



Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

**Maîtrise Professionnelle de
Techniques Comptables et
Financières (MPTCF)**

Mémoire de fin de formation

THEME

**Audit Comptable et Financier du projet de développement
« Sécurité Alimentaire »**

Présenté par :

KABRE Wendyam Gisèle

Dirigé par :

Abou WELE

Expert Comptable Consultant



REMERCIEMENTS

Nos remerciements vont à l'endroit de tous ceux qui nous ont encadrée tout au long de cette formation et de ceux qui ont contribué à la rédaction de ce mémoire. Il s'agit des encadreurs et enseignants du Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG), de notre Directeur de mémoire Mr Abou WELE, Mr Issa BARRY du cabinet CGIC Afrique International et ses collaborateurs, qui n'ont ménagé aucun effort pour faciliter notre intégration au sein de leur équipe, et qui ont fait preuve de disponibilité pour notre formation.

Nous remercions également:

- Mr Moussa YAZI, pour ses orientations dans le choix du thème
- Mr Placide LILIOU pour nous avoir assistée dans la rédaction du mémoire
- Mr Victor SANKARA, pour nous avoir trouvé le stage
- Mr Abdoulaye TALL, pour nous avoir accueillie dans son équipe
- Mr Tidiane KANE, pour sa disponibilité
- Mr Auguste Akoué, pour son encadrement
- Mr Alphonse SABA pour ses orientations
- Notre famille, pour sa patience et sa confiance
- Mlle Micheline SARRE pour ses encouragements et son amitié.

SIGLES ET ABREVIATIONS

BAD	: Banque Africaine de Développement
BM	: Banque Mondiale
BTP	: Bâtiment et Travaux Publics
CDR	: Combined Delivery Reports
CFA	: Communauté Financière Africaine
CGIC	: Cabinet de Gestion Comptable et Informatique
CNCC	: Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
DEX	: Direct Execution
DGEPD	: Direction Générale de l'Évaluation des Programmes de Développement
DPD	: Demande de Paiement Direct
DRF	: Demande de Remboursement de Fonds
EU	: Etats Unis
FRAP	: Feuille de Révélation et d'Analyse et de Problèmes
IFAC	: International Federation of Accountants
ISA	: International Standards on Auditing
LPAC	: Comité Local d'Évaluation du Projet
NEX	: National Execution
OHADA	: Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
OMD	: Objectifs du Millénaire pour le Développement
ONG	: Organisation Non Gouvernementale
PAA	: Plan d'Actions Annuel
PME	: Petites et Moyennes Entreprises
PNUD	: Programme des Nations Unis pour le Développement
RA	: Risque d'Audit
RCI	: Risque de Contrôle Interne
Ri	: Risque inhérent
RND	: Risque de Non Détection
SYSCOA	: Système Comptable Ouest Africain
TVA	: Taxe sur la Valeur Ajoutée
UEMOA	: Union Economique et Monétaire Ouest Africaine
UGP	: Unité de Gestion du Projet

LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX

Liste des figures

Figure 1 : Schématisation du modèle d'analyse	25
---	----

Liste des tableaux

Tableau 1: Plan de répartition des tâches	39
---	----

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS	ii
SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX.....	iv
TABLE DES MATIERES.....	v
Introduction générale.....	1
Première partie : Cadre théorique de l'audit comptable et financier des projets de développement	6
Chapitre 1 : Le contexte d'audit des projets financés par le PNUD.....	8
1.1. Les structures impliquées	8
1.1.1. Les modes d'exécution des projets PNUD	8
1.1.2. Les structures privées	10
1.2. Les objectifs.....	11
1.3. Les exigences du PNUD.....	11
1.3.1. Les procédures de décaissement.....	12
1.3.2. Les documents financiers de base	13
Chapitre 2 : La démarche d'audit des projets de développement.....	14
2.1. Les objectifs de l'audit financier et comptable.....	14
2.2. Les principes fondamentaux de la méthodologie d'audit.....	15
2.3. Les différentes phases de l'audit des projets	15
2.3.1. La planification de la mission.....	16
2.3.2. L'examen des principales procédures du contrôle interne	18
2.4. L'examen des comptes et la revue des états financiers	21
2.5. La synthèse et la conclusion de la mission.....	22
2.6. Les difficultés liés à l'audit des projets	22
Chapitre 3 : Méthodologie de la recherche.....	24
3.1. Le modèle d'analyse.....	24
3.2. La population de l'étude et les outils de collecte de données.....	25
3.2.1. Les techniques d'échantillonnage.....	26
3.2.2. Les outils de collecte de données	26
Deuxième partie : Cadre pratique de l'audit comptable et financier du projet de développement Sécurité Alimentaire	31

Chapitre 4 : Présentation du projet « Sécurité Alimentaire ».....	33
4.1. La description du projet Sécurité Alimentaire.....	33
4.1.1. Les objectifs du projet	33
4.1.2. Les modalités de gestion des appuis du PNUD.....	34
4.2. Cadre organisationnel et fonctionnel du projet	34
4.2.1. L'organisation du projet Sécurité Alimentaire	34
4.2.2. L'environnement comptable du projet	34
4.3. Les termes de référence de la mission.....	36
4.3.1. Les objectifs de l'audit	36
4.3.2. Description des rapports financiers	36
4.3.3. Le champ d'application de l'audit.....	37
4.3.4. Synthèses des principaux risques et seuil de signification	37
4.3.5. La démarche d'audit.....	39
Chapitre 5 : L'audit financier et comptable du projet Sécurité Alimentaire	41
5.1. La vérification du respect des procédures du contrôle interne et l'examen des comptes.....	41
5.1.1. Le cycle des immobilisations	41
5.1.2. Le cycle des achats – approvisionnements.....	43
5.1.3. Le cycle des stocks	44
5.1.4. Le cycle du personnel.....	44
5.1.5. Le cycle des opérations de trésorerie.....	45
5.1.6. Le cycle des immobilisations	46
5.2. L'examen des comptes : revue et validation des états financiers	46
5.2.1. Le rapprochement périodique des fonds ou situation de trésorerie (CDR)	47
5.2.2. L'état de rapprochement bancaire	47
5.2.3. La situation périodique du budget	48
Chapitre 6 : Présentation et analyse des résultats de l'audit.....	49
6.1. Les conclusions sur le respect des procédures de gestion	49
6.1.1. Le cycle des immobilisations	49
6.1.2. Le cycle des achats – approvisionnements.....	50
6.1.3. Le cycle des stocks	50
6.1.4. Le cycle du personnel.....	51
6.1.5. Le cycle des opérations de trésorerie.....	51

6.2. Les résultats de l'examen des comptes et de la revue des états financiers.....	52
6.2.1. Le système d'information comptable	52
6.2.2. L'adéquation des opérations comptables et financières et du système d'établissement et de soumission des rapports.....	53
6.2.3. Résultats du contrôle des états financiers	53
6.3. La synthèse et la conclusion de la mission.....	54
CONCLUSION GENERALE	57
BIBLIOGRAPHIE	59
ANNEXES	61

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Introduction générale

Le Burkina Faso s'est engagé à œuvrer pour atteindre les Objectifs du Millénaire pour le Développement (OMD) d'ici 2015. Ces objectifs, consistent à réduire de moitié la pauvreté monétaire et le pourcentage de la population souffrant de la faim. A ce titre, le gouvernement burkinabé bénéficie de l'appui de partenaires techniques et financiers pour la réalisation des activités tels que la Banque Mondiale, la Banque Africaine de Développement (BAD), le Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD), etc. Ainsi, le gouvernement burkinabé a obtenu du PNUD des financements pour la mise en place de programmes et projets de développement s'inscrivant dans la lutte pour l'élargissement des opportunités d'emplois et d'activités génératrices de revenus pour les jeunes et les femmes. Ces projets et programmes, visent la lutte pour l'amélioration de la sécurité alimentaire pour les groupes vulnérables et la gestion des ressources naturelles. Le financement de ces projets se traduit par des prêts ou des dons que le PNUD accorde au Burkina Faso. Les conditions d'obtention de ces prêts ou dons sont décrites dans les accords de financement.

Les projets de développement initiés par l'Etat et le PNUD n'ont pas vocation à faire des bénéfices comme dans une société commerciale. Il est plutôt établi que tous les projets de développement sont astreints à une rentabilité « publique » donc généralement plus partagée. C'est pourquoi, le PNUD et le gouvernement, attentifs à l'utilisation des fonds alloués aux projets, exigent que la gestion des projets soit organisée de manière à ce que les opérations financières et la passation des marchés fassent l'objet de procédures soumises à des vérifications ou à des contrôles appropriés.

Malgré ces exigences, les projets financés par le PNUD sont bien souvent confrontés à des problèmes, dont les plus graves sont :

- les détournements des fonds destinés à l'exécution des activités,
- et le non achèvement des activités prévues dans les délais.

Les principales causes de ces difficultés sont :

- la gestion imprudente et non économique des ressources par les gestionnaires ;
- le recrutement d'agents qui ne maîtrisent pas toujours les procédures du PNUD ;
- le non respect des procédures de décaissement ;
- l'absence d'outils de gestion permettant de suivre l'exécution du budget et de la trésorerie ;
- l'absence de cadre comptable adapté au projet conduisant à l'application approximative de celui du SYSCOA ;

- et l'absence d'un plan comptable adapté au projet.

Ces problèmes très souvent ont pour conséquences, la décision du PNUD de suspendre les financements ou celle de confier l'exécution des programmes et projets à des agents d'exécution autres que l'Etat.

Tout comme les autres projets et programmes financés par le PNUD, le projet « Sécurité Alimentaire » est exposé aux mêmes problèmes. Ce projet, élaboré et conclu entre le Ministère de l'Economie et des Finances du Burkina Faso et le Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD), a été mis en place dans le but de former les jeunes agriculteurs aux nouvelles techniques de culture afin d'augmenter le niveau de production agricole.

Dans le souci de retrouver la confiance du PNUD et du gouvernement, mais aussi dans le but d'encourager la dynamique des projets de développement au Burkina Faso, il convient pour le projet « Sécurité Alimentaire » de prendre des dispositions adéquates permettant d'identifier les difficultés déjà existantes, de proposer des solutions pour y remédier et de maîtriser les risques existants. Les moyens de redressement de la gestion des projets peuvent être :

- des formations sur le renforcement des capacités du personnel comptable des projets,
- des évaluations périodiques du niveau d'avancement des réalisations,
- des audits annuels pendant la durée de vie des projets.

De toutes ces solutions, l'audit des comptes a fait ses preuves dans la détection et la prévention des fraudes. C'est dans ce cadre que le projet de développement « Sécurité Alimentaire », a fait appel au Cabinet de Gestion Comptable et Informatique (CGIC-Afrique International) pour l'audit des comptes du projet pour l'exercice 2008.

La principale question à laquelle les auditeurs devraient trouver une réponse est : les informations contenues dans les états financiers reflètent-elles l'image du patrimoine et de la situation financière du projet ? Ayant pris part à la réalisation de cette mission, nous avons choisi comme thème de mémoire : l'audit comptable et financier du projet de développement Sécurité Alimentaire. La réponse à cette question soulève les interrogations ci après :

- les procédures administratives et financières relatives aux dépenses sont elles conformes au manuel de procédure établi par le PNUD ?
- la comptabilité est elle dûment tenue ?

- les états financiers sont-ils régulièrement établis ?

Pour trouver réponses à toutes ces questions, notre objectif principal est de vérifier que les procédures mises en place par le PNUD pour la gestion du projet ont été respectées et que les états financiers ont été régulièrement établis. Pour cela, nous poursuivrons les objectifs spécifiques visant :

- à vérifier par rapport au manuel de procédures mis en place par le PNUD que :
 - les autorisations d'achat se rapportent à des dépenses éligibles
 - les autorisations d'achat sont signées par les personnes habilitées
 - les acquisitions de biens et de services sont faites sur appel d'offre
 - les achats de biens et de services sont effectués hors TVA
 - le compte bancaire est soumis au système de co-signature ;
- à vérifier que la comptabilité est régulièrement tenue, en nous assurant que :
 - les pièces justificatives existent et sont dûment établis
 - le montant de la pièce justificative est correct
 - les pièces justificatives ont été numérotées et classées par ordre chronologique
 - les pièces justificatives ont été imputées correctement
 - les imputations ont été enregistrées régulièrement dans la comptabilité ;
- à vérifier que les états financiers ont été régulièrement établis en effectuant :
 - des tests de cohérence entre la balance, le grand livre et le bilan
 - une analyse du détail des comptes.

L'audit comptable et financier du projet Sécurité Alimentaire, que nous effectuerons, se limitera aux activités réalisées et financées sur les fonds PNUD au cours de l'exercice 2008.

L'intérêt de l'étude de ce thème se situe à trois niveaux :

- tout d'abord, les résultats contenus dans le mémoire, contribueront à la rédaction du rapport d'audit. Ce rapport permettra au PNUD et au gouvernement burkinabé de :
 - s'assurer que les fonds reçus ont servi exclusivement à la réalisation des objectifs du projet ;

- s'assurer que les dispositions de l'accord de financement en ce qui concerne les aspects financiers et comptables ont été respectées ;
- vérifier que les états certifiés de dépenses présentés au PNUD pour l'obtention de la prochaine avance, sont fiables et que les factures et pièces comptables qui servent à les justifier sont authentiques ;
- ensuite, ce mémoire constituera pour le lecteur un document de recherche sur l'audit des projets, plus particulièrement sur ceux financés par le PNUD ;
- enfin, pour nous même stagiaire, les travaux exécutés pour la rédaction de ce mémoire nous permettront d'approfondir nos connaissances en matière de gestion des projets, et de maîtriser les techniques d'audit des projets de développement.

Le mémoire sur l'audit comptable et financier du projet Sécurité Alimentaire s'articulera en deux parties :

- la première partie consacrée au cadre théorique se compose de 3 chapitres. Dans le chapitre 1, nous décrirons pour les projets financés par le PNUD, le contexte et les conditions dans lesquels les activités prévus sont exécutées. Le second chapitre présentera les diligences mises en œuvre pour l'audit du projet Sécurité Alimentaire. Puis, le 3^{ème} chapitre résumera la méthodologie de recherche, pour la réunion des éléments contribuant à la rédaction du mémoire;
- la deuxième partie consiste en la mise en application de la démarche développée dans la partie théorique. Cette partie comprend également 3 chapitres. Le premier consistera à la présentation du projet Sécurité Alimentaire, le second visera la description des travaux mis en place pour l'audit du projet. Le 3^{ème} chapitre contiendra la présentation et l'analyse des résultats de l'audit.

Première partie :

**Cadre théorique de l'audit comptable et financier des projets de
développement**

Introduction

L'un des objectifs du PNUD est de contribuer à la réduction de la pauvreté par le financement de projets dans les pays en voie de développement. Le financement de ces projets se traduit par des prêts ou des dons que le PNUD accorde aux Etats et dont les conditions sont décrites dans les accords de financement. Conformément aux exigences du PNUD, les fonds alloués dans le cadre de ces financements, doivent être utilisés dans des conditions d'efficacité et d'efficience, notamment aux seules fins pour lesquelles ils ont été accordés. La gestion de ces financements est généralement confiée à des entités autonomes qui peuvent être du secteur privé ou public. Les entités chargées de l'exécution du projet sont directement liées au PNUD pour toutes les opérations de décaissements.

Cependant, compte tenu du nombre important de projets gérés par le PNUD, ce dernier ne peut avoir le contrôle sur toutes les activités, c'est la raison pour laquelle il fait appel aux auditeurs pour le contrôle de ces projets.

Cette partie du mémoire décrira le contexte dans lequel évolue les projets financés par le PNUD et présentera la démarche d'audit des projets de développement puis, révélera la méthodologie de recherche.

Chapitre 1 : Le contexte d'audit des projets financés par le PNUD

Les projets financés par le PNUD sont en général des projets d'investissement nécessitant l'apport de biens et de services particuliers pour atteindre les objectifs définis. Ces projets sont mis en place dans le cadre de la réalisation de programme en appui aux actions gouvernementales. La mission spécifique qui leur est assignée étant d'intérêt public, il convient de veiller à ce que les ressources allouées soient utilisées de façon efficace et efficiente. C'est la raison pour laquelle, le PNUD prévoit un mode de gestion particulier pour les projets concernés.

Ce chapitre est consacré à la description de l'environnement dans lequel évoluent les projets financés par le PNUD. Pour se faire, nous présenterons les structures impliquées dans l'exécution des projets, déclinons les objectifs poursuivis par le PNUD à travers l'accord de financement. Puis, nous rappellerons les exigences du PNUD en matière de gestion des projets, et celles relatives à l'audit.

1.1. Les structures impliquées

En vue d'assurer un suivi des projets, l'Etat qui emprunte les fonds, désigne un maître d'ouvrage qui peut être une structure d'Etat ou une structure privée.

1.1.1. Les modes d'exécution des projets PNUD

Le PNUD intervient en faveur du développement des pays pauvres par la mise en place de projets répondant aux priorités nationales. Le PNUD ne s'engage généralement pas dans l'exécution et la gestion des projets. Pour cela, le manuel d'exécution des projets de développement décrit 4 modalités d'exécution que sont (PNUD 1998 : 5) :

- l'exécution Nationale (NEX), qui se réfère à l'exécution par une institution nationale, (plus large qu'une institution gouvernementale) ;
- l'exécution par une organisation non gouvernementale (ONG), qui est une sous modalité de l'exécution nationale ;

- l'exécution par une agence des Nations Unies ;
- et l'exécution directe qui se réfère à l'exécution par le PNUD (Direct Execution, ou DEX).

1.1.1.1. La modalité NEX

Selon le manuel de procédures d'exécution des projets de développement, PNUD (1998 : 6), la modalité NEX est utilisée lorsque les autorités nationales ont la capacité adéquate pour assurer les fonctions et les activités du programme ou du projet. L'Exécution Nationale est considérée comme la norme puisqu'elle est censée contribuer effectivement à :

- une plus grande autonomie nationale,
- un développement durable des programmes et projets de développement,
- la réduction de la charge de travail et l'intégration dans des programmes nationaux.

Toutefois, un agent du PNUD est chargé du suivi – évaluation du projet et rédige un rapport sur les réalisations chaque trimestre.

1.1.1.2. L'exécution par une ONG

Dans le cas où une ONG est désignée pour réaliser un projet du PNUD, celle-ci doit posséder le statut juridique permettant d'exercer conformément aux lois régissant les ONG dans le pays bénéficiaire du programme (PNUD, 1998 : 8). Pour chaque projet, le PNUD signe un Accord de Coopération de Projet avec l'ONG désignée et celui-ci sert d'accord juridique de base entre le PNUD et l'ONG. Lorsque des ONG sont désignées en tant que partenaire de mise en œuvre pour les activités du PNUD, la responsabilité de la totalité de la gestion du projet, y compris l'obtention des résultats du projet, incombe à l'ONG. Dans ce type d'exécution, un agent du PNUD est désigné pour le suivi et l'évaluation du projet.

1.1.1.3. L'exécution par une agence des Nations Unies

Dans le cas d'une exécution mise en œuvre par une agence des Nations Unies, tous les projets doivent inclure, autant que possible, des objectifs spécifiques pour le transfert progressif des

responsabilités de gestion vers les institutions nationales. Selon le manuel des procédures d'exécution, PNUD (1998 : 10), cette exécution se réfère à une délégation de responsabilité à une agence pour l'exécution et la gestion de projets du PNUD et s'applique lorsque :

- les activités nécessitent une technicité, une expertise sectorielle ou des capacités de gestion spécifiques ;
- le gouvernement n'a pas les capacités substantives ou de gestion.

Tout comme dans les 2 modalités d'exécution ci-dessus présentées, un agent du PNUD est chargé du suivi - évaluation du projet.

1.1.1.4. L'exécution Directe (DEX)

Dans le cas d'une exécution directe, le bureau de pays du PNUD doit soumettre une demande au siège. Il peut demander l'autorisation soit, pour approuver le PNUD comme l'entité d'exécution pour un projet spécifique (une seule décision), ou exercer l'autorité d'approbation DEX pour une période spécifique, sans dépasser une année (un nombre non spécifié d'approbations DEX peut être effectué au cours d'une période donnée). Dans les deux cas, l'autorité déléguée ne peut être exercée que dans des pays en situation de développement spéciale (crise humanitaire, guerre, etc....) (PNUD, 1998 : 12).

1.1.2. Les structures privées

Il s'agit généralement d'entreprises évoluant dans les secteurs d'activité liés à la nature du projet. Elles ont pour objet de recevoir mandat ou délégation du maître d'ouvrage public et notamment de l'Etat ou des collectivités territoriales, pour faire exécuter pour leur compte par des tiers, toute fourniture de biens, de services, ou de prestations d'études relevant de leur domaine d'intervention. Pour ce faire, une convention cadre est signée entre l'Etat et la structure en question. Afin de permettre un contrôle efficace de la gestion des projets, le PNUD exige dans les accords de prêts que la comptabilité des projets soit distincte de celle de la structure privée concernée.

1.2. Les objectifs

Les objectifs fixés aux structures ci-dessus présentées sont de plusieurs ordres :

- missions d'intérêt public (Pandja 2002 : 14) :
 - exécuter les projets de développement dans les délais et selon les principes suivants : économie, impartialité et efficacité ;
 - introduire et appliquer des procédures simplifiées, efficaces et contrôlables, pouvant plus tard servir de référence d'efficacité pour l'Administration et les Collectivités dans la gestion des marchés publics ;
 - financer des aides au développement des secteurs primaires de l'économie et des infrastructures de base et sociales ;
 - fournir un appui institutionnel et organisationnel par le renforcement de capacités techniques des administrations publiques et des populations villageoises.
- création d'emplois : encourager l'usage des méthodes à haute intensité de main d'œuvre chaque fois qu'elles présentent une efficacité économique, pour contribuer ainsi à la création d'emplois et à la lutte contre la pauvreté ;
- développement des capacités dans le secteur du bâtiment et des travaux publics : inciter, favoriser le développement du secteur privé national, notamment des bureaux d'études et des Petites et Moyennes Entreprises (PME) en général, et du secteur du Bâtiment et des Travaux Publics (BTP) en particulier, faciliter le renforcement de leur capacité à étudier, réaliser et superviser un large éventail de travaux d'infrastructures.

1.3. Les exigences du PNUD

Dans un environnement où les ressources financières sont rares et les projets complexes, il est impératif que le système de gestion financière d'un projet soit suffisamment solide pour fournir une information fiable et utile aux fins de contrôle et de prise de décision. C'est dans cette optique que le PNUD énonce un certain nombre d'obligations que les structures de gestion sont appelées à respecter. Il s'agit notamment des procédures de décaissement, des documents financiers de base, des dispositions applicables en matière d'audit, et de la réalisation de l'audit.

1.3.1. Les procédures de décaissement

La gestion des ressources du projet est confiée au chargé de projet, qui initie les dépenses pour l'exécution des activités approuvées par le responsable de l'agent de réalisation, conformément au document de projet et au plan de travail. Deux types de décaissement existent : les avances de fonds et les paiements directs (Annexe 1, page 61).

1.3.1.1. Les avances de fonds

Les programmes et projets sont normalement financés par des avances trimestrielles que le bureau de pays du PNUD consent à l'agent d'exécution. Pour assurer une utilisation optimale des ressources du PNUD, les avances sont consenties sur la base d'une prévision des dépenses trimestrielles ou mensuelles, conformément au plan de travail. L'agent d'exécution soumet toutes les demandes d'avance au bureau de pays du PNUD dans le cadre du rapport financier dans un délai de 15 jours après la fin du trimestre (Annexe 2, page 62).

Le bureau de pays du PNUD doit, dès réception du rapport financier, vérifier si des ressources sont disponibles au titre du budget et veiller à ce que le montant demandé ne soit pas supérieur au montant qui serait raisonnablement nécessaire pour couvrir les décaissements des trois prochains mois ; sinon, les montants demandés peuvent être revus à la baisse.

1.3.1.2. Les paiements directs

Tout agent d'exécution peut demander au PNUD d'effectuer des paiements au profit de tiers pour des biens et services fournis à un programme ou projet. Lorsque le PNUD effectue un paiement au nom d'un agent d'exécution, ce dernier doit soumettre au bureau de pays du PNUD le formulaire type « Demande de paiement direct », dûment remplie et signée par l'agent d'exécution, qui en conserve l'original. Une fois le paiement effectué par le bureau de pays, le PNUD doit transmettre à l'agent d'exécution copies des pièces justificatives (bordereaux interservices, bordereaux de décaissement, copies de chèque, etc.).

1.3.2. Les documents financiers de base

Le PNUD exige que tous les pays bénéficiant de l'appui aux programmes de développement, présentent des états financiers qui rendent compte de la performance du projet pour chaque exercice. Ces états financiers sont consignés dans un rapport financier et doivent contenir :

- le tableau financier des ressources et des emplois (Annexe 2, page 62);
- l'état des biens acquis et cédés et du matériel utilisé ;
- les principes comptables adoptés et les notes annexes;
- une attestation de la Direction indiquant que les fonds du PNUD ont été employés aux fins prévues, conformément aux dispositions pertinentes de l'accord juridique du PNUD.

En plus des états financiers, les responsables de tous les projets produisent périodiquement des rapports financiers rendant compte des recettes et des dépenses au regard des prévisions budgétaires.

Dans ce chapitre, nous avons exploré les conditions de financement des projets de développement par le PNUD. La mise en exécution des projets peut être faite sur exécution nationale, sur exécution par une ONG, sur exécution par une agence des Nations Unis, ou sur exécution directe. Une fois le financement accordé, les fonds peuvent être mis à la disposition du projet par le principe des avances de fonds ou directement exécutés par le PNUD par paiement direct. Ensuite, nous avons présenté les termes de référence de l'audit par les objectifs de l'audit, le champ d'application de l'audit et les conditions de réalisation de l'audit. Tous ces éléments serviront à la conception de la méthodologie d'audit des projets de développement dans le prochain chapitre.

Chapitre 2 : La démarche d'audit des projets de développement

Le terme audit est de plus en plus utilisé, parfois à juste titre, souvent à tort. Il fait cependant l'objet d'une définition précise et se décline selon son domaine d'application (audit interne, audit externe...). Dans le cadre du mémoire, notre objectif est de procéder à l'audit comptable et financier du projet. Notion que COLLINS et VALIN (1992 : 21) présentent comme *« l'examen technique rigoureux et constructif auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la qualité et la fiabilité de l'information financière présentée par une entreprise au regard de l'obligation qui lui est faite de donner en toutes circonstances, dans le respect des règles de droit et des principes comptables en vigueur, une image fidèle de son patrimoine, de sa situation financière et de ses résultats »*.

Dans ce chapitre, nous présenterons les objectifs de l'audit comptable et financier, évoquerons les normes relatives au comportement professionnel et l'organisation générale de la mission d'audit des projets PNUD.

2.1. Les objectifs de l'audit financier et comptable

La norme ISA 200 stipule que *« l'objectif de l'audit d'états financiers est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. »*

SCHICK et LEMANT (2002 : 196), déclinent les objectifs de l'audit en trois éléments :

- étudier quels sont les aspects à maîtriser sur dossier (prise de connaissance du domaine et prise de conscience de ses risques et opportunités) puis sur le terrain (analyse des risques) et décider quelles investigations mener ;
- déterminer quels problèmes s'y posent : s'assurer de la réalité des forces apparentes et évaluer les conséquences des faiblesses entrevues. Pour chaque risque ou dysfonctionnement, en établir la preuve, l'origine et l'impact ;

- en faire prendre conscience aux responsables et développer avec eux les solutions organisationnelles, puis établir un bref rapport final informant la Direction et engageant les responsables.
- GRAND et VERDALLE (2006 :14) quant à eux se font plus précis sur l'objectif général de la mission d'audit, qu'il présente comme étant le fait de s'assurer que les documents financiers traduisent correctement la situation économique et l'activité de l'entité étudiée. Les documents doivent donner une image fidèle de l'entité.

Ces auteurs se rejoignent sur l'objectif principal de l'audit comptable et financier qui est d'analyser les comptes d'une organisation sous l'aspect de la qualité de l'information. Il s'agit de savoir si les chiffres sur lesquels s'appuient les décisions des investisseurs, des responsables et des tiers sont fiables, c'est-à-dire fondés sur des conventions connues et attendues des utilisateurs d'une organisation.

2.2. Les principes fondamentaux de la méthodologie d'audit

Les quatre grands principes sont selon RENARD (2002 : 179) la simplicité, la rigueur, la relativité du vocabulaire et l'adaptabilité :

- la simplicité : la méthodologie à utiliser doit être facile à comprendre et applicable ;
- la rigueur : le déroulement d'une mission d'audit interne exige la plus grande rigueur et pour s'appliquer celle-ci doit obéir à des règles ;
- la relativité du vocabulaire : il s'agit d'accepter que les différentes phases puissent être nommées de façon différente et qu'elles présentent çà et là des singularités spécifiques ;
- l'adaptabilité : la méthode est unique mais elle n'est pas identique.

2.3. Les différentes phases de l'audit des projets

L'approche pour auditer les états financiers d'un projet, est généralement simple, et est similaire à beaucoup d'égards à celle pour auditer une entreprise. Il comprend une

connaissance générale du projet, une évaluation des principales procédures du contrôle interne, l'examen des comptes et la revue des états financiers, la formulation des recommandations et la rédaction du rapport d'audit. Les spécificités des projets conduisent l'auditeur à marquer sa démarche autour de quelques étapes essentielles que sont :

- la planification de la mission ;
- l'évaluation des principales procédures du contrôle interne ;
- l'examen des comptes ;
- la synthèse et la conclusion de la mission.

2.3.1. La planification de la mission

La planification a pour objet de préparer l'exécution de la mission d'audit. D'une certaine manière, la planification représente une organisation du travail d'audit qui sera réalisé. Elle comprend selon SILLERO (2003 : 27), l'acceptation de la mission et la prise de connaissance générale du projet à auditer.

2.3.1.1. L'acceptation de la mission

L'auditeur ne peut s'engager dans une mission qu'après avoir préalablement mis en œuvre une procédure visant à décider de l'acceptation de celle-ci. Ainsi sont examinés des critères (SILLERO, 2003 : 27) :

- propres à sa structure : disponibilité, compétences, délais, indépendance et incompatibilité ;
- propres à l'entité à auditer, qui s'apprécient grâce à une prise de connaissance rapide : activité, organisation générale, qualité du personnel, qualité de la direction, existence de risques avérés (juridiques, sociaux, fiscaux).

2.3.1.2. La prise de connaissance générale du projet

Cette étape est très importante car c'est au cours de cette prise de connaissance que l'auditeur effectue ses premières visites dans l'entité, qu'il examine tous les éléments à caractère

juridique, financier, fiscal, technique, qui peuvent apporter des informations lui permettant de mieux remplir sa mission de contrôle. Dans le cas des projets de développement, le travail de prise de connaissance du projet tournera autour des documents suivants (PNUD, 1998 : 17) :

- la convention de financement,
- le plan d'opération,
- les rapports d'activités et financiers périodiques,
- les documents de rétroaction,
- le manuel d'exécution technique du Projet (manuel d'opérations),
- et le manuel de procédures administratives, financières et comptables.

En définitive, la vérification des projets de développement ne peut se faire sans une étude préalable de tous les documents susmentionnés qui permettra d'identifier le seuil de signification et de risque, puis d'élaborer la stratégie d'audit.

2.3.1.2.1. L'identification d'un seuil de signification et du risque d'audit

Après les premiers entretiens et visites, l'auditeur évaluera le risque d'engagement. Ce risque est largement déterminé par le risque d'audit, c'est-à-dire le risque qu'un auditeur exprime une opinion incorrecte du fait que les états financiers présentent de nombreuses anomalies significatives :

- évaluer le risque d'audit : c'est-à-dire la possibilité d'exprimer une opinion incorrecte sur l'exactitude des états financiers de l'institution, tant au niveau des états financiers qu'au niveau des soldes de comptes. ;
- définir le seuil de signification : c'est-à-dire déterminer la limite au-delà de laquelle les erreurs potentielles sont considérées comme problématiques. Si la somme des anomalies non corrigées identifiées durant l'audit dépasse le seuil de signification, l'auditeur peut être dans l'impossibilité d'émettre une opinion sans réserve. Le seuil de signification est inversement proportionnel au risque d'audit.

2.3.1.2.2. L'élaboration de la stratégie d'audit

- La stratégie d'audit est généralement matérialisée par un memorandum d'approche qui est un document interne de planification. Cette stratégie vise à déterminer le mix des procédures à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs d'audit, en conciliant au mieux l'efficacité, la gestion du risque et la rentabilité. Elle est définie par rapport au niveau de confiance accordé aux contrôles de direction, contrôles informatiques généraux et les contrôles d'application (LESAGE, 1999 : 108).

2.3.2. L'examen des principales procédures du contrôle interne

Pour ce qui concerne les projets financés par le PNUD, un manuel est mis à la disposition des gestionnaires. Ce manuel décrit les différentes procédures à respecter dans la gestion du projet. Conformément aux termes de références de la mission d'audit, notre tâche sera de rassurer les agents du PNUD que ces procédures sont respectées par les gestionnaires. Par conséquent, il ne s'agira pas d'une évaluation du contrôle interne mais plutôt d'une revue des procédures relatives aux différents cycles de gestion.

Pour ce faire, nous vérifierons le respect des principales procédures qui concernent (PNUD, 1998 : 18):

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

Afin de procéder à la vérification du respect des procédures définies par le PNUD, nous procéderons dans les paragraphes suivants à la présentation de techniques de revue proposées par quelques auteurs.

2.3.2.1. Les procédures d'achats de biens et de services

Cette rubrique est choisie en raison des importants mouvements de fonds qui peuvent être engagés pour l'achat des biens d'équipements ou la réalisation des grands travaux. Le manque de contrôle peut être source de malversation. Ainsi SCHICK et LEMANT (2002 : 14) proposent à l'auditeur de chercher à connaître dans ses vérifications :

- les méthodes de passation des marchés retenues pour le projet ;
- les seuils minima de leur application ;
- les règles de réception des offres, de leur dépouillement et d'attribution de marché;
- les différentes clauses contractuelles et leur respect par les parties ;
- dans les cas des travaux importants, la procédure suivie pour le démarrage des travaux, la liquidation des décomptes, l'autorisation et les exécutions de travaux supplémentaires.

Pour mieux asseoir son opinion sur ces transactions, l'auditeur peut effectuer un contrôle physique des livraisons ou des prestations objet du marché. Il peut s'adjoindre les services d'un spécialiste pour ce genre de vérification.

2.3.2.2. Les services de consultation et les séminaires de formation

Les projets qui exercent dans l'appui institutionnel ou le renforcement des capacités aux bénéficiaires du Projet, font beaucoup recours aux services des consultants. La sélection des consultants obéit en général à des procédures de mises en concurrence. Ainsi, l'auditeur doit examiner les aspects ci-après selon SCHICK et LEMANT (2002 : 28) :

- la conformité de la mission du consultant aux activités du projet ;
- la procédure utilisée pour la sélection du consultant (c'est la procédure de liste restreinte qui est la plus courante) ;
- l'existence de termes de référence définissant les objectifs de la mission, les types de services demandés, les délais impartis et les résultats attendus ;

- les règles d'audit des offres et de leur classement ;
- le degré de respect des différentes clauses contractuelles.

2.3.2.3. L'auditeur doit s'assurer de l'existence du rapport du consultant. Les procédures liées aux missions et aux déplacements

La réalisation de certaines activités des projets de développement nécessite souvent des déplacements occasionnant le versement d'indemnités aux agents concernés. L'engagement de telles dépenses n'est pas exempt de risques quant à la réalité des missions et de leur autorisation. Le contrôle des procédures liées aux missions et déplacements doit s'appuyer sur les éléments suivants selon SCICK et LEMANT (2002 : 30) :

- l'existence d'un ordre de mission dûment signé ;
- l'indication sur l'ordre de mission des dates et heures de départ et de retour ;
- le visa de l'autorité du lieu où se déroule la mission certifiant la date et l'heure d'arrivée et celle de retour ;
- le taux de per-diem versé par rapport à la réglementation officielle ou aux normes arrêtées dans le projet ;
- le rapport de mission produit à l'issu du déplacement.

2.3.2.4. Le suivi des véhicules et des matières

Le constat qui a été fait est que les réparations de véhicules et les consommations de carburant sont sujettes à des abus répétés dans les projets de développement : emploi des véhicules et utilisation du carburant au dehors du cadre des activités du projet, remplacement non justifié des pièces de véhicule, etc. Dès lors dans sa démarche, le vérificateur doit s'intéresser aux conditions de suivi des véhicules et des consommations de carburant. Ces vérifications doivent être orientées sur les aspects suivants :

- la tenue d'une fiche décrivant les réparations effectuées sur le véhicule y compris les pièces changées ;

-
- la procédure de mise en concurrence pour les réparations importantes ;
 - la tenue d'un carnet de bord par,
 - l'existence d'un rapport mensuel établi par une personne indépendante de chaque véhicule sur la consommation de carburant et sur les distances parcourues.

2.4. L'examen des comptes et la revue des états financiers

Sur la base des présomptions acquises lors de l'étape précédente, l'auditeur a appréhendé les éléments de preuve qui lui manquaient pour donner à son opinion un caractère objectif et raisonnable. Les points faibles vont induire le renforcement des contrôles et même le recours à des tests complémentaires. L'objectif est de mesurer, aussi exactement que possible, l'impact des faiblesses du système sur les comptes. Cette dernière méthode vise à rapprocher les soldes comptables des réalités qu'ils représentent.

Trois types de tests peuvent être utilisés selon MIKOL (1999 :152) :

- l'inspection physique ou inventaire physique;
- la confirmation externe ou confirmation directe ou encore circulation ;
- l'examen des documents détenus par l'entité.

Le but poursuivi est d'indiquer les points spécifiques de la vérification des comptes dans le cadre des projets de développement. L'étendue de la vérification des comptes dépend largement des procédures mises en place dans le cadre du projet. Si ces procédures sont viables, le système des sondages à partir d'échantillons significatifs est recommandé. Dans le cas contraire, l'auditeur fait appel aux techniques de vérification couramment utilisées. On peut citer (MIKOL, 1999 : 152) :

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

- la circularisation qui consiste à confirmer par courrier les soldes des tiers concernés en conformité avec les chiffres de la comptabilité.

Cependant, la qualité des procédures d'un projet ne suffit pas, à elle seule, à favoriser une meilleure vérification de ces comptes.

L'auditeur doit, en effet, prendre en considération les éléments suivants : régime fiscal des opérations, le contrôle budgétaire et des pourcentages de dépenses, les comptes spécifiques liés à la mobilisation des ressources, le compte spécial et les engagements (MIKOL, 1999 : 152).

2.5. La synthèse et la conclusion de la mission

La synthèse des travaux menés par l'auditeur est une phase majeure de la fin de mission ; elle vise à s'assurer que le plan de mission (et ses adaptations) a été mené à terme.

Il est d'usage de matérialiser ainsi la conduite de finalisation de la mission (GRAND et VERDALLE, 2006 : 37):

- revue et visa par le chef de mission des travaux effectués et des conclusions intermédiaires émises ;
- examen des points soulevés et des solutions apportées ;
- synthèse des redressements et reclassements suggérés (acceptés ou non) ;
- examen des points en suspens s'il en reste et de leur impact sur l'opinion ;
- éventuellement, formation sur la base d'un questionnaire d'aide à la revue des remarques suggérées par le déroulement de la mission.

2.6. Les difficultés liées à l'audit des projets

Les difficultés liées à l'audit des projets sont essentiellement liées à l'absence de cadre comptable défini pour les projets. Il en résulte :

- une application approximative des textes du SYSCOA en ce qui concerne le traitement des opérations financières,
- l'absence d'un cadre comptable définissant les principes de tenue des comptes, par conséquent, les principes varient en fonction du bailleur de fonds,

- l'absence d'un plan comptable, en conséquence, certains utilisent le plan comptable SYSCOA, d'autres créent leur propre plan et certains n'utilisent pas de comptes et enregistrent les opérations par ligne budgétaire,
- l'absence de logiciel comptable, par conséquent, certains projets tiennent leur comptabilité sur EXEL et d'autres tiennent une comptabilité sur papier,
- les projets ne sont pas très ouverts à l'audit, la plupart n'ont pas été audité auparavant par conséquent les auditeurs sont perçus comme des inspecteurs de police.

Toutes ces difficultés ci-dessus énumérées constituent un véritable obstacle à la bonne exécution de la mission d'audit.

L'audit des projets de développement présente ses spécificités, mais les diligences à mettre en œuvre par l'auditeur rentrent dans le cadre de celles généralement admises sur le plan international. Pour l'exécution de ces tâches, l'auditeur fait appel à certains outils de collecte de données pour obtenir les résultats. Dans le prochain chapitre nous présenterons la méthodologie de recherche.

Chapitre 3 : Méthodologie de la recherche

La revue de littérature réalisée dans les deux premiers chapitres, va nous permettre d'élaborer la méthodologie à suivre pour atteindre les objectifs de notre étude. Il s'agit d'une part de la schématisation de la revue de littérature, et d'autre part de la description de la démarche de collecte et d'analyse des données nécessaires à la finalisation de l'objectif visé.

Dans ce chapitre, nous élaborerons le modèle de synthèse des développements théoriques faits précédemment, afin d'avoir une vision globale de toutes les variables qui influent sur le système. Puis, nous présenterons les outils de collectes de données que nous utiliserons, et enfin nous décrirons la méthode d'analyse des données.

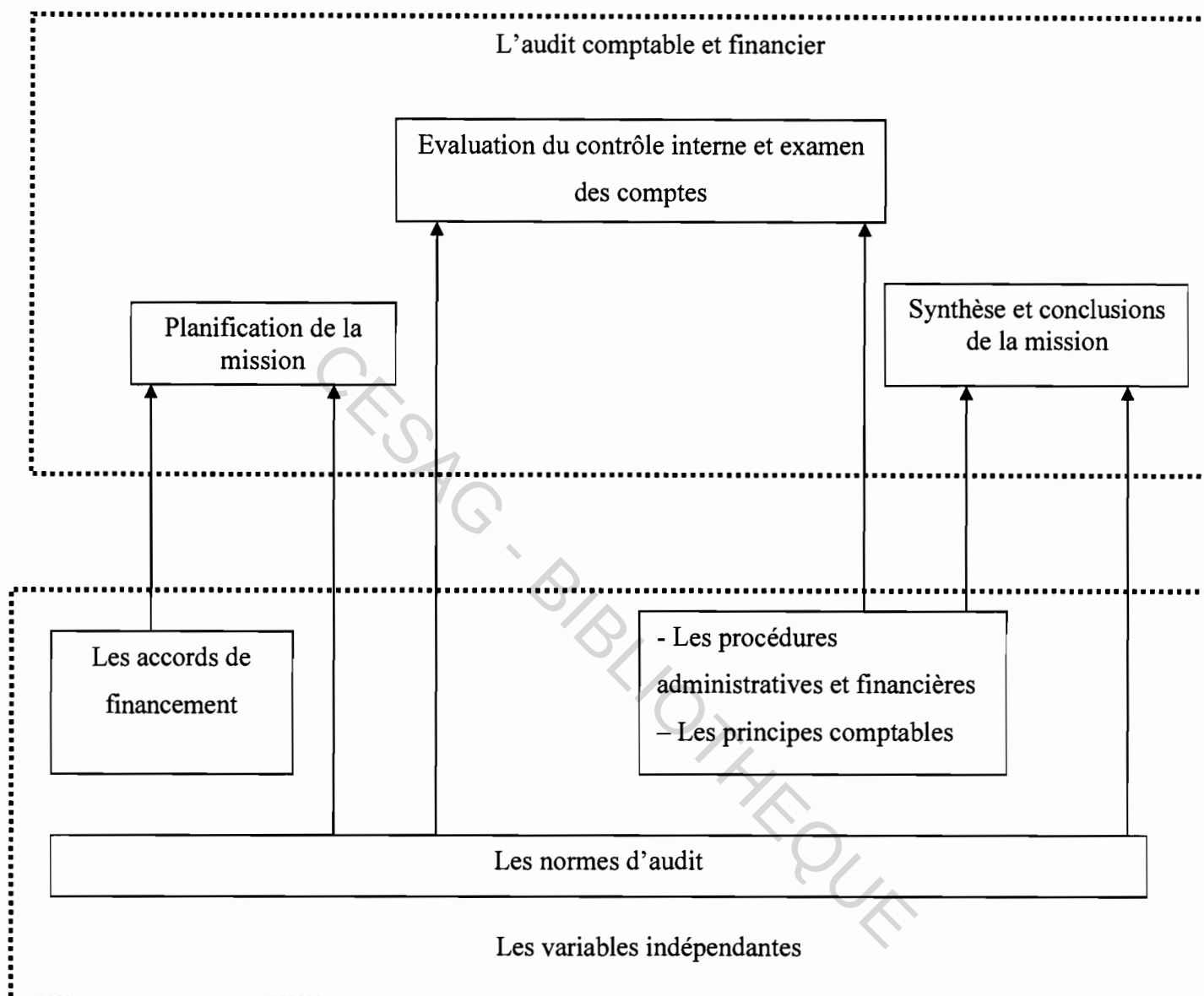
3.1. Le modèle d'analyse

Le modèle d'analyse permet de mettre en relation les variables qui influent sur l'audit du projet. Dans une relation de cause à effet, la cause est la variable indépendante et l'effet la variable dépendante. Le modèle d'analyse que nous concevrons reprendra schématiquement les principales étapes de l'évaluation. La définition opérationnelle des variables dans le cadre de notre travail est faite de la variable dépendante que constitue l'audit financier et comptable du projet dont les composantes sont :

- la planification de la mission d'audit,
- la vérification du respect des principales procédures,
- l'examen des comptes,
- et les synthèses et conclusions de la mission.

Les variables indépendantes retenues sont les éléments sur lesquels nous porterons notre attention du fait de leur influence. Il s'agit :

- de l'accord de financement,
- des procédures administratives et financières mises en place par le PNUD,
- des normes internationales d'audit,
- et des principes comptables.

Figure 1 : Schématisation du modèle d'analyse

Source : Nous même

3.2. La population de l'étude et les outils de collecte de données

Pour atteindre les objectifs qui nous sont assignés, nous utiliserons des techniques d'échantillonnage et choisirons des outils de collecte de données.

3.2.1. Les techniques d'échantillonnage

Les auditeurs utilisent des techniques d'échantillonnage car il est difficile de réaliser des tests de procédures ou des contrôles substantifs sur l'ensemble de la population des postes comptables qui forment un état financier. Les techniques d'échantillonnage utilisées pour les tests de procédures peuvent différer de celles utilisées pour les contrôles substantifs.

La définition de l'échantillon pour les contrôles substantifs se fait en deux temps :

- la définition de la taille de l'échantillon et la sélection de l'échantillon. La méthode peut être statistique ou non ;
- dans le cas de l'échantillonnage statistique, la taille de l'échantillon est obtenue par une fonction mathématique qui combine le seuil de signification, l'évaluation du risque de non détection et la taille du solde de compte.

3.2.2. Les outils de collecte de données

Pour couvrir tous les aspects de l'audit, et obtenir des informations pertinentes nécessaires à la bonne exécution de la mission, nous utiliserons les méthodes de collecte de données que sont : les entretiens (séances d'information), les observations physiques, l'analyse documentaire (utilisation des feuilles de révélations et d'analyse).

3.2.2.1. Les entretiens

Nous nous entretiendrons avec les membres du gouvernement chargé de la mise en œuvre du projet, les membres du PNUD et les responsables du projet.

Ainsi, au niveau du gouvernement, nous aurons un entretien avec les structures suivantes :

- l'autorité gouvernementale de coordination qui est un représentant du Ministère de l'Economie et des Finances, pour avoir des informations générales sur l'exécution nationale. Ce qui nous permettra d'identifier les entraves éventuelles à l'exécution nationale du projet ;

- les partenaires de mise en œuvre (composé du responsable de la gestion du projet et de l'agent du PNUD désigné pour le suivi évaluation), pour avoir des renseignements détaillés sur les objectifs et les activités du projet ;
- les agents de réalisation (composé du gestionnaire, du comptable, de l'expert en suivi évaluation du ministère), pour obtenir des informations sur la réalisation des activités ;
- la Direction Générale de l'Évaluation des Programmes de Développement, concernant l'organisation matérielle et administrative de l'audit 2008, et le suivi des recommandations de l'audit 2007.

Au niveau du PNUD, des séances d'information seront tenues avec les structures ci-après :

- la Direction du bureau du PNUD, cet entretien permettra d'identifier les forces et les faiblesses de l'exécution nationale et les antécédents en matière d'audit ;
- le responsable de la Division Projets et Programmes, afin d'obtenir des renseignements sur les systèmes et les procédures du bureau du PNUD ;
- le point focal en matière d'audit de projets et programmes, pour prendre connaissance des systèmes et procédures ainsi que des activités de suivi, d'évaluation et d'établissement de rapports ;
- le Responsable du Service de l'Administration et des Finances, pour prendre connaissance des systèmes de comptabilité et d'établissement de rapports financiers, des systèmes d'achat et des mécanismes de contrôle ;
- le responsable de la Division Stratégie pour prendre connaissance des orientations et des résultats des programmes et Projets.

Au niveau du projet, nous nous entretiendrons avec :

- le gestionnaire du projet, pour une meilleure connaissance de la feuille de route du projet,
- le comptable, pour mieux nous imprégner des procédures mises en œuvre et le système comptable utilisé.

3.2.2.2. Les observations physiques

Les observations physiques consisteront à observer ce qui se passe au sein du projet. Elles nous permettront d'une part, d'apprécier la qualité et la mise en œuvre d'une procédure interne, et d'autre part de nous assurer de l'existence, et de l'état des actifs.

3.2.2.3. L'analyse documentaire

C'est à cette étape que nous nous assurerons du bon fonctionnement du système comptable à partir des pièces justificatives. Pour cela, nous ferons la revue des documents ci-après :

- le manuel de procédure,
- les états financiers de l'exercice 2008,
- le classeur des pièces justificatives de 2008,
- les relevés bancaires de 2008,
- le dossier des immobilisations,
- le dossier de carburant et les carnets de bord des véhicules pour l'exercice 2008,
- les différents procès verbaux pour l'exercice 2008,
- le rapport d'audit de l'exercice 2007,
- le contrat de financement,
- et les rapports financiers trimestriels de l'exercice 2008.

La revue de ces documents se fera dans le but de :

- vérifier la conformité de la gestion des ressources avec les règlements financiers, règles, pratiques et procédures du gouvernement ;
- contrôler le respect des prescriptions énoncées dans le plan d'action annuel (PAA), y compris la fourniture des produits prévus, la gestion et l'application des arrangements, et dispositions applicables au suivi, à l'évaluation et à l'établissement de rapports ;
- contrôler le respect des procédures et normes du PNUD en matière de comptabilité, de gestion financière et d'établissement de rapports applicables à l'exécution nationale ;
- contrôler les justificatifs des paiements directs effectués par le PNUD à la demande de l'agent d'exécution ;
- rapprocher l'état des dépenses avec le détail des dépenses effectuées ;
- vérifier l'exactitude mathématique de l'état des dépenses : concordance par source de décaissement des paiements directs effectués par le PNUD, des décaissements faits par le

PNUD dans le cadre des services d'appui, de l'état des dépenses des institutions des Nations Unies ;

- vérifier la légalité, la régularité et la conformité des pièces justificatives ;
- vérifier la fiabilité des dépenses (conformité des paiements par rapport aux prix du marché) ;
- vérifier la compétitivité, la transparence et l'efficacité dans le recrutement et l'embauche du personnel, y compris l'évaluation des performances, le contrôle de l'assiduité, le calcul des salaires et des allocations, la préparation des fiches de solde et des paiements, et la gestion des dossiers du personnel ;
- vérifier la compétitivité, la transparence et l'efficacité des activités d'acquisition du projet afin de s'assurer que les équipements et services acquis répondent aux exigences du PNUD ;
- vérifier le respect des procédures de réception, de stockage et d'élimination du matériel (surtout les véhicules et le matériel de bureau) acquis au titre du projet ;
- vérifier le respect des procédures de protection des fonds en espèces détenus par le projet ;
- vérifier que les déplacements, la gestion du matériel roulant, les services d'expédition, les locaux des bureaux et la gestion de bail, la bureautique et la préservation de dossiers sont adéquates aux règles et procédures en vigueur ;
- vérifier la fonctionnalité et l'adéquation du système d'information et de communication, ainsi que le contrôle et la sécurité des équipements et des données.

Pour mener à bien ces diligences, nous utiliserons les Feuilles de Révélation et d'Analyse de Problèmes (FRAP). Ce moyen d'analyse simple et clair, conduira notre raisonnement dans le but de nous amener à formuler une recommandation. La FRAP sera remplie à chaque fois que nous rencontrerons un dysfonctionnement, une erreur, une malversation, ou une insuffisance dans le processus de vérification.

Le modèle ainsi conçu sera mis en application dans la partie suivante de ce mémoire. La collecte des données sera faite en utilisant les méthodes énoncées, à savoir : les entretiens, le questionnaire, l'analyse documentaire, et l'observation physique. La combinaison de ces techniques de collecte de données nous permettra de prendre en compte toutes les variables d'actions existantes et nécessaires pour l'audit financier et comptable des comptes du projet Sécurité Alimentaire pour l'exercice 2008.

Cette première partie du mémoire nous a permis de comprendre l'environnement des projets financés par le Programme des Nations Unis pour le Développement. Cette étape correspond à celle de compréhension générale pour une mission d'audit. La méthodologie d'audit des projets présentée dans le second chapitre nous a permis d'élaborer le modèle d'analyse décrit dans le chapitre 3 et d'identifier les techniques d'échantillonnage et les outils de collecte de données. A l'issue de cette étape, nous procéderons à l'audit financier et comptable du projet Sécurité Alimentaire financé par le PNUD en appliquant la méthodologie décrite. Cet audit permettra de formuler des recommandations, en vue d'une meilleure gestion des ressources du projet.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Deuxième partie :

**Cadre pratique de l'audit comptable et financier du projet de
développement Sécurité Alimentaire**

Introduction

Après avoir décrit l'environnement dans lequel évolue le projet Sécurité Alimentaire financé par le PNUD et mis en œuvre sous forme d'exécution nationale, nous avons présenté la méthodologie d'audit des projets et schématisé le modèle d'analyse. Cette seconde partie, consistera en la mise en application de ce modèle. Aussi, nous présenterons le projet Sécurité Alimentaire au chapitre 4 de cette partie, puis nous procéderons à l'audit comptable et financier du projet dans le chapitre 5. Enfin, nous présenterons les résultats de cet audit au chapitre 6.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 4 : Présentation du projet « Sécurité Alimentaire »

La prise de connaissance générale du projet est l'une des étapes de la démarche d'une mission d'audit. Il s'agit d'analyser le contexte de mise en place du projet, son organisation, ses procédures et son cadre comptable. Cette phase nous permettra de bien comprendre l'activité du projet afin de faire un inventaire des processus pour une synthèse des risques et adopter une démarche d'audit.

4.1. La description du projet Sécurité Alimentaire

Le projet Sécurité Alimentaire visant l'augmentation du niveau de production agricole, est une composante du plan d'action Annuel (PAA) « Renforcement de la sécurité alimentaire basée sur une gestion durable des ressources naturelles », élaboré et conclu entre le Ministère de l'Economie et des Finances du Burkina Faso et le Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD), dont la signature est consécutive à celle du Plan d'Actions du Programme de Pays (CPAP) 2004-2007, le 23 décembre 2003 à Ouagadougou, et à sa prolongation jusqu'au 31 décembre 2008. Le PAA a été soumis à une revue annuelle afin d'apprécier le niveau d'atteinte des objectifs et de tirer les enseignements pour la poursuite du programme.

4.1.1. Les objectifs du projet

La mise en place du projet Sécurité Alimentaire a pour effets escomptés de :

- concourir à l'atteinte des objectifs de la politique nationale de sécurité alimentaire plus opérationnelle ;
- renforcer les mécanismes de prévention et de réponse aux crises alimentaires ;
- améliorer les capacités des femmes et des hommes à réaliser des activités productives diversifiées, source d'augmentation de revenus dans le monde rural ;
- augmenter et diversifier la production agricole et animale chez les petits producteurs ;

- améliorer la gestion des ressources naturelles (niveaux de productivité et de diversité biologique des écosystèmes améliorés).

4.1.2. Les modalités de gestion des appuis du PNUD

Les appuis du PNUD sont mis en œuvre selon la modalité d'exécution nationale. Ces appuis sont gérés par le commissariat chargé du développement, et le Ministère de l'Economie et des Finances. Ces structures sont responsables de la planification, de la gestion générale des activités, de l'établissement des rapports, de la comptabilité, du suivi et de l'évaluation ainsi que de la supervision des agents de réalisation.

4.2. Cadre organisationnel et fonctionnel du projet

Le cadre organisationnel et fonctionnel du projet, sera appréhendé par la description de l'organisation du projet et par la description de l'environnement comptable du projet.

4.2.1. L'organisation du projet Sécurité Alimentaire

Une cellule de coordination placée sous la tutelle du Ministère de l'Economie et des Finances, assure la gestion administrative, financière et comptable du projet Sécurité Alimentaire. Elle est organisée comme suit :

- un Coordinateur placé sous l'autorité du Ministère de l'Economie et des Finances,
- un coordinateur adjoint,
- un Responsable Administratif et Financier (RAF),
- un assistant comptable,
- un suivi-évaluateur chargé de l'évaluation du projet à mi cours,
- une secrétaire de bureau et du personnel d'appui.

4.2.2. L'environnement comptable du projet

La compréhension des méthodes et du système comptable nécessite la connaissance de certaines contraintes, des principes comptables généraux, de la présentation des états financiers et des règles et méthodes comptables spécifiques dans certains cas. Dans le cadre

de l'exécution du projet Sécurité Alimentaire, il a été spécifié dans l'accord de financement que le cadre comptable applicable est celui du SYSCOHA.

4.2.2.1. Les contraintes légales, réglementaires et gouvernementales

La comptabilité du projet est tenue sur la base du plan comptable SYSCOHA. Le projet dispose d'un manuel de procédures administratives, comptables et financières conçus par le PNUD et applicable dans tous les projets PNUD. Les dépenses du projet se font en hors TVA en francs de la Communauté Financière Africaine (CFA).

4.2.2.2. Les principes comptables généraux

Nos entretiens et observations nous ont permis de noter que la comptabilité du projet enregistre les opérations au jour le jour selon les règles du plan comptable SYSCOHA et le principe d'engagement, dans le respect des conventions comptables et des principes comptables fondamentaux. Ainsi, les règles et méthodes comptables spécifiques concernent :

- le mode de comptabilisation : les opérations sont comptabilisées dès que l'engagement contractuel du projet ou des tiers est établi ;
- la mobilisation des fonds : les fonds sont mobilisés sur présentation des Demandes de Remboursement de Fonds (DRF) ou des Demandes de Paiement Direct (DPD). Dans cette dernière modalité, les fournisseurs sont directement réglés par le PNUD et la dette annulée en comptabilité à la réception de l'avis de décaissement émis à cet effet ;
- les avances de fonds : le dépôt initial de fonds effectué par le PNUD est porté au passif en contrepartie de la trésorerie. Il s'agit d'une avance renouvelable sur présentation de justificatifs de dépenses ;
- l'exercice comptable : il commence le 01 janvier et se termine le 31 décembre ;
- les immobilisations incorporelles : ces investissements ne font pas l'objet d'amortissement ;
- les immobilisations corporelles : les immobilisations sont enregistrées à leur coût historique. Elles apparaissent au tableau emplois et ressources pour leur valeur brute ;

- les stocks : Les stocks sont essentiellement constitués des bons de carburant. Ces stocks font l'objet d'inventaire physique au 31 décembre et sont valorisés au prix d'achat du litre hors taxes ;
- les impôts et taxes : le projet est exonéré de tout impôt et taxes. Seuls les impôts sur salaires sont suivis en comptabilité.

4.3. Les termes de référence de la mission

Les termes de référence décrivent les objectifs de l'audit, le champ d'application de l'audit, les documents de référence et la mission.

4.3.1. Les objectifs de l'audit

L'objectif de l'audit au titre de l'exécution nationale est de donner au Gouvernement du Burkina Faso et à l'Administrateur du PNUD une assurance raisonnable et un avis motivé que les ressources sont gérées conformément aux :

- règlements financiers, règles, pratiques et procédures du gouvernement ;
- prescriptions énoncées dans les Plans d'Actions Annuels (PAA) et documents de projets;
- procédures et normes du PNUD en matière de comptabilité, de gestion financière et d'établissement de rapports applicables à l'exécution nationale.

4.3.2. Description des rapports financiers

4.3.2.1. Description du CDR

Le rapport devant faire l'objet d'un audit est dénommé Rapport Combiné de Dépenses (CDR). Ce rapport est préparé par le PNUD. Le CDR combine, pour une année civile, les dépenses de trois sources de décaissement qui sont : les Agents d'Exécution (Gouvernement ou ONG), le PNUD (bureau de pays, siège et autres bureaux de pays) et les Agences coopérantes des Nations Unies.

4.3.2.2. L'inventaire du matériel

Le matériel acquis sur financement du PNUD demeure sa propriété jusqu'à son transfert ou sa cession. Il incombe aux partenaires de mise en œuvre de veiller à ce que le matériel et les fournitures achetés grâce aux fonds du PNUD soient rigoureusement bien utilisés aux fins des projets et qu'ils soient bien entretenus.

4.3.3. Le champ d'application de l'audit

Le champ d'application de l'audit est limité aux dépenses des partenaires de mise en œuvre, à savoir : tous les décaissements dont la liste figure dans les rapports financiers trimestriels présentés par les partenaires de mise en œuvre d'une part; et d'autre part, les paiements directs effectués par le PNUD à la demande des partenaires de mise en œuvre.

Les auditeurs donneront une opinion sur la situation financière globale du projet pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2008 et certifieront : l'état des dépenses (CDR), la situation de trésorerie et l'état de l'actif et du matériel au 31/12/2008.

L'une des opinions ci-après doit être exprimée : sans réserve (favorable), avec réserve, défavorable ou refus de certifier.

4.3.4. Synthèses des principaux risques et seuil de signification

En général, les projets sont confrontés à deux types de risques : d'une part le risque institutionnel encouru en cas de non respect des accords de prêt, ou de non respect des procédures du PNUD en matière d'exécution des dépenses ; et le risque opérationnel lié au dysfonctionnement du contrôle interne d'autre part. Les processus au sein du projet peuvent être découpés en cycle homogène et les risques liés à chaque cycle précisés. Ainsi nous distinguons : le cycle immobilisation, le cycle achat / approvisionnement, le cycle des stocks, le cycle du personnel, et le cycle des opérations de trésorerie.

4.3.4.1. Le cycle des immobilisations

Le risque inhérent est relatif à la suspension des décaissements suite à l'inéligibilité des dépenses, au non respect des clauses de l'accord de financement et le retard dans l'exécution du projet. En ce qui concerne le cycle des immobilisations, nous avons passé en revue les

procédures d'acquisition de toutes les immobilisations dont le coût est supérieur à 500 000F CFA. Par contre, nous avons vérifié la régularité des pièces relatives à l'acquisition de toutes les immobilisations.

4.3.4.2. Le cycle achats - approvisionnements

Le risque inhérent est élevé et relatif à l'exécution d'achats non nécessaires, à des réceptions fictives, à la collusion avec les fournisseurs, à des achats hors budgets. Le risque de non maîtrise est élevé, car bien qu'il existe un manuel de procédures, les procédures de passation de marché peuvent ne pas être respectées. Pour le cycle achats – approvisionnements, nous avons examiné les achats effectués à plus de 50 000F CFA c'est-à-dire les achats effectués par chèque bancaire.

4.3.4.3. Le cycle des stocks

Le risque inhérent est élevé et concerne à la fois le processus de constitution des stocks, les conditions de stockage et la gestion des stocks. Le risque de non maîtrise est élevé car il n'y a pas un suivi régulier des sorties de stocks, et les conditions de stockage ne sont pas satisfaisantes. Le seuil de signification a été fixé à 25 000F CFA.

4.3.4.4. Le cycle du personnel

Le risque inhérent est faible étant donné que les salaires sont payés par Demande de Paiement Direct (DPD). Il n'y a donc pas de risques que les salaires soient supérieurs au temps de travail, ou qu'il y ait le paiement de salaires fictifs.

4.3.4.5. Le cycle des opérations de trésorerie

Les comptes de ressources ou comptes spéciaux retranscrivent les mouvements de fonds entre le projet et les bailleurs de fonds. Le risque inhérent est très élevé du fait que des détournements d'objectifs et des dépenses injustifiées peuvent exister. Par contre, le risque de non maîtrise est faible étant donné qu'il existe un manuel de procédures et que le personnel a une expérience dans la gestion des projets PNUD. Le seuil de signification a été fixé à 50 000F CFA, c'est-à-dire les paiements non effectués par la caisse.

4.3.5. La démarche d'audit

Après une description des principaux risques, la démarche à adopter se décline en trois étapes :

- la problématique de la mission : notre intervention portera uniquement sur les activités réalisées par le projet pendant l'exercice 2008 ;
- l'orientation de la mission ;
- l'organisation de la mission : la répartition des tâches essentielles se présente comme suit :

Tableau 1: Plan de répartition des tâches

	Temps	Travaux
Associé		Coordination
Chef de mission	10 jours	Evaluation du contrôle interne ; contrôle des états financiers ; rédaction du rapport d'audit.
Collaborateurs	10 jours	Contrôle des comptes

Source : nous même

Le Gouvernement du Burkina Faso a obtenu du PNUD un financement pour l'augmentation du niveau de production agricole au titre de la convention cadre des Nations unies sur le renforcement de la sécurité alimentaire basé sur la gestion durable des ressources naturelles. Le présent projet s'inscrit dans le cadre des objectifs définis dans la politique sectorielle du Ministère de l'économie et des finances du Burkina Faso.

L'objectif global du projet Sécurité Alimentaire consiste au renforcement des mécanismes de production agricole présent et au développement de nouvelles techniques de gestion des ressources naturelles afin de faire face aux éventuelles crises alimentaires. L'audit de ce projet portera, sur la gestion globale, la mise en œuvre, le suivi et la supervision du projet pour l'exercice 2008, selon les termes de références de la mission d'audit.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 5 : L'audit financier et comptable du projet Sécurité Alimentaire

Après avoir effectué la phase de prise de connaissance du projet et décliné notre démarche d'audit dans le précédent chapitre, nous aborderons les étapes décrites dans notre modèle d'analyse pour l'audit proprement dit du projet. Pour cela, ce chapitre comportera deux sections que sont : l'évaluation du contrôle interne et l'examen des comptes, puis la revue et la validation des états financiers.

5.1. La vérification du respect des procédures du contrôle interne et l'examen des comptes

Nous examinerons les principales procédures en vue de nous assurer :

- de la bonne protection des actifs du projet,
- de la fiabilité des informations financières et comptables,
- de la bonne organisation comptable,
- de l'efficacité et de l'efficience des opérations.

L'examen des comptes concernera la vérification des différents cycles du projet et de leur cohérence. La recherche de preuves repose sur la notion de sondage, et ne peut offrir une garantie absolue malgré toutes les précautions méthodologiques que nous mettrons en œuvre. Les cycles d'opérations que nous retiendrons sont les suivants : le cycle des immobilisations, le cycle achats, le cycle des stocks, le cycle du personnel et le cycle des opérations de trésorerie.

Le cycle de paie ne fera pas l'objet d'investigations au niveau du projet. Les paiements étant effectués sur Demande de Paiement Direct au PNUD, les pièces justificatives relatives aux salaires sont au niveau du bureau pays. Toutefois, nous procéderons à la vérification des dossiers du personnel.

5.1.1. Le cycle des immobilisations

Concernant les immobilisations, notre objectif est de nous prononcer sur la régularité, la sincérité et la fiabilité des méthodes qu'emploie le projet pour évaluer son patrimoine. Le

projet n'a pas acquis des logiciels, brevets ou licences, par conséquent, il n'existe pas d'immobilisations incorporelles. Pour procéder à l'audit des immobilisations, nous avons classés le matériel acquis en deux (02) catégories : le matériel existant en début d'exercice et le matériel acquis au cours de l'exercice.

5.1.1.1. Le matériel existant

Pour le matériel existant, les diligences que nous avons menées concernent :

- la vérification de l'existence physique de tous les biens meubles du projet,
- la vérification de la codification des biens et de leur inscription dans le fichier des immobilisations pour leur valeur d'origine,
- le rapprochement de la fiche des immobilisations avec les comptes d'immobilisations.

5.1.1.2. Le matériel acquis courant 2008

Nous avons effectué une revue des procédures d'acquisition du matériel. Pour cela, nous avons examiné les fiches d'expression des besoins, les autorisations d'achat, la ligne budgétaire concernée, le choix du fournisseur, le mode de règlement, les bons de réception et les fiches d'attribution du matériel acquis. Pour se faire, nous avons vérifié que :

- la liste des acquisitions de l'exercice correspondait aux fiches d'autorisation d'achats,
- les autorisations répondent aux critères et aux montants prévus dans le budget,
- les attributions de marché sont faites dans les conditions décrites dans le manuel,
- les factures pro forma figurent dans le dossier physique de l'appel à concurrence,
- les pièces justificatives des acquisitions de matériels figurent dans le dossier physique,
- toutes les acquisitions ont été enregistrées dans la comptabilité,
- le montant immobilisé correspond au prix d'achat hors TVA,
- les totaux des mouvements correspondent aux totaux des comptes du grand livre.

Le projet n'a pas réalisé de cession au cours de l'exercice 2008, en conséquence nous avons vérifié que les soldes de clôture correspondaient à la somme arithmétique des immobilisations figurant en début d'exercice et ceux acquis courant 2008. Puis, nous avons rapproché ce solde avec les comptes de la balance.

5.1.2. Le cycle des achats – approvisionnements

Les principales phases du cycle achat comprennent : le déclenchement de la commande, l'acceptation et le traitement des livraisons, l'enregistrement de la dette et le paiement des factures.

5.1.2.1. Le déclenchement de la commande

Nous avons vérifié que les procédures mises en place permettaient de répondre de manière satisfaisante aux questions suivantes :

- qui peut déclencher la commande ?
- quand passer la commande ?
- quelle quantité faut il commander ?
- et à quel fournisseur doit on s'adresser ?

En ce qui concerne les achats supérieurs à 50 000 FCFA, le manuel de procédures du projet précise qu'il faut un appel à concurrence. Pour cela nous avons vérifié l'existence d'au moins trois (03) factures pro forma, l'analyse documentée des offres et le procès verbal du comité de sélection.

5.1.2.2. L'acceptation et le traitement des livraisons reçues

Nous avons vérifié que :

- les délais de livraison prévus étaient respectés,
- les livraisons (ou les services reçus) ne pouvaient être acceptées que si elles correspondaient à une demande,
- les livraisons étaient faites selon les spécifications de la commande.

5.1.2.3. L'enregistrement des dettes

Nos contrôles visaient à garantir que :

- les dettes sont constatées au fur et à mesure de la réception des fournitures et des services,
- la comptabilité est correctement organisée pour traiter ces opérations.

5.1.2.4. Le paiement des factures

Les objectifs recherchés dans le contrôle du paiement des factures sont :

- vérifier que les factures sont contrôlées avant paiement ;
- vérifier que la mise en paiement est dûment autorisée ;
- vérifier que les factures ne sont pas payées doublement.

5.1.3. Le cycle des stocks

Pour le contrôle du cycle des stocks, nous avons vérifié :

- l'utilisation des pièces pré numérotées et approuvées pour mouvoir les stocks (bons de livraison, bon de sortie...) ;
- l'existence d'inventaire permanent ou de fiches de stocks, de préférence tenus par une personne autre que celle qui garde les marchandises ;
- l'utilisation de pièces comptables pré numérotées et approuvées pour mouvoir les inventaires permanents comptables (généralement les doubles des documents décrits plus haut)
- l'enregistrement correct des stocks n'appartenant pas au projet (consignation, dépôts, prêts) par la tenue de fiche par article et par bénéficiaire ;
- l'exécution des comptages physiques réguliers et le contrôle sont assurés par une personne autre que le gardien des stocks ;
- l'exécution d'un rapprochement entre quantités physiques et quantités théoriques ;
- la mise en place de procédures de séparation d'exercice appropriées pour les achats.

5.1.4. Le cycle du personnel

Dans le cadre du projet Sécurité Alimentaire, seule la composante domaine d'emploi, relève de la compétence du projet, le reste est sous la responsabilité du PNUD. Pour cela, nous avons vérifié les dossiers de personnel :

- les contrats de travail ;
- la feuille de temps approuvée par le superviseur et le bulletin de paie pour le salarié ;

- la conformité des règlements des salaires avec la législation sociale en vigueur au Burkina Faso et la constitution d'un dossier complet par employé.

5.1.5. Le cycle des opérations de trésorerie

Pour le cas des opérations de trésorerie nous avons distingué deux situations que sont : les règlements par chèques et les règlements en espèces.

5.1.5.1. Les règlements par chèques

Nous avons vérifié que :

- le compte est exclusif au Projet : il est précisé dans la convention que le compte bancaire ouvert pour les besoins du projet, ne doit pas être utilisé pour d'autres transactions.
- la signature des chèques fonctionne selon le système de la double signature de deux dirigeants du projet, et que les signataires diffèrent des personnes qui préparent les pièces comptables ;
- l'enregistrement des chèques annulés était effectué : les chèques annulés sont enregistrés dans le journal avec une valeur qui est égale à zéro et ou insérés dans le classement des pièces comptables pour permettre de justifier, lors des contrôles a posteriori, les ruptures de séquence pouvant être constatées sur le journal ;
- les chèques ne sont émis que pour les paiements supérieurs à 50 000 FCFA, conformément aux dispositions du manuel de procédures ;

5.1.5.2. Les règlements en espèce

Le projet dispose d'une caisse de menues dépenses, et pour les règlements en espèce, nous avons vérifié :

- qu'il existe un système de réapprovisionnement de la caisse ;
- que le caissier s'assure de la régularité des pièces qui lui sont présentées ;

- que le caissier s'assure de l'identité des bénéficiaires notamment pour les remboursements des frais ;
- que le caissier annote les pièces justificatives, afin de prévenir leur réutilisation, avant chaque paiement ;
- que les pièces sont enregistrées et classées selon leur suite numérique.

Le contrôle budgétaire : le budget d'exécution financière des activités du projet est approuvé par les deux parties. Les dépenses payées doivent être imputables sur les lignes budgétaires arrêtées en accord avec le bailleur de fonds. En vérifiant les comptes nous nous sommes assuré que :

- toutes les dépenses financées par le projet concernent des dépenses éligibles au financement du bailleur ;
- leur imputation dans les lignes prévues ne cache pas des dépassements non autorisés à la suite par exemple d'une compensation de sous consommation par des charges ayant atteint leur plafond budgétaire.

5.1.6. Le cycle des immobilisations

Nous nous sommes assuré que les immobilisations sont correctement évaluées par :

- l'examen des procédures de suivi et de saisie des informations dans la comptabilité du projet ;
- et l'examen des procédures de prises d'inventaire et des données d'inventaire des biens conformément aux procédures en vigueur, notamment l'utilisation des relevés d'inventaire.

5.2. L'examen des comptes : revue et validation des états financiers

L'examen des comptes consistera à vérifier pour les transactions si les pièces justificatives respectent les critères de :

- validité : validité des pièces par rapport aux objectifs et aux procédures en vigueur ;
- existence : établir la preuve matérielle de la transaction par les attestations de service faites, les bons à payer, les émargements ;

- exhaustivité : s'assurer que toutes les transactions valides ont été prises en compte et elles seulement ;
- titre : vérifier que l'enregistrement du titre reflète bien la nature de la transaction ;
- appartenance : s'assurer que seules les transactions relatives au projet lui ont été imputées.

Dans le cadre des projets, il n'existe pas de normalisation des états de synthèse. Le projet n'établit pas de bilan et de compte de résultat, les trois documents élaborés mensuellement sont constitués par le rapprochement périodique des fonds, l'état de rapprochement bancaire et la situation du budget.

5.2.1. Le rapprochement périodique des fonds ou situation de trésorerie (CDR)

Nous avons vérifié que le rapprochement périodique des fonds renseigne sur :

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

Le solde disponible reporté est celui du rapprochement de la période précédente, tandis que les subventions reçues et les dépenses par rubriques sont alimentées à partir du journal des imputations de la période finissante. La notion de disponible s'écarte de celle de solde de la trésorerie réelle, du fait de l'existence parfois de différences qui peuvent être liées notamment :

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

5.2.2. L'état de rapprochement bancaire

Nous avons vérifié que cet instrument de gestion est établi tous les mois, car il permet :

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

5.2.3. La situation périodique du budget

Nous avons vérifié que la situation périodique du budget avait été établie. Nous nous sommes assuré que ce tableau tient compte du cumul des dépenses exécutées depuis le début de l'année, dégage le solde budgétaire disponible global et fournit le détail des soldes par rubrique budgétaire.

Pour valider ces états, nous avons vérifié la cohérence entre le grand livre analytique (ou liste des dépenses) et les rapports financiers établis.

Ce chapitre a consisté en la présentation du programme de travail développé pour l'audit du projet Sécurité Alimentaire. Il a mis en relief les principales diligences exécutées pour la revue des procédures, l'examen des comptes ainsi que la validation des états financiers. Cet audit a révélé quelques anomalies qui seront présentées dans le prochain chapitre (la présentation et l'analyse des résultats).

Chapitre 6 : Présentation et analyse des résultats de l'audit

Les résultats attendus des diligences mises en œuvre pour l'audit financier et comptable du projet Sécurité Alimentaire, sont matérialisés par les éléments suivants :

- l'appréciation sur le respect des procédures de gestion figurant dans le manuel de procédures du PNUD ;
- l'appréciation des résultats du contrôle des comptes et la formulation des recommandations ;
- et enfin la présentation de la synthèse et de la conclusion de la mission.

6.1. Les conclusions sur le respect des procédures de gestion

Pour chaque cycle, nous présenterons les constats et nous ferons les recommandations pour une meilleure application des procédures.

6.1.1. Le cycle des immobilisations

- Constats :

Le contrôle du cycle des immobilisations a révélé la présence physique de tous les biens meubles figurant en début d'exercice et de ceux acquis au cours de l'exercice 2008. Ces biens sont comptabilisés pour leur valeur d'origine hors TVA. Cependant, nous avons constaté lors de l'inventaire physique que certains biens sont endommagés et n'ont pas été remis en réparation et figurent au bilan pour leur valeur d'origine. Nous avons également noté que la codification des biens se faisait sur des papillons qui se décollaient plus tard, par conséquent certains biens ne portent plus de code. Par ailleurs, nous avons constaté que les carnets de bord des véhicules ne sont pas tenus de façon assidue, contrairement aux prescriptions du manuel de procédures.

- Recommandations

La fiche d'inventaire certifiée par les auditeurs, doit être utilisée, pour codifier à nouveau les biens de manière durable. Les biens endommagés doivent être remis en réparation au risque de les perdre. En ce qui concerne les véhicules, des dispositions doivent être prises pour que chaque véhicule dispose d'un carnet de bord, d'une fiche d'entretien et de réparation ainsi que

de feuilles de routes journalières renseignant sur la consommation de carburant, le kilométrage et l'itinéraire des déplacements. Par conséquent, le système d'information doit intégrer des paramètres permettant la prise en compte de la gestion du carburant.

6.1.2. Le cycle des achats – approvisionnements

- **Constats**

Il relève de nos vérifications, que les procédures de passation des marchés ne sont pas toujours respectées (certaines acquisitions de photocopieuse, d'ordinateur portable et de mobilier de bureau n'ont pas fait l'objet de consultation de trois (03) fournisseurs au moins). Ainsi, pour les achats sur consultation restreinte, la présence exigée des trois (03) factures pro forma n'est pas toujours réelle. Puis, nous avons noté un non respect permanent des lignes budgétaires. Il n'existe pas de système de contrôle budgétaire et les acquisitions sont soumises à l'autorisation unique du coordonnateur.

- **Recommandations**

Des dispositions doivent être prises pour que les achats de montant supérieur à 500 000 FCFA soient faits sur appel d'offres tel que prévu dans le manuel de procédures. Par ailleurs, pour tous les achats supérieurs à 50 000 FCFA, le projet doit recueillir au moins trois (03) factures pro forma de différents fournisseurs. En ce qui concerne les dépassements budgétaires, il convient de soumettre les autorisations d'achats à l'approbation du coordonnateur.

6.1.3. Le cycle des stocks

- **Constats**

Nous avons constaté que la réception de matériels au cours de la période sous revue était appuyée par des bons de livraison et de réception. Le stockage est généralement fait dans des petits magasins (pour le cas des fournitures de bureau) dont la gestion est assurée par le coordonnateur du projet. Toutefois, il n'existe pas un suivi des stocks, car il n'y a pas de fiches d'expression des besoins. En plus, certains bureaux sont exigus et ne peuvent pas loger des meubles de rangement. Ce qui a pour conséquence, la superposition des dossiers sur les tables de travail.

- **Recommandations**

Les agents doivent utiliser des fiches d'expression de besoins pour chaque sortie de stock pour les matières et fournitures et le gestionnaire doit tenir une fiche de suivi de consommation des fournitures et du carburant tel que stipulé dans le manuel. Par conséquent, le système d'information doit être réorganisé de manière à prendre en compte les indications du PNUD en ce qui concerne les procédures d'achats.

Des mesures doivent être prises pour le stockage des meubles situés dans les couloirs, pour un meilleur archivage des dossiers.

6.1.4. Le cycle du personnel

- **Constats**

Aucun recrutement n'est constaté au cours de l'exercice sous revue. Le personnel n'a pas fait l'objet d'évaluation nonobstant l'existence de fiches conçues à cet effet. Nous avons constaté que les dossiers de personnel ne contenaient pas les informations nécessaires : certains agents n'ont en tout et pour tout que leur contrat de travail dans leur dossier.

- **Recommandations**

L'évaluation du personnel doit être effectuée chaque exercice tel que prévu dans les documents du projet. Les dossiers du personnel doivent être composés des contrats de travail, des curriculum vitae, des copies des diplômes, des documents d'état civils, des actes de mariages et des fiches de déclaration des charges et d'une photo d'identité.

6.1.5. Le cycle des opérations de trésorerie

- **Constats**

Les avances trimestrielles de fonds au titre de la mise en œuvre des activités prévues sont virées par le PNUD sur le compte bancaire du projet. Cependant, nous avons constaté l'annulation répétée de plusieurs chèques, et l'absence de plancher déclenchant le réapprovisionnement systématique de la caisse de menues dépenses. Par conséquent, la caisse fonctionne pendant seulement quelques mois et des chèques sont émis pour des montants inférieurs à 50 000 FCFA contrairement aux dispositions du manuel de procédures.

- **Recommandations**

Des dispositions doivent être prises pour que les avances de fonds soient débloquentées dans les délais. Le coordonnateur doit fixer un montant plancher qui déclenche le réapprovisionnement de la caisse, de sorte à ce que les achats de moins de 50 000 FCFA soient réglés en espèce.

6.2. Les résultats de l'examen des comptes et de la revue des états financiers

L'examen des justificatifs de dépenses n'a pas relevé d'inexactitude mathématique entre les pièces comptables appuyant le détail des dépenses regroupant les dépenses effectuées sur les avances de fonds, et les paiements directs effectués par le PNUD à la demande du projet, et le rapport combiné des dépenses (CDR).

6.2.1. Le système d'information comptable

- **Constats**

Le système d'information et de communication interne est documenté par les outils adéquats tels que les notes de service, les cadres de concertation (réunions/rencontres), les courriers et la communication téléphoniques. A l'externe, en plus des mêmes éléments avec les partenaires techniques et financiers, le fonctionnement du système est marqué par la médiatisation de certaines activités du programme (audio visuel, radio, journal synergie). Toutefois, le plan comptable SYSCOHA n'est pas très adapté aux besoins des projets. Par conséquent, des difficultés subsistent au niveau de l'affectation de certaines dépenses.

- **Recommandations**

Il serait intéressant pour les projets qu'un plan comptable propre aux projets soit mis en place pour la gestion des activités des projets de développement.

Par ailleurs, la comptabilité du PNUD étant tenue sur le logiciel ATLAS, ce système n'est pas adapté à la gestion comptable du projet car trop lourd pour une comptabilité de projet. Par conséquent le PNUD pourrait acquérir les logiciels SAARI SAGE ou CIEL plus adapté à la comptabilité des projets.

6.2.2. L'adéquation des opérations comptables et financières et du système d'établissement et de soumission des rapports

- **Constats**

Les opérations financières et comptables effectuées au cours de la période sous revue sont justifiées par la mise en œuvre des activités prévues dans le plan annuel de travail. La revue du fonctionnement de ce processus au cours de la période sous revue a relevé les faiblesses suivantes :

- signature tardif des plans annuels d'action entraînant un décalage de près de quatre mois entre la date de signature des plans d'actions annuel par le PNUD et le Ministre de l'économie et des finances, respectivement le 04 avril 2008 et le 24 juillet 2008. Ce qui a pour effet, le décalage des avances successives et le reversement de trois avances trimestrielles de fonds au lieu de quatre tel que prévu ;
- des dépassements sont enregistrés sur certaines lignes budgétaires ;

- **Recommandations**

Les plans d'actions annuels doivent être signés dans les délais prévus, de sorte que les avances de fonds soient débloquées à temps et permettre ainsi l'exécution des activités du projet dans les délais prévus. Par ailleurs, le budget doit être réorganisé et réajusté pour l'exercice suivant afin d'éviter que certaines rubriques ne soient en dépassement budgétaire tandis que le montant alloué à d'autres rubriques n'a été dépensé qu'à moitié.

6.2.3. Résultats du contrôle des états financiers

Les dépenses figurent au CDR pour les montants décaissés. Les tests de cohérence entre le bilan et la balance n'ont relevé aucune anomalie en ce qui concerne la vérification arithmétique des soldes des comptes qui composent les différentes lignes du tableau Emplois-Ressources.

6.2.3.1. Résultat de l'analyse du tableau Emplois – Ressources

Pour des raisons de confidentialité, nous avons modifié les montants tout en conservant le même rapport entre les différentes activités et le total des emplois. Ainsi, nous obtenons le tableau Emploi – Ressources ci après.

Tableau 2 : tableau Emplois – Ressources

Emplois			Ressources	
	Désignations	Montants		
			Avance 1er trimestre	25 600 000
6001	Immobilisations	3 500 000	Avance 2ème trimestre	17 000 000
6003	Frais de formation	47 000 000	Avance 3ème trimestre	42 000 000
6005	Frais de fonctionnement	5 000 000	Avance 4ème trimestre	16 733 000
6006	Réparations et entretien	2 500 000		
6007	Carburant	3 000 000		
6008	Salaires	40 000 000		
	Engagements en cours	-		
	Solde bancaire	333 000		
	Total	101 333 000	Total	101 333 000

Source : Nous même

Le tableau Emplois-Ressources au 31 décembre 2008 du projet Sécurité Alimentaire s'équilibre en dépenses et en recettes avec un solde bancaire rapproché de FCFA 333 000. Le détail des analyses sur les pièces justificatives a été fait sur l'analyse des lignes budgétaires.

De nos contrôles et vérifications de la situation financière du projet au 31/12/2008, il ne ressort aucun écart entre les ressources allouées et les dépenses effectuées.

6.3. La synthèse et la conclusion de la mission

Dans le cadre de la vérification des dépenses des rapports de prestation combiné (CDR), nous avons procédé à la vérification de l'application des principales procédures du manuel de procédures mis en place par le PNUD ; à l'examen général de l'état d'avancement du projet et du respect des échéances prévues par rapport aux étapes majeures de son déroulement et à

la date fixée d'achèvement comme indiquées dans le descriptif de projet. Les résultats ci-dessus exposés s'expliquent par :

- le non respect de l'accord de financement compte tenu des retards constatés dans les décaissements des avances de fonds. Ce qui a eu pour conséquence, le déblocage de trois avances au lieu de quatre, le report de certaines activités, et le non respect du budget ;
- le manque de précision du manuel de procédures quant aux délais de transmission des rapports financiers ;
- et l'absence d'un plan comptable adapté aux projets.

Tous ces éléments ont eu pour conséquence, une transmission tardive des rapports financiers, et donc un non respect du plan annuel d'action.

Nous avons procédé à l'étude et à la revue des procédures et à l'examen de l'état de mise en œuvre des activités dans le seul but de déterminer la nature et l'étendue de nos procédés de révision, afin d'être en mesure d'exprimer une opinion sur les dépenses du projet et le rythme d'exécution des activités inscrites dans le plan annuel de travail. Aussi, nos recommandations n'incluent pas toutes les améliorations possibles qu'une étude destinée uniquement au renforcement des procédures et les capacités de mise en œuvre des activités du projet pourrait faire apparaître, mais seulement des lacunes et faiblesses identifiées et pour lesquelles les progrès paraissent primordiaux. Aussi, vu que :

- le CDR (ou tableau emplois ressources) reflète les transactions financières réalisées par le projet au cours de la période sous revue ;
- le solde du compte bancaire figurant au niveau du projet correspond à celui du dernier relevé bancaire ;
- la fiche d'inventaire des matériels et équipements reflète la réalité de l'état du patrimoine du projet ;
- la balance regroupe toutes les opérations financières du projet ;

nous concluons que les états financiers présentés par le projet présentent une image fidèle du projet.

La seconde partie du mémoire, a été une mise en application de la méthodologie d'audit des projets. Nous avons procédé à la révision des principales procédures du contrôle interne et à l'examen des comptes. Le chapitre 4 a consisté en la présentation et en la description du projet Sécurité Alimentaire mis en œuvre par le projet. Cette prise de connaissance des activités du projet a été la base fondamentale pour la délimitation des investigations à mener dans le chapitre suivant lors de la réalisation de l'audit. Dès le chapitre 4 nous avons les contours de l'audit par la précision des différentes zones de risques. Le chapitre 5 a porté sur la description des diligences mises en œuvre pour l'identification des contraintes et des problèmes que rencontre le projet. Cet audit a révélé des faiblesses dans la gestion du projet que nous avons présentées dans le chapitre 6 et auxquelles nous avons proposé des recommandations.

CONCLUSION GENERALE

Un audit comprend l'examen sur la base de sondages des éléments probants qui justifient les montants et les informations contenues dans les états financiers. Un audit comprend aussi une appréciation des principes comptables utilisés et des estimations significatives faites par la Coordination du Projet, ainsi qu'une appréciation générale de la présentation des états financiers. Pour ce faire, le mémoire est constitué de deux (02) parties.

La première partie, traite du cadre théorique de l'audit comptable et financier des projets financés par le PNUD. Dans le premier chapitre nous avons passé en revue, les principales exigences et contraintes mis en place par le PNUD afin de réduire au maximum les risques de :

- détournements des fonds dans l'exécution des projets,
- non respect des procédures de passation de marché,
- suspension des financements,
- et de non certification des comptes ou la certification avec réserves des comptes.

Dans le second chapitre, nous avons décrit la méthodologie d'audit des projets de développement, méthodologie que nous avons schématisée dans le troisième chapitre.

La deuxième partie a consisté en la mise en application de la méthodologie décrite dans la première partie dans le contexte des projets du PNUD. Nous avons vérifié la régularité et la sincérité des états financiers du projet Sécurité Alimentaire au 31 décembre 2008 qui comprennent la situation de la trésorerie, la balance et le tableau des ressources et des emplois. La préparation de ces états financiers relevait de la responsabilité de l'Unité de Gestion du Projet (UGP). Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur ces états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué l'audit conformément aux normes d'audit internationales de la Fédération Internationale des Comptables (IFAC). Ces normes exigent que l'audit soit planifié et réalisé de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives. Nous estimons que nos travaux d'audit constituent un fondement raisonnable de notre opinion.

Les diligences mises en œuvre dans le cadre de nos travaux de vérification du respect des procédures internes décrites dans le manuel de procédures et de l'examen des comptes, n'ont pas révélé d'anomalie significative, par conséquent le rapport d'audit qui sera rédigé contiendra la certification sans réserves que les comptes des états financiers du projet Sécurité Alimentaire sont sincères et réguliers et présentent l'image fidèle de la situation financière du projet au 31 décembre 2008, conformément aux accords de crédit.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

1. COLLINS Lionel et VALIN Gérard (1992), « *Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques* », 4^{ème} édition, Editions DALLOZ, Paris, 373 pages
2. DELSOL Xavier (1999), « *Guide d'audit des associations : le diagnostic juridique, social, fiscal, comptable, financier et informatique* », 3^{ème} édition, Juris Association, Paris, 319 pages ;
3. DEMEESTERE René (2005), « *Le contrôle de gestion dans le secteur public* », 2^{ème} édition, LGDJ, Paris, 224 pages ;
4. GRAND Bernard et VERDALLE Bernard (2006) « *Audit comptable et financier* », 2^{ème} édition, Editions ECONOMICA, Paris, 111 pages ;
5. IFAC (1998), « *Normes Internationales d'audit Handbook* », Paris, 524 pages ;
6. JAQUEN Francis (2005) « *Comptabilité et gestion des associations : système comptable, gestion financière, analyse et contrôle de gestion* » 2^{ème} édition, Dalloz, Paris, 351 pages ;
7. MIKOL Alain (1999), « *Les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal* », Editions d'organisation, Paris, 198 pages ;
8. PIGE Benoit (2001) « *Audit et contrôle interne* », Editions EMS, Paris, 207 pages ;
9. PINARD-FABRO Marie Hélène (2008), « *Audit fiscal : audit des comptes : validation de la charge d'impôt : audit d'acquisition* », Editions Francis Lefèbvre, Paris, 631 pages ;
10. PNUD (1998) « *procédures du PNUD applicable à l'exécution nationale* », PNUD, 48 pages ;
11. RENARD Jacques (2002), « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 4^{ème} édition, Editions d'organisation, Paris, 462 pages ;
12. SARDI Antoine (1993), « *Audit et inspection bancaire : audit interne* », tome 1, Editions AFGES, Paris, 462 pages ;
13. SARDI Antoine (1993), « *audit et inspection bancaire : l'audit comptable* », tome 2, Editions AFGES, Paris 464 pages ;
14. SCHICK Pierre et LEMENT Olivier (2002) « *guide de self audit* » ; 2^{ème} édition, Editions d'organisation, Paris, 217 pages ;
15. SILLERO Alberto (2003), « *Audit et révision légale : guide pratique* », Editions ESKA, Paris, 236 pages ;

16. Système Comptable Ouest Africain « *plan comptable général des entreprises* » ; Editions Foucher, Paris

Mémoires

17. Kouassi Blaise (2006), « *Audit comptable et financier des projets de développement : cas du PAEL* », CESAG, 69 pages
18. SANOGO Diallo Ama (2004), « *Audit comptable et financier d'une institution de microfinance : cas du réseau Kondo Jigima-Mali* », CESAG, 97 pages ;
19. IBRAHIM Beidou Abdoulaye (2006), « *Audit de projet : cas d'un projet financé par la Banque Mondiale* », CESAG, 122 pages ;
20. WELE Abou (2007), « *Cours sur l'audit des projets* », CESAG, 75 pages.

Sources INTERNET

21. Association Française de l'Audit et du Conseil Informatique, www.afai.asso.fr, 09 avril 2009 ;
22. Association de l'audit et du contrôle des systèmes d'information, 2004-2005 comité de normalisation, norme d'audit des systèmes d'information : réalisation du travail d'audit, www.isaca.org, 16 septembre 2009 ;
23. Examen et contrôle des comptes, www.scribd.com , 25 Octobre 2009 ;
24. Modalités d'exécution des projets PNUD, www.undp.org, 27 Octobre 2009
25. Réseau Comment ça marche, système d'information, www.commentcamarche.net, 16 septembre 2009 ;

ANNEXES

Annexe 1 : Mécanisme de décaissement des fonds

Agent d'exécution (gouvernement ou ONG)

Les procédures du PNUD exigent que, chaque fois que des fonds sont avancés à l'agent d'exécution, celui-ci présente au bureau de pays du PNUD un rapport financier trimestriel indiquant :

- l'utilisation de l'avance avec les pièces justificatives y afférentes,,
- une liste des décaissements effectués depuis le précédent rapport financier, et
- la demande d'une nouvelle avance.

Le bureau de pays du PNUD introduits les décaissements dans ATLAS tout au long de l'année au fur et à mesure que les rapports financiers sont reçus. Ces décaissements du partenaire de mise en œuvre sont inscrits dans la colonne de dépenses Gouvernement du CDR.

PNUD (bureau de pays, siège et autres bureaux de pays)

Les décaissements effectués par le PNUD sur ses propres comptes bancaires sont entrés dans ATLAS par le bureau de pays du PNUD. Ces décaissements du PNUD sont inscrits dans la colonne de dépenses PNUD du CDR. Ils peuvent être classés soit comme paiements directs, soit comme services d'appui du PNUD. Une courte description de ces deux catégories de décaissement est donnée ci-après :

Paiements directs : Tel est le cas quand l'agent d'exécution est responsable de la dépense, mais a demandé au PNUD d'effectuer en son nom le paiement au vendeur/consultant. L'agent d'exécution doit rendre compte du décaissement et garde en bon ordre toute la documentation d'appui. Le PNUD se borne à effectuer les paiements sur la base de demandes dûment autorisées et remet à l'agent d'exécution copie du bon de décaissement y relatif comme preuve que le paiement a été effectué.

Services d'appui du PNUD : tel est le cas quand l'agent d'exécution et le PNUD ont convenu que le PNUD fournirait des services d'appui au projet. Ces services d'appui doivent être décrits dans le descriptif de projet ou dans une annexe du descriptif de projet. Le PNUD est responsable de ces dépenses et doit en rendre compte; en conséquence, il garde en bon ordre toute la documentation d'appui concernant le décaissement.

Annexe 2 : SITUATION DE TRESORERIE

Bureau de Pays: Burkina Faso						
Titre du projet/Plan d'action Annuel:						
Numéro(s) de						
Période considérée:		2008				
					Montant en CFA	Montant en \$ E.U.
Solde d'ouverture						
		Liquidité en caisse				
		Solde en compte bancaire				
		Sous Total			-	-
Avances Reçues du PNUD en 2008						
Total des Fonds disponibles (A+B) pour 2008					-	-
Engagements/Dépenses au titre de 2008						
Pertes/Profits dus au taux de change					NA	
Solde de clôture (C-D)					-	-
Solde de clôture réparti :						
		Liquidité en caisse				
		Solde en compte bancaire				
Total					-	-