)

- 3- **Déclarations annuelles obligatoires des revenus aux impôts et à l'institut de Prévoyance Retraite (IPRES)**

Il reste à procéder pour l'année 2004 aux déclarations annuelles des salaires et des sommes versées à des tiers. Le projet court donc un risque fiscal qui peut se caractériser par un redressement fiscal de la part de la Direction Générale des Impôts.

Les résultats de l'audit apparaissent comme des anomalies de la comptabilité du projet. Pour y remédier, les analyserons dans un premier temps, et ensuite nous proposons un certain nombre de recommandations.

6.2 Analyse des résultats

Les résultats de l'évaluation du contrôle interne et du contrôle des comptes à faire sortir des manquements dont la négligence peut avoir des conséquences graves non négligeables sur la continuité du projet. Nous analyserons donc les résultats à deux niveaux : au niveau du contrôle interne d'abord et nous passerons ensuite au contrôle des comptes.

6.2.1 analyse des résultats de l'évaluation du contrôle interne

Les défaillances décelées 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 relative petitesse du projet. Dans de telles organisations il est fréquent que certains points du contrôle interne soit négligé.

6.2.2 Analyse des résultats du contrôle des comptes

Au niveau du contrôle des comptes, l'aspect fiscal est celui qui mérite d'être pris très au sérieux ; car ces manquements laissent planer un risque de redressement fiscal. En effet PAEL n'a pas procédé, pour l'année 2004, aux déclarations annuelles des salaires et des sommes versées à des tiers. Ce manque de déclaration a pour conséquence le non paiement à l'Etat des retenues à la source qui lui sont dus.

Les comptes bancaires sur lesquels nous avons porté une grande attention, sont sans irrégularités majeures. Tous les douze rapprochements bancaires, à raison d'un rapprochement par mois, ont été correctement effectués.

Quand aux immobilisations, le sondage que nous avons effectué n'a révélé aucune irrégularité. Tous les biens ayant faits l'objet de vérification physique sont bien présents dans les locaux de la CAEL structure hébergeant le projet PAEL.

Globalement, il ne subsiste pas de grandes menaces sur le projet. Et nous pouvons dire que le projet est relativement bien sécurisé. Toutefois, les irrégularités même mineures, méritent d'être prise au sérieux. Car, elles peuvent avoir, à long terme, des conséquences fâcheuses.

En face donc de tels manquements, quand bien même mineurs, il convient que le cabinet SOREX, auditeur, envisage des recommandations dans le but de corriger les irrégularités relevées tout au long de sa mission.

6.3 Recommandations

Pour une meilleure compréhension et par parallélisme les numéros utilisés pour énumérer les résultats seront reconduits pour les recommandations.

6.3.1 Recommandations sur le contrôle interne

- 1- Procéder à la mise en œuvre des recommandations émises au cours de l'audit de 2003-2004.
- 2- Pré numéroté et authentifier les reçus.
- 3- Séparer les fonctions de caissier et de conservation des articles à vendre par souci de sauvegarde du patrimoine du projet
- 4- Ouvrir des fiches de stock pour les cartes de collectivités locales pour mieux suivre les mouvements de stock.

6.3.2 Recommandations sur le contrôle des comptes

- 1- Nous recommandons la justification de l'écart de 367 400 FCFA sur le chèque n°8051688 émis à l'ordre de Royal Air Maroc pour l'achat d'un billet d'avion.
- 2- Il convient de fournir les pièces justificatives des fonds avancés pour la participation du président UAEL au congrès de Paris. Référence : chèque n° 8135418.
- 3- La CAEL gagnerait à procéder aux déclarations annuelles des revenus aux impôts et à l'Institut de Prévoyance Retraite pour éviter un éventuel redressement fiscal.

Conclusion de la deuxième partie

L'audit de PAEL nous a permis de nous frotter à la pratique de l'audit comptable et financier des projets. Le nombre restreint de points soulevés atteste de ce que le projet est globalement bien géré. Il faut noter qu'il y a eu avant notre passage une mission d'évaluation du projet. Ces deux missions permettent alors aux responsables d'avoir des informations fiables sur la base desquelles, ils pourront prendre les décisions adéquates dans le cadre de leur gestion quotidienne.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

L'audit comptable et financier des projets de développement est une activité qui prend de plus en plus d'importance, vu le nombre croissant de projets de développement sur le continent africain. Il est d'autant plus important que les cas de malversations financières dans ces projets sont légions. Le dernier classement de *Transparency International* sur la corruption montre combien de fois les pays africains sont gangrenés par ce fléau qui anéantit tout espoir de développement dans les pays en voie de développement en général et ceux d'Afrique en particulier.

Il est heureux de savoir que la majorité des bailleurs de fonds, pour ne pas dire tous, exigent de plus en plus des missions de révisions comptables dans les projets de développement qui bénéficient de leurs financements ; toute chose qui permet d'assurer un minimum de sécurité aux projets.

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

BIBLIOGRAPHIE

- 1- **BERNARD Grand, BERNARD Verdalle**, Audit comptable et financier
- 2- Site Banque Mondiale
- 3- **Cleland, David I., King, William R.**; System Analysis and Project Management; McGraw-Hill; Third Edition; 1983.
- 4- **Dictionnaire de management de projet** (4e édition) Ouvrage collectif **AFITEP**
- 5- **Abdoulaye Mohamed LO** : Codex de Comptabilité et Audit des projets
- 6- **Meredith J. et Mantel** (1989). *Project Management : A Managerial Approach*
- 7- **Jacques Magnet** : Eléments de comptabilité publique, 2001
- 8- **CGI** (Code Général des Impôts du Sénégal)
- 9- Actes du Forum 2000 du revisorat
- 10- **Robert OBERT** : Pratique des normes IAS/IFRS, 2004
- 11- Plan Comptable du SYSCOA (Corpus Juridique)
- 12- http://fr.wikipedia.org/wiki/Plan_comptable.
- 13- **Division Comptabilité centrale et comptabilité Opération, Banque Mondiale** : Manuel de Comptabilité générale, Informations financières et Audit : janvier 1995 ;
- 14- **Guy BENEDICT et René KERAVEL**, Evaluation du contrôle interne : 1997
- 15- **Arman Dayan**, Manuel de gestion, 2^e édition, Volume1, 2005

ANNEXES

ANNEXE 1

Un format de ce tableau est proposé ci-après :

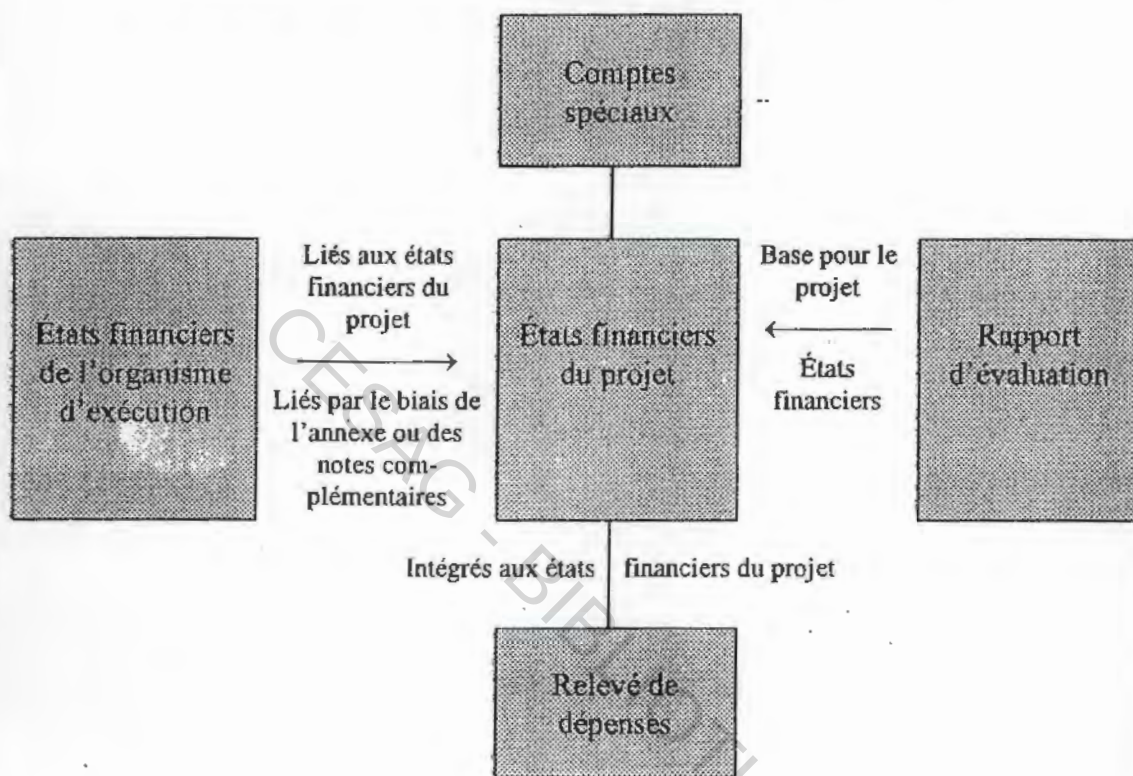
Schéma d'un tableau d'emplois - ressources (en grandes masses) :

Annexe 1

EMPLOIS	Période n	Période n-1	Variations
<u>Emplois patrimoniaux</u> - Immobilisations - Créances - Disponibilités			
<u>Emplois consommés</u> - Charges par nature			
Total des emplois			

RESSOURCES	Période n	Période n-1	Variations
<u>Ressources durables</u> - Fonds de dotation - Fonds de contrepartie			
<u>Ressources temporaires d'engagements</u> - Dettes			
<u>Ressources définitives</u> - Produits par nature			
Total des ressources			

Encadré 4.02

**Les états financiers du projet,
élément essentiel de l'information financière**

Annexe 3

Tableau 1 : Cadre de rendement du PAEL

IMPACT : Les collectivités locales sont mieux habilitées à livrer des services de proximité en adéquation avec les priorités des citoyens (nes) EFFETS : 1. La CAEL assure une gestion intégrée et efficace de ses ressources dans le cadre d'une UAEL fonctionnelle 2. Les élus locaux sont mieux habilités à gérer leurs collectivités locales 3. L'État et les partenaires de la décentralisation prennent en compte les besoins des associations et de leurs membres dans la formulation de politiques et la définition des orientations de l'aide en matière de décentralisation 4. La CAEL parvient à assurer son autonomie financière d'ici cinq (5) ans				
EXTRANTS : VOLET 100 Renforcement des capacités de gestion de la CAEL	EXTRANTS : VOLET 200 Mise en œuvre des programmes de la CAEL	EXTRANTS : VOLET 300 Renforcement du dialogue politique	EXTRANTS : VOLET 400 Autofinancement de la CAEL	EXTRANTS : VOLET 500 Assistance technique et gestion du PAEL
Le personnel de la CAEL est apte à assurer la planification et le suivi de ses programmes et à gérer son fonctionnement selon les dispositions du Manuel de gestion administrative et financière La CAEL évolue dans un cadre juridique favorisant une saine gestion et la prise en compte des besoins des associations d'élus locaux La CAEL satisfait aux exigences d'une vérification financière sur une base annuelle	Les élus connaissent et utilisent les services de la CAEL et comprennent mieux les enjeux de la décentralisation Les collectivités locales exploitent mieux les avantages des programmes d'appui en décentralisation Les élus, appuyés par la CAEL, redynamisent et animent le réseau des acteurs de la décentralisation L'offre de formation est restructurée en vue de mieux répondre aux besoins des bénéficiaires Les élus des conseils ruraux et les secrétaires communautaires améliorent leurs capacités de gestion administrative et budgétaire Les élus locaux développent de nouvelles habilités en matière de gestion du développement local Les élus locaux sont mieux outillés pour entreprendre le dialogue avec les populations Les collectivités locales optimisent leurs capacités de maîtrise d'ouvrage et offrent de meilleurs services en assainissement urbain.	Les associations d'élus accroissent leurs capacités de consultation et de concertation en matière de dialogue politique. Les associations d'élus, appuyées par les services de la CAEL, définissent et mettent en place des stratégies de plaidoirie en matière de dialogue politique.	Les collectivités locales et les associations d'élus paient leurs cotisations de façon régulière La CAEL diversifie ses sources de revenus et accroît son niveau d'autofinancement.	La CAEL bénéficie d'un appui de la part de l'ACE visant à renforcer ses capacités techniques et de gestion Les orientations et actions du projet sont conformes au plan de mise en œuvre du projet et sa gestion respecte les exigences de l'ACDI La direction, le suivi et le contrôle de l'ensemble des activités du projet sont assurés en respect des obligations contractuelles de l'ACE, du plan de mise en œuvre et des plans annuels d'intervention de l'ACE

1.5.1 Organisation de la CAEL

