

MODERNISATION DU CONTROLE INTERNE DE LA DEPENSE PUBLIQUE DANS LES PAYS AFRICAINS FRANCOPHONES

MODERNISATION OF INTERNAL CONTROL OF PUBLIC EXPENDITURE IN FRANCOPHONE AFRICAN COUNTRIES

Mohamed MOINDZE¹,
Consultant en gestion des finances publiques
moindzemoh@yahoo.fr
Mai 2011

¹Mohamed Moindzé est un consultant international dans le domaine de la gestion des finances publiques. Il est également enseignant de gestion des finances publiques à l'Ecole Nationale d'Administration de Madagascar (ENAM). Il est de nationalité comorienne.

Résumé

Ce document présente les réformes au niveau des systèmes de contrôle dans les pays francophones. Il tente de fournir des repères pour la mise en place d'un contrôle interne budgétaire plus rigoureux et adapté au nouveau contexte politique, économique et social.

This document outlines reforms of internal control in Francophone countries. It seeks to provide benchmarks for the implementation of more rigorous internal control which is also better adapted to the current political, economic and social environment.

Le contrôle des finances publiques est défini par l'INTOSAI comme « *un élément indispensable d'un système régulateur qui a pour but de signaler en temps utile les écarts par rapport à la norme ou les atteintes aux principes de la conformité aux lois, de l'efficacité, de l'efficacités et de l'économie de la gestion financière de manière à ce que l'on puisse, dans chaque cas, prendre des mesures correctives, préciser la responsabilité des parties en cause, obtenir réparation ou prendre des mesures pour empêcher, ou du moins rendre plus difficile, la perpétration d'actes de cette nature* »². Cette surveillance peut être interne, lorsqu'elle est mise en œuvre par des acteurs internes de l'administration, ou externe, lorsqu'elle relève d'un organisme opérationnellement séparé et indépendant de l'administration (dont les pouvoirs de contrôle couvrent l'administration dans son ensemble et qui vérifie si la gestion financière est conforme à la légalité et appropriée). Elle peut être également *a priori* (ou *ex ante*) lorsqu'elle est effectuée avant la réalisation des activités administratives ou financières, ou *a posteriori* (ou *ex post*) lorsqu'elle a lieu après le fait.

Le contrôle *a priori* a pour objectif de prévenir les actes préjudiciables avant qu'ils ne surviennent. Cependant, il a l'inconvénient de créer un volume de travail excessif, de retarder la réalisation des activités et créer une certaine confusion quant aux responsabilités des différents acteurs. Le contrôle *a posteriori* a pour objectif d'identifier les responsabilités des parties en cause. Il peut permettre de réparer les préjudices subis. Il est susceptible en outre d'empêcher la répétition des infractions commises.

Dans de nombreux pays en développement, les organes et les mécanismes de contrôle budgétaire existent, mais ne sont pas suffisamment efficaces pour permettre un contrôle adéquat des dépenses publiques. Ils constituent l'un des points faibles de la chaîne de la dépense. Ainsi leur renforcement contribuera-t-il à une utilisation plus efficace des ressources publiques.

Ce document porte particulièrement sur la modernisation du contrôle interne budgétaire, dans les pays francophones d'Afrique. Il est organisé ainsi:

- la première section définit la notion de contrôle interne ;
- les deuxième et troisième se penchent respectivement sur les éléments fondamentaux du contrôle interne traditionnel et les insuffisances qui leur sont liées ;
- la quatrième aborde les principales motivations qui incitent à sa modernisation;
- se basant sur l'expérience de la France et de deux autres pays francophones d'Afrique (Maroc et Madagascar), la cinquième fournit quelques conseils pour la modernisation du contrôle interne pour « *renforcer les contrôles sur l'essentiel et à abandonner ceux qui sont inutiles et redondants* » et améliorer la fluidité du circuit de la dépense tout en tenant compte des besoins spécifiques de chaque pays ;
- la dernière section conclut le document en montrant qu'il est irréaliste de vouloir mettre en place un système de contrôle interne qui éliminerait tout risque de perte.

² Cf. Déclaration de Lima sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques, section 1.

Une telle volonté serait très coûteuse de telle sorte que le bénéficiaire en découlerait ne le justifierait. Il convient d'évaluer au préalable les bénéfices attendus d'un tel système par rapport à son coût.

1. Qu'est ce que le contrôle interne³ ?

Comme présenté dans les sections suivantes, il n'existe pas de conception unique du contrôle interne qui s'impose à tous les organismes et à tous les pays. L'encadré 1 présente plusieurs définitions du contrôle interne. Toutefois, le principe général «*est de s'assurer qu'une organisation exerce ses activités dans le cadre juridique de sa compétence et qu'elle atteint les objectifs de sa mission.*» (OCDE, 2005, p. 1). L'encadré 2 présente ce qu'est le contrôle interne budgétaire et son importance. Pour jouer efficacement son rôle, le contrôle interne budgétaire doit comprendre l'ensemble des procédures de maîtrise de la gestion budgétaire notamment : (i) le suivi de la performance ; (ii) les procédures et documents écrits organisant les activités, principes généraux de gestion comme le principe du double contrôle; (iii) les systèmes de suivi et de gestion des finances publiques (y compris les systèmes comptables), (iv) les autres systèmes de suivi et gestion, notamment la gestion du personnel et de la solde, la gestion des marchés publics, le suivi des actifs physiques et stocks (comptabilité matière), etc... ; et les contrôles de l'exécution budgétaire stricto sensu, notamment les *contrôles ex ante et ex post* (Allen & Tommasi, 2001, p. 265-266).

Le tableau 1 suivant résume les types de contrôle interne utilisés dans la gestion financière traditionnelle et dans la gestion moderne. Le premier repose sur l'affectation des dépenses, les méthodes comptables et les rapports financiers, c'est-à-dire sur la régularité et sur son contrôle strict tandis que le deuxième est centré sur trois objectifs que sont la conformité, l'efficacité et la sécurité (Cohen, 2005, p. 24).

Encadré 1. Le contrôle interne. Quelques définitions

Conseil de l'Ordre des Experts Comptables français (1977). « *Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci.* »

IFACI, 2006, p.6

Le contrôle interne est défini par l'**INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions)** en ces termes: «*Le contrôle interne est un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants: exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces; respect des obligations de rendre compte ; conformité aux lois et réglementations en vigueur; protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages.*»

INTOSAI, 2004, p.

³ Dans ce document, le contrôle interne est celui effectué par l'administration publique. Il est distinct du contrôle externe effectué par des structures indépendantes de l'administration (Parlement et Cour des Comptes, pour les pays ayant une législation d'inspiration française).

Le référentiel du COSO⁴ (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) repose sur la définition suivante du contrôle interne : « *Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les organes directeurs ou d'autres agents d'un organisme afin de garantir de manière raisonnable la réalisation d'objectifs définis dans les domaines suivants : efficacité et efficience de fonctionnement ; fiabilité de l'information financière ; respect des lois et règlements applicables.*

Le modèle de contrôle interne (*Internal Control Model*) du COSO poursuit ces trois objectifs au moyen de cinq processus de gestion interconnectés qui sont: l'environnement de contrôle; l'évaluation des risques; les activités de contrôle; la surveillance et la formation ainsi que l'information et la communication.

PEFA, 2003, p.13

L'IIA (Institut des auditeurs internes) définit le contrôle interne comme étant : « *toute mesure prise par le management, le Conseil et d'autres parties afin d'améliorer la gestion des risques et d'accroître la probabilité que les buts et objectifs fixés soient atteints. Les managers planifient, organisent et dirigent la mise en œuvre de mesures suffisantes pour donner une assurance raisonnable que les buts et objectifs seront atteints.* »

PEFA, 2003, p. 10

Encadré 2. Le contrôle interne budgétaire et son importance

Qu'est-ce que le contrôle interne budgétaire ?

Le contrôle interne budgétaire est l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents décidés par chaque ministère et mis en œuvre par les responsables de tous les niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités en vue de fournir une assurance raisonnable sur la qualité des informations de *comptabilité budgétaire* et sur la *soutenabilité budgétaire*.

La comptabilité budgétaire retrace les autorisations votées par le Parlement et leur exécution. En particulier, elle permet le suivi des plafonds de crédits, qui comprennent les autorisations d'engagement et les crédits de paiement, et d'emplois ouverts ainsi que leur consommation en gestion.

La soutenabilité budgétaire traduit la capacité d'un ministère à mettre en œuvre les politiques qu'il conduit dans le respect des autorisations budgétaires, tant dans leur dimension annuelle (budget de l'année) que dans leur cadre pluriannuel (cadre des dépenses à moyen terme). Elle repose sur la qualité de la programmation initiale (mise en adéquation de l'activité prévisionnelle des services avec les moyens alloués ou prévus) ainsi que sur la qualité de son suivi et de son actualisation en lien avec la gestion.

Importance du contrôle interne budgétaire

En organisant le pilotage de la gestion, avec une effectivité renforcée grâce à la fiabilisation des informations budgétaires, le contrôle interne budgétaire permet tout d'abord aux responsables ministériels d'avoir une meilleure vision d'ensemble des enjeux et des risques ayant un impact

⁴ Le COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) est une association américaine privée à but non lucratif créée en 1985. Le COSO s'est donné pour mission d'améliorer la qualité de l'information financière grâce à des règles de déontologie, des contrôles internes efficaces et un bon gouvernement d'entreprise. Un certain nombre d'organismes aux États-Unis et ailleurs, notamment la Banque mondiale, ont adopté le référentiel du COSO comme base pour leurs normes et leurs politiques de contrôle interne.

budgétaire et d'optimiser les choix de gestion en fonction des priorités ministérielles, pour in fine améliorer la performance des politiques publiques.

En travaillant à fluidifier et sécuriser les processus de gestion, le contrôle interne budgétaire permet de réduire les délais de réalisation des activités, donc les coûts, de clarifier et sécuriser les opérations assignées aux agents, de définir des organisations et des calendriers de travail connus et respectés, d'alléger les tâches par la mutualisation des bonnes pratiques et le partage d'un socle commun de méthodes prédéfinies.

Adapte de « <http://www.performance-publique.gouv.fr/la-performance-de-laction-publique/lessentiel/le-contrôle-interne-budgetaire.html> »

Tableau 1. Les objectifs du contrôle interne

Gestion traditionnelle	Gestion moderne
<i>Un seul objectif :</i>	Conformité à l'ensemble des règles
La régularité	Performance (efficacité, efficacie et économie)
	Sécurité (inspection et lutte contre la fraude)

Adapté de (Cohen, 2005, p.24)

2. Le contrôle interne traditionnel

Le dispositif traditionnel des finances publiques en vigueur dans la plupart des pays francophones d'Afrique est caractérisé par quelques principes fondamentaux qui s'inspirent du droit budgétaire français, au rang desquels on distingue la séparation des fonctions de l'ordonnateur de celles du comptable ainsi que la répartition du processus de la dépense en deux phases distinctes et consécutives, notamment la phase administrative, dont la responsabilité incombe à l'ordonnateur, qui comporte trois étapes - l'engagement, la liquidation, et l'ordre de paiement (ordonnancement ou mandatement) - et la phase comptable, dont la responsabilité incombe au comptable, et qui comprend les contrôles relatifs à la régularité de l'ordre de paiement et la comptabilisation de l'opération (cf. encadré 3). Le système de comptabilité publique de la majorité des pays africains francophones comprend les volets suivants:

- Les engagements, les liquidations et les ordonnancements sont enregistrés dans les comptabilités administratives tenues contradictoirement par les services gestionnaires et les services du contrôle financier. Ces comptabilités permettent de suivre les mouvements et la répartition des crédits. Elles permettent également aux ordonnateurs de produire en fin d'année des comptes administratifs qui permettent, de comparer ligne par ligne les prévisions initiales du budget et les ordonnancements.
- Les paiements sont effectués par les comptables publics et sont enregistrés dans la comptabilité générale de l'Etat.
- Toute opération budgétaire (dépense ou recettes), au niveau du trésor, se traduit par un double mouvement, à un compte budgétaire (comptabilité budgétaire) et à un compte de bilan (comptabilité générale) qui enregistrera le résultat du paiement de la charge et de l'encaissement de la ressource. Ces comptabilités sont conçues de telle sorte que soient facilement rapprochées les opérations budgétaires et les réalisations effectives.
- La comptabilité générale doit enregistrer tous les opérations et événements financiers. Elle repose sur une comptabilité en partie double dès le stade de la prise en charge de l'ordonnancement. Elle couvre des comptes de correspondants et déposants et des opérations extra budgétaires. Le plan comptable comporte des comptes de charges,

recettes, actifs et passifs. Les dépenses budgétaires sont reconnues sur la base des ordonnancements visés par le Trésor, qu'ils soient ou non payés. Les opérations comptables sont présentées en fin d'exercice dans un compte de gestion. Le compte de gestion présente la balance du Trésor qui montre par compte du plan comptable de l'Etat le total des opérations de débit et crédit et le montant du solde débiteur et créditeur. En ce qui concerne les opérations budgétaires, les comptes de gestion doivent concorder avec les comptes administratifs. Ces comptes de gestion sont soumis au contrôle juridictionnel de la Cour ou Chambre des comptes. L'ensemble des opérations des comptes de gestion et des comptes administratifs sont reprises dans un document intitulé Compte Général de l'Administration des Finances et qui constitue la base du projet de Loi de Règlement.

Avec ce système comptable d'inspiration française, le ministère des finances exerce un rôle important dans le contrôle interne des finances publiques à toutes les étapes de la dépense: le contrôle financier contrôle la régularité de l'engagement avant la création de droits et d'obligations et, dans la plupart des pays, intervient également au niveau de la validation de l'ordonnement par un visa⁵; les services du trésor, à leur tour, vérifient si l'objet de la dépense est régulier et si le paiement est libératoire. Le contrôleur financier tient contradictoirement avec les services gestionnaires des crédits⁶ et/ou l'ordonnateur une comptabilité des engagements. Qui plus est, le règlement accorde la latitude au ministère des finances « *d'ajourner ou annuler* » certaines dépenses lorsque les recettes sont inférieures aux prévisions.

Encadré 3. Principales caractéristiques du processus de dépenses en Afrique francophone

1. *La distinction entre ordonnateur et comptable*

Dans les systèmes budgétaires d'inspiration française, le processus de dépenses repose sur une distinction fondamentale entre la personne qui est à l'origine de la décision de dépenser (*l'ordonnateur*) et la personne qui effectue le paiement proprement dit (*le comptable*). **Ce principe vise deux objectifs :**

- minimiser les cas de fraude et de manquements dans la gestion de fonds publics en instaurant un système de contrôle réciproque; et
- faire en sorte que les agents publics se conforment pleinement aux règles budgétaires.

Il a pour conséquence que chaque fonction comporte des responsabilités distinctes:

- L'*ordonnateur* est, généralement, un administrateur dont le rôle traditionnel consiste dans la préparation des dépenses, depuis l'origine de celles-ci jusqu'à l'établissement de l'ordre de payer les sommes dues aux créanciers.
- Le rôle du *comptable* est limité au contrôle de la régularité des décisions prises par l'*ordonnateur* (respect des lois et règlements) sans pouvoir intervenir au niveau de l'opportunité de la dépense.

2. *Étapes du processus de la dépense.*

Le processus de dépenses comporte quatre étapes distinctes *et consécutives* :

Étape 1. L'*engagement* est l'étape où l'*ordonnateur* (voir encadré 1) engage l'État à assumer une obligation financière future. Avant d'effectuer l'engagement, l'*ordonnateur* doit vérifier si un crédit auquel on peut *imputer* la dépense correspondante a été ouvert, donc a été approuvé et s'il y a bien

⁵ Ce contrôle du contrôleur financier au niveau de l'ordonnement n'existe pas dans le système français, en France, et il fait double emploi avec le visa effectué sur le même point par le comptable au stade du paiement.

⁶ Dans les systèmes où l'ordonnement est centralisé au ministère des finances, ce n'est pas l'ordonnateur qui initie le processus de la dépense, mais le service bénéficiaire de la dépense, administrateur des crédits ou gestionnaires des crédits.

compatibilité entre la nature des dépenses envisagées et le crédit auquel on se propose de les imputer. Par exemple, le ministère des Finances peut décider de commander des fournitures de bureau à une entreprise privée. Il appartient alors au contrôleur financier de déterminer si la décision est conforme aux règles.

Étape 2. La *liquidation* (ou vérification) est l'étape où le *gestionnaire de crédit* (il s'agit bien souvent de l'*ordonnateur*) contrôle la validité de l'obligation ainsi contractée et détermine le montant dû.

Étape 3. L'*ordonnancement* est l'étape où l'*ordonnateur* donne l'ordre au *trésor* (qui est le comptable public – voir encadré 1) de payer la somme due (déterminée lors de l'étape précédente) après avoir reçu l'autorisation du contrôleur financier.

Étape 4. Le *paiement* est l'étape finale. Elle a lieu lorsque le *trésor* (qui est le comptable public) décide de payer la dépense après que ses agents ont vérifié si l'objet de la dépense est régulier et si le paiement est libératoire.

En principe, ces caractéristiques ont l'avantage de faire intervenir un retour d'informations à travers un double ensemble de contrôles étant donné que l'information provenant d'une source permet de contrôler celle qui provient d'une autre source (*Bouley et autres, 2003, p.63*). Ces contrôles qui sont exercés par l'administration elle-même varient selon qu'il s'agit de la phase administrative ou de la phase comptable. Ils s'inspirent des règles prescrites par le Décret de 1962 relatif à la réglementation générale de la comptabilité publique en France. Ils peuvent être *a priori* ou *a posteriori*. L'essentiel du contrôle *a priori* repose sur les contrôles financiers et comptables centralisés⁷ en général au niveau du ministère des finances. Les points contrôlés par le contrôle financier et le comptable sont rappelés dans l'encadré 4. Ces contrôles portent essentiellement sur la régularité de la dépense et aucun ne s'exerce, en principe, ni sur l'opportunité ni sur la performance de la dépense

Encadré 4. Les points de contrôle traditionnel du Contrôle Financier et du Comptable

Le Contrôle Financier porte sur les points suivants :

- Exactitude de l'imputation budgétaire
- Disponibilité des crédits
- Exactitude mathématique des opérations
- Conformité de la dépense aux prescriptions de la loi de finances concernée (concordance du numéro de compte, différents codes)
- Conformité des inscriptions sur la demande d'engagement financier, à celles de la facture pro forma et du bon de commande
- Conformité de la demande d'engagement au programme d'emploi et au budget d'exécution
- Exécution des formalités préalables exigées par la réglementation des marchés publics
- Respect des règles de procédures de passation des marchés, notamment du point de vue de la conformité et de la régularité

⁷ Ces contrôles, au niveau de l'engagement et de l'ordonnancement, sont respectivement effectués par le contrôleur financier, un agent, qui appartient au ministère des Finances et qui exerce ses fonctions au sein des ministères d'exécution et par le comptable public qui est un agent de la direction générale de la comptabilité publique.

- En matière de disponibilité des crédits, le contrôleur financier vérifie le respect des plafonds de régulation périodiques⁸. Par exception, lorsque les tensions sur la trésorerie le nécessitent, le contrôleur financier peut bloquer provisoirement des engagements.
- Dans certains pays, une deuxième approbation du contrôleur financier (dit souvent visa de validation) est également requise à l'étape de l'ordonnancement, bien qu'elle soit alors limitée à la validité de l'opération par rapport à l'engagement antérieur et à la matérialité du service fait.

Le contrôle du Comptable porte sur :

- La régularité de l'assignation de la dépense (l'accréditation de l'ordonnateur et l'assignation de la dépense) ;
- L'existence de crédits disponibles;
- L'imputation de la dépense ;
- La validité de la créance (la justification du service fait ; l'exactitude des calculs de liquidation ; la production des justifications,...) ;
- La régularité en la forme des pièces justificatives ;
- L'application des lois et règlements financiers et l'observation des dispositions particulières à certaines dépenses;
- L'absence d'opposition au paiement.

Les contrôles a posteriori sont exercés par des corps administratifs rattachés au ministère concerné (inspection ministérielle), internes au ministère des finances (inspection générale des finances, brigade du trésor) et/ou avec une compétence interministérielle et des pouvoirs de contrôle étendus (inspection générale d'Etat). Leur finalité consiste à détecter les irrégularités et à les faire sanctionner d'une part, et à diagnostiquer les éventuels dysfonctionnements et en proposer des réformes d'autre part (Tommasi, 2010, p.122). Certains pays disposent d'une Inspection Générale des Services et Emplois Publics rattachée au Ministre en charge de la Fonction publique dont la mission consiste à la vérification d'une bonne application des textes régissant les carrières et la promotion dans la fonction publique.

3. Les limites du contrôle interne traditionnel

3.1 Les insuffisances du cadre juridique

Le contrôle interne des finances publiques est régi, d'une manière générale, par les principes définis dans la loi organique sur les lois des finances. Or ces derniers ne sont pas suffisamment clairs pour distinguer les compétences et les responsabilités de chaque organe de contrôle administratif (cf. section 3.2). On peut citer, à titre d'illustration, la directive n°06/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 portant Règlement Général de la Comptabilité Publique. Celle-ci n'a pas précisé la nature des contrôles exercés par le contrôleur financier, mais elle a seulement énoncé des principaux généraux en son article 97 de la manière suivante : « *les contrôles administratif, juridictionnel et parlementaire s'exercent dans les conditions fixées par le règlement relatif aux lois de finances* ». Ce qui amène le contrôleur financier à intervenir pratiquement dans le même champ que celui du comptable public, laissant croire que le visa du contrôleur financier est identique au « Vu bon à payer » du comptable public « *sans apporter d'amélioration évidente sur la qualité globale de contrôle et une réduction des dysfonctionnements dans l'exécution des dépenses publiques* »⁹.

⁸ Dans la plupart des cas, ces plafonds sont autorisés trimestriellement par arrêté du ministre chargé du budget portant ouvertures des crédits.

⁹ Cf. annexe 2 du guide didactique de la directive n°07/2009/CM UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA ;

Le cadre juridique des finances publiques des pays francophones d’Afrique est caractérisé par une centralisation excessive (*le ministre des finances est l’ordonnateur unique du budget de l’Etat*) et une prolifération de textes portant sur des domaines variés en matière budgétaire, financière et comptable (Constitution, loi organique, lois, ordonnances, décrets, arrêtés,...). Il convient de souligner également que ce même ministre coordonne la plupart des activités de contrôle au détriment de la participation des ministères dépensiers¹⁰. Il est montré que cette centralisation excessive est à l’origine de la multiplicité des circuits d’exécution et des acteurs, ainsi que l’ampleur prise par les procédures dérogatoires qui finissent par fragiliser le système de finances publiques dans son ensemble (*Bouvier et autres, 2004, p.53*) et par conséquent ne favorise pas un contrôle efficace de la dépense. De telles pratiques déresponsabilisent les ministères techniques, et par conséquent ne sont pas favorables à une gestion efficace des services publics. Pour pouvoir mettre en œuvre leurs politiques, les ministères sectoriels recourent à des procédures dérogatoires (*cf. encadré 5*), à des débudgétisations, à une gestion de l’aide extérieure hors du budget et à la création des fonds extrabudgétaires pour échapper à la rigidité des procédures budgétaires. Comme indiqué par *Potter et Diamond (1999, p.26)*, des fonds extrabudgétaires sont créés pour des raisons souvent inappropriées et de manière non cohérente avec les principes de bonne gestion budgétaire dans le seul objectif de soustraire les transactions correspondantes aux divers niveaux de contrôle (dont celui du ministère des finances) et de passer outre au réexamen des priorités. Il peut s’agir, par exemple, des dépenses des dépenses des superstructures qui peuvent être considérées comme extrêmement sensibles. De telles dépenses ne passant pas par le budget sont difficilement intégrées dans la situation des opérations globales des administrations publiques. Pour illustrer ces difficultés ainsi que leurs conséquences, *Bouvier et autres (2004, p. 47)* ont indiqué que « ... *les ministères techniques, peu sollicités, ont tenté d’échapper à la centralisation excessive du ministère des finances en recourant à des solutions de rechange pour créer des services autonomes, recruter du personnel en utilisant le financement des bailleurs de fonds et des communautés, et instaurer leurs propres mécanismes de contrôle avec des fonds extérieurs. Comme on l’a dit, si les bailleurs de fonds y trouvent à court terme la garantie d’une attribution des fonds conforme à l’objectif initialement fixé, la sécurisation n’est pas totale. Mais le défaut majeur du mécanisme est qu’il ne permet ni aux Etats bénéficiaires, ni aux bailleurs d’avoir une vue d’ensemble sur la gestion financière publique, ce qui est préjudiciable à plus long terme compte tenu de l’évolution des aides vers une globalisation.*»

Encadré 5. Quelques procédures et pratiques dérogatoires en matière budgétaire

- L’existence des régies d’avances qui permettent à un régisseur nommé par l’ordonnateur (*mais contrôlé par le comptable*) de payer des sommes d’un montant limité par des avances de trésorerie qui lui sont accordées par le comptable, sans passer par les procédures normales d’exécution de la dépense;
- Le paiement des dépenses sans ordonnancement préalable – paiements par anticipation réalisés, en l’absence d’ordonnancement, sur la base d’un simple bon d’engagement;
- Les fonds spéciaux mis à la disposition des services habilités qui les gèrent eux-mêmes, ce sont particulièrement des fonds destinés aux dépenses des pouvoirs constitutionnels (Présidence, Parlement, Cour Constitutionnelle, ...);
- D’autres pratiques opaques, comme les ordres de paiement de la part du ministre en charge du budget (appelés également réquisitions) autorisés dans certains pays (Bénin, Centrafrique, Comores, Côte d’Ivoire, Guinée) et non accompagnés de pièces justificatives ; ou les procédures concomitantes (*d’engagement, de liquidation et d’ordonnancement*) autorisées dans certains pays pour des dépenses jugées urgentes.

¹⁰ L’essentiel des structures de contrôle administratif est concentré au ministère des finances : contrôle financier, inspection générale des finances, services de la comptabilité publique, brigade du trésor,....

Il convient de préciser que le plus souvent des régularisations a posteriori interviennent, mais elles ne couvrent pas la totalité des décaissements.

3.2 Les problèmes relatifs à l'organisation et aux capacités des organes de contrôle

Comme indiqué *supra*, le contrôle administratif *a posteriori* des finances publiques peut aussi se partager entre plusieurs institutions ou ministères en dehors du ministère des finances qui agissent d'une manière disparate sans aucune harmonisation. Les attributions de ces structures sont moins claires ou trop larges, ce qui induit des chevauchements coûteux en termes de moyens ou une déperdition en termes d'efficacité. Certains pays peuvent créer des ministères à part entière chargés du contrôle des finances publiques¹¹. Cela constitue souvent une source de conflits de compétences entre ces structures ou ministères avec le ministère des finances dont la mission consiste, d'une manière générale, à la coordination de la gestion des finances publiques du pays, y compris le contrôle. Ce qui réduit l'efficacité des mécanismes de contrôle et de pilotage de l'exécution.

Dans d'autres pays, le contrôle interne est excessivement centralisé surtout lorsque certains organes sont rattachés directement à la Présidence de la République. De telles pratiques ne sont pas favorables au développement d'un contrôle efficace du fait que les rapports sont destinés au chef de l'Etat qui seul décidera de leur utilité. Les agents de contrôle se plaignent souvent de l'absence notoire de suivi des recommandations et du manque d'indépendance du fait que la tutelle politique est souvent très forte. C'est en général sur ordre de l'autorité politique que les institutions de contrôle interne, en cas de détection de fraude, saisissent le Ministère public pour préparer les dossiers d'accusation et les transmettre au juge.

Au-delà de ces difficultés d'ordre juridique et organisationnel, ces structures confrontent également des problèmes liés aux motivations et aux capacités très réduites : insuffisance des effectifs en poste, valorisation tout aussi insuffisante des fonctions en termes de rémunération et du déroulement des carrières. Il est indiqué que « *les fonctionnaires affectés dans les postes d'inspection ou d'organes de contrôle ne sont pas constitués en corps spécifiques. Ces éléments s'accompagnent de carences importantes sur le plan des méthodes de travail.* » (Bouvier et autres, 2004, p. 54).

L'existence des systèmes automatisés de gestion budgétaire contribuerait, en principe, à la sécurisation de la chaîne de la dépense et de la comptabilité publique tout en diminuant la paperasserie et les erreurs administratives, mais également en limitant les risques de duplications de contrôle et d'incohérences entre données. Cependant, dans plusieurs pays, l'informatisation (actuelle) reste insuffisante et ne capte pas la totalité des dépenses effectuées; ce qui contribue à ajouter des contrôles additionnels à ceux déjà existants. Il convient d'évoquer les problèmes matériels liés aux infrastructures dont les ordinateurs en nombre insuffisant et aux coupures d'électricité incessantes qui peuvent corrompre les données ou retarder leurs saisies. Il arrive que certaines soient enregistrées après que la dépense est payée. De telles situations ne sont pas en faveur d'un contrôle efficace par le système intégré de gestion budgétaire.

3.3 Les faiblesses liées au processus du contrôle interne

Le contrôle interne traditionnel est principalement basé sur le contrôle des opérations financières (procédures d'engagement et de paiement, procédures comptables et états

¹¹ Doe et Pattanayak (2008) ont cité à titre d'exemple la Guinée et la République du Congo.

financiers), et ne s'intéresse ni à la performance des opérations ni à leur processus. Le rôle de ce contrôle étant de vérifier exclusivement l'exécution des lois et des règlements (contrôle de régularité), l'écart est sanctionné soit par un refus, soit par une annulation, soit par une sanction proprement dite en cas d'irrégularité (Cohen, 2005, p. 21). En principe, ce système a pour objet de réduire les erreurs et les irrégularités par le biais de contrôles réciproques et contradictoires (Bouley & ali, 2003, p.68). Cependant, la réalité est toute autre: ce système induit des complications administratives en multipliant inutilement les niveaux de contrôle sans pourtant réduire les irrégularités ou les abus. Le contrôle budgétaire *a priori* s'avère peu efficace pour prévenir ces risques budgétaires. En effet, les sources de la dépense publique sont multiples. De ce fait, de nombreuses dépenses ne sont ni soumises au contrôle du contrôle financier au niveau de l'engagement ou de l'ordonnancement de la dépense ni à celle du comptable pour la prise en charge de la dépense (Bouvier et autres, 2004, p. 53). Ce système de contrôle est effectué sur la base des pièces: d'une manière générale, il reste formel et vérifie la même chose, à tous ces niveaux, sans se préoccuper ni du service fait, ni de l'opportunité de la dépense. Les rejets des dépenses sont très rares. Sinon, leurs causes sont rapidement corrigées et les dépenses remises dans le circuit immédiatement.

Il convient également de noter que même s'il est bien élaboré, le système comptable des pays francophones comporte d'importantes faiblesses liées aux modalités d'enregistrement des opérations. La dette est souvent traitée à part. Les dépenses et ressources sur aides projet ne sont pas suivies à partir du système comptable. Les comptes sont quelquefois opaques, des dépenses exécutées en dehors du processus budgétaire normal étant enregistrées dans des comptes d'attente. Il peut exister des écarts importants non expliqués entre les comptes de l'ordonnateur et la comptabilité du Trésor. Qui plus est, la définition de l'engagement est, quelques fois difficile à cerner :

- le cadre juridique autorise l'utilisation des crédits d'engagements qui pose souvent des problèmes quant au montant à intégrer dans l'élaboration du TOFE;
- de nombreuses procédures spéciales de paiement (les caisses, et régies, d'avance, les paiements sans engagement comptable ni ordonnancements, appelés selon les pays, "paiements par anticipation", "ordres de paiement", réquisitions) visent à contourner les contrôles de l'engagement et/ou de l'ordonnancement du circuit classique de la dépense.

Il est également montré que des engagements peuvent être pris en dehors des procédures normales, sans être comptabilisés comme il se doit (Bouley et autres, 2003, p. 73). Des biens peuvent être livrés ou des services rendus sans qu'un engagement formel leur correspondant soit enregistré dans la comptabilité administrative (soit parce qu'il n'y ait pas suffisamment de crédit, soit parce que l'initiateur de la dépense ne voudrait pas se conformer aux procédures budgétaires autorisées). En outre, des engagements peuvent être pris mais les ordonnancements ne seront jamais donnés (soit parce que les pièces justificatives pertinentes ne sont pas transmises au ministère des Finances, soit parce que le ministère lui-même préfère qu'il n'y ait pas d'ordonnancement). De telles situations ne sont pas sans poser des problèmes au suivi de la dépense publique. Pire, elles contribuent à la complication de la situation macroéconomique des pays par la création ou l'accumulation des arriérés (cf. encadré 6). Ainsi ce système ne répond-il pas au principe préconisé par le Manuel de Transparence des finances publiques du FMI, selon lequel « *il doit y avoir un système comptable intégré et exhaustif qui permet d'évaluer de manière fiable les arriérés de paiements* ».

Encadré 6. Qu'appelle-t-on arriéré de paiements ?

Comme indiqué dans le manuel SFP du FMI (*paragraphe 3.49*), "il y a arriéré de paiement lorsqu'une obligation n'est pas acquittée à la date d'exigibilité du paiement". Le paiement des dépenses en biens et services et d'investissement liquidées n'est pas nécessairement immédiatement exigible, les contrats prévoyant souvent des délais de paiement de trente ou soixante jours après la livraison. Mais, il peut être difficile de distinguer la part du total des dépenses à liquider correspondant à des arriérés proprement dits de celle qui ne résulte que de délais normaux de paiement. Ainsi, le manuel SFP du FMI recommande d'évaluer les dépenses sur la base des droits constatés (c'est-à-dire, à la liquidation) plutôt que sur la base de la date d'exigibilité du paiement.

Le recensement exhaustif de l'ensemble des factures impayées, quelle que soit la date d'exigibilité des paiements, est crucial. Des arriérés peuvent être générés en dehors du cycle normal d'exécution budgétaire ou en amont de la procédure d'ordonnancement, compte tenu des lenteurs fréquentes de cette procédure. Les factures impayées comprennent:

- Les virements différés enregistrés dans les comptes du Trésor, qui sont égaux à la différence entre ordonnancements admis par le Trésor et les paiements.
- Les factures ordonnancées non encore enregistrées par le Trésor, qui correspondent à la différence entre les ordonnancements admis par le Trésor et les ordonnancements émis par l'ordonnateur. Il est possible que certaines de ces factures aient été rejetées par le Trésor, parce qu'irrégulières, un examen cas par cas peut être nécessaire.
- Les factures non encore ordonnancées, qui sont "gardées sous le coude" par les gestionnaires faute de crédits, ou parce qu'elles sont irrégulières, ou à cause des lenteurs de traitement. Ces factures peuvent comprendre:
 - ✓ des dépenses régulièrement engagées et visées par le contrôle financier. L'écart entre les engagements et les ordonnancements ne correspond pas nécessairement à des arriérés, mais il peut donner un montant approché, quoique surestimé, de ce type d'arriéré;
 - ✓ des dépenses dont l'engagement comptable n'a pas été effectué, souvent faute de crédits. Ces dépenses peuvent être à la fois irrégulières sur un plan budgétaire, mais régulières sur le plan juridique, car exécutées au titre d'un marché dûment approuvé, de contrats d'abonnement, de contrats de location, etc. C'est souvent ce type de dépense qui fait l'objet de générations d'arriérés, lorsque ces dépenses quasi obligatoires sont sous estimées dans le budget.

Il est vrai que le règlement de la plupart des pays accorde un pouvoir de régulation au ministre des finances. Cependant, l'efficacité de ce pouvoir est très limitée, « *car seule une proportion des dépenses obligatoires est susceptible d'être reportée, des exceptions importantes sont admises et les ordres ne sont pas toujours bien respectés*¹² ».

4. Pourquoi moderniser le contrôle interne ?

Le tableau 1 montre que le contrôle interne moderne vise à remplir trois objectifs fondamentaux : la conformité aux règles prescrites, la sécurité et la performance. Le passage à ce nouveau mode de contrôle doit permettre d'alléger le contrôle a priori sur les engagements au profit du contrôle à posteriori en aval du paiement et de renforcer la responsabilité des acteurs budgétaires par le développement du contrôle dans les services gestionnaires (*cf. encadré 7*).

Encadré 7. Les notions de responsabilité et de contrôle

La responsabilité (*accountability*, en anglais) renvoie à l'obligation selon lesquelles ceux qui exercent les pouvoirs publics sont tenus de rendre compte de leurs actions et de répondre de la manière dont ils se sont acquittés de leurs missions.

¹² extrait d'un article de Ian Lienert « une comparaison entre deux systèmes de gestion des dépenses publiques en Afrique » paru dans la revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire Volume 3 N°3 de l'année 2003.

Le contrôle est défini de manière générale comme un processus destiné à fournir une assurance raisonnable concernant l'efficacité et l'efficience des opérations, la fiabilité des informations communiquées et le respect des lois et réglementations applicables. C'est une fonction essentielle d'une administration ouverte (*elle vise à améliorer la transparence*).

Responsabilité et contrôle sont complémentaires mais ne sont pas symétriques. Le contrôle peut être soit *ex ante* soit *ex post*. L'obligation de rendre compte ne peut être qu'à posteriori. L'absence de bons systèmes de contrôle porte atteinte à l'obligation de se justifier car la conformité ou la performance qui est alléguée est dépourvue de fondement aux yeux des observateurs extérieurs qui ne possèdent pas les connaissances leur permettant de juger la véracité ou la fiabilité des acteurs concernés.

Adapté de (OCDE, 2005)

Outre la volonté de trouver des solutions aux difficultés évoquées ci-dessus, de nombreux facteurs contribuent à cette modernisation. Il s'agit, notamment de:

- la modernisation de la gestion publique qui est actuellement de plus en plus axée sur les résultats que sur les moyens et qui exige de plus en plus des comptes de la part des décideurs politiques ;
- l'accent mis de plus en plus sur la performance de l'administration que sur la régularité en responsabilisant davantage les ordonnateurs quant au respect des procédures;
- et le système informatique intégré qui permet qui permet d'assurer le contrôle de certaines transactions;

5. Comment moderniser le contrôle interne ?

5.1 Stratégie

Comme toutes les réformes de la gestion publique, la modernisation du contrôle budgétaire interne nécessite du temps dans les pays développés et *a fortiori* dans les pays en développement. Elle ne doit pas être considérée comme un objectif séparé de la réforme de la Gestion des Finances Publiques (GFP). Pour assurer sa réussite, elle doit être intégrée dans la stratégie globale de réforme du système de la gestion des finances publiques (SGFP). Au préalable, les autorités nationales, avec l'appui des partenaires au développement, établiront un diagnostic du SGFP. C'est le cadre PEFA (PEFA : Public Expenditure and Financial Accountability)¹³ qui s'apprête le mieux à ce genre de travail. D'autres études peuvent compléter l'évaluation PEFA: l'évaluation de la redevabilité financière dans les pays (CFAA – Banque mondiale); les rapports analytiques sur la passation des marchés dans un pays (CPAR – Banque mondiale) et la vérification de la transparence fiscale (ROSC - *Report on the Observance of Standards and Codes* – FMI)¹⁴.

La stratégie qui sera élaborée à la suite de ce diagnostic consiste à corriger les faiblesses et les insuffisances identifiées. Elle comporte, en général, les domaines prioritaires suivants entre

¹³ Le PEFA est un partenariat entre la Banque Mondiale, la Commission Européenne, le Département pour le Développement International anglais (DFID), le Secrétariat d'Etat suisse à l'économie (SECO), le ministère des affaires étrangères français, le ministère royal norvégien pour les affaires étrangères, et le Fonds Monétaire International (FMI). Il soutient des approches harmonisées et intégrées pour l'évaluation et la réforme dans le domaine des finances publiques, des marchés publics et de la responsabilité financière. Néanmoins, certains bailleurs de fonds continuent à utiliser d'autres outils classiques d'évaluation pour approfondir leurs études dans des domaines bien précis.

¹⁴ Il s'agit d'un élément des Rapports sur le respect des normes et des codes, qui s'inspire du Code des bonnes pratiques sur la transparence fiscale adopté par le FMI en 1998 (*et révisé en 2007*).

autres: l'amélioration des capacités de programmation budgétaire; la modernisation des nomenclatures budgétaires et de la comptabilité publique, le suivi des dépenses publiques et de l'exécution budgétaire; le renforcement des capacités de contrôle interne, le renforcement de la transparence et de la redevabilité des pouvoirs publics, l'amélioration de la documentation et des rapports budgétaires et le renforcement des capacités des parlements et des institutions supérieures de contrôle. Elle doit hiérarchiser les activités identifiées en séparant celles relevant du court terme de celles du moyen terme. D'autres activités peuvent être programmées pour le long terme. Les objectifs de la stratégie doivent être clairs et cohérents.

Concernant le contrôle interne, les principaux objectifs à court terme pourraient consister à stopper l'accumulation d'arriérés de paiement due à un contrôle financier inefficace et à se conformer aux dispositifs de contrôle existants (prévus par la loi budgétaire et le dispositif de régulation budgétaire en cours). Pour le moyen terme, l'agenda de la réforme comprend:

- ❖ une révision de la structure institutionnelle du contrôle financier et des autres organes de contrôle interne pour les mettre en conforme avec les standards internationaux;
- ❖ l'allègement du contrôle *a priori* tout en renforçant le contrôle *a posteriori* ;
- ❖ la mise en conformité des procédures de travail des institutions de contrôle avec les normes des organisations internationales notamment pour ce qui concerne la programmation des contrôles, la préparation des rapports d'audit, leur circulation et le suivi de la mise en œuvre des recommandations;
- ❖ l'équipement des administrations chargées du contrôle ;
- ❖ l'informatisation de la chaîne de la dépense, y compris les transactions du contrôle financier et l'introduction du contrôle de gestion et de l'audit interne dans chaque département.

Il est recommandé que tous les pays adoptent des systèmes de contrôle interne qui seront conformes aux directives de l'INTOSAI (cf. encadré 8). La modernisation du contrôle interne requiert du temps et un changement de culture administrative. Elle nécessite une évaluation des risques (internes et externes) auxquels l'organisme est confronté. Il est recommandé par (Tommasi, 2010, p. 125) que « ... dans les pays africains francophones, les évolutions du contrôle financier *a priori* traditionnel vers un contrôle interne défini selon les standards modernes doivent être entamées avec extrêmement de prudence, en raison d'importants risques de perte de discipline financière et de perte de contrôle de la gestion budgétaire et comptable, si ces évolutions intervenaient avant le fonctionnement correcte du système traditionnel de contrôle. Toutefois, compte tenu du peu d'efficacité, des lourdeurs et de la duplication de certains contrôles, cette prudence ne doit pas conduire à se cantonner à un simple renforcement des procédures existantes. »

Encadré 8. INTOSAI — Directives pour l'élaboration des normes de contrôle interne

L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) a publié un ensemble de normes générales et détaillées qui définissent les conditions minimum à remplir pour qu'un système de contrôle interne soit acceptable.

Normes générales

- Des objectifs de contrôle spécifiques doivent être identifiés pour chaque activité de l'organisme et doivent être appropriés, exhaustifs, raisonnables et intégrés aux objectifs généraux de l'organisme.
- Les organes directeurs et les agents doivent maintenir à tout moment une attitude d'adhésion aux contrôles internes et faire preuve d'intégrité et de compétences suffisantes pour s'y conformer.

- Le système doit garantir dans une mesure raisonnable la réalisation des objectifs du contrôle interne.
- Les organes de direction doivent vérifier constamment leurs opérations et prendre sans délai les mesures correctrices nécessaires.

Normes détaillées

- Une documentation complète sur toutes les transactions et sur le système de contrôle proprement dit doit être fournie.
- Les transactions et les événements doivent être promptement enregistrés et bien répertoriés.
- L'exécution des transactions et des actions doit être dûment autorisée.
- Les principales responsabilités aux différents stades d'une transaction doivent être confiées à plusieurs personnes.
- Une surveillance compétente doit être assurée pour veiller à la réalisation des objectifs du contrôle.
- L'accès aux ressources et aux dossiers doit être limité aux personnes autorisées qui ont la responsabilité de leur garde ou de leur utilisation.

Source. FMI. Manuel sur la transparence des finances publiques, p. 109

Les sous-sections suivantes présentent successivement la mutation des contrôles traditionnels a priori, l'évolution des contrôles a posteriori, la mise en place du contrôle de gestion et l'audit interne. Ces différents points sont les principales composantes du contrôle interne moderne pour responsabiliser davantage les services ordonnateurs. Tommasi (2010, p. 130) recommande la construction d'un système véritable de contrôle interne au sein des ministères sectoriels pour réduire la mauvaise utilisation des fonds publics par un allègement du contrôle a priori, un renforcement du contrôle a posteriori exercé par les inspections ministérielles, « *la tenue effective d'une comptabilité par les ministères, le renforcement des outils de gestion tels que la comptabilité matière, et de gestion des stocks, le suivi des marchés publics, et les bases de données sur le personnel* ». L'importance d'une bonne gestion de données sur le personnel dépasse le caractère purement budgétaire ; elle est au cœur de la performance. Dans plusieurs pays, en particulier francophones, les dépenses de personnel sont budgétisées et suivies en dehors des autres dépenses ministérielles. Ces dépenses ainsi que toute la base de données sur le personnel sont gérées par un département du ministère des Finances (*quelques fois avec la participation du ministère de la fonction publique*¹⁵) avec très peu d'implications des ministères techniques. De telles dispositions ont pour objectif une bonne maîtrise de ce poste hautement budgétivore dans la plupart de ces pays, même si ce résultat n'est pas toujours garanti. L'expérience montre qu'une participation plus active des services gestionnaires des ministères techniques, tels que les inspections pédagogiques, les services du personnel des centres hospitaliers ou les centres agricoles régionaux dans la gestion des salaires et des postes pourrait contribuer à rendre le système plus transparent, à réduire les absences non justifiées et à éliminer les fonctionnaires « fantômes ».

5.2 La restructuration des contrôles a priori

Comme montré dans la section 4 supra, la modernisation du contrôle a priori vise à responsabiliser davantage les gestionnaires publics. Ce nouveau mode de contrôle ne se veut plus exhaustif. Il est de plus en plus sélectif et est essentiellement tourné vers les dépenses à

¹⁵ Dans plusieurs pays, c'est le ministre de la fonction publique qui effectue les mouvements sur les carrières d'un personnel qu'il ne connaît pas. Il est même possible que ce même ministère effectue les recrutements qui ne correspondent pas nécessairement aux besoins exprimés par les ministères sectoriels. Une autre difficulté dans la gestion des dépenses en personnel est que dans certains cas les décisions de recrutements ou de création de nouveaux postes sont décidées en conseil des ministres sans tenir compte des inscriptions budgétaires.

risque¹⁶. C'est ainsi que la France, le Maroc et Madagascar ont introduit des innovations intéressantes en la matière (cf. encadré 9). Même si celles-ci ont la même finalité, celle d'assouplir le *contrôle a priori* en donnant plus de place au *contrôle a posteriori*, il convient de préciser qu'elles ne sont pas identiques et n'ont pas suivi le même itinéraire. Chacune de ces réformes puise son essence dans l'organisation et la culture administratives de chaque pays ainsi que dans ses capacités techniques. La France a allégé les contrôles a priori du contrôle financier par un décret du 27 janvier 2005¹⁷ et a réuni sous un représentant unique du ministère des finances auprès des ministères dépensiers (le contrôleur budgétaire et comptable ministériel) les fonctions assurées (jusqu'alors) par le contrôleur financier et le comptable par un décret du 18 novembre 2005. Ce nouveau dispositif n'est plus centré sur la vérification de la régularité des actes, mais il consiste normalement à éviter les risques budgétaires en agissant soit au stade de la prévision, soit en cours d'exécution. Il intervient en fonction des risques liés à la nature de la dépense et aux pratiques des services ordonnateurs. Il est précisé que depuis 2002, les contrôles comptables exhaustifs sont remplacés par des contrôles hiérarchisés et partenariaux dénommés *contrôles hiérarchisés de la dépense* (CHD). Ces derniers invitent les comptables à concentrer leurs efforts sur les dépenses financièrement significatives et ou particulièrement complexes.

Encadré 9. Quelques innovations en matière du contrôle à priori de la dépense

France. Pour la mise en œuvre de la Loi Organique sur les Lois des Finances (LOLF), il est institué une nouvelle organisation comptable a été mise en place, articulée sur trois niveaux :

- Au sein de la **direction générale des Finances publiques**, le Service de la fonction comptable de l'État est chargé du pilotage, de l'animation et de la coordination au niveau national de l'ensemble des acteurs de la fonction comptable de l'État ; il est également responsable de l'élaboration et de la qualité du compte général de l'État.
- Au sein des **ministères**, la recherche d'une forte proximité avec l'ensemble des acteurs est concrétisée par l'instauration d'un service de contrôle budgétaire et comptable ministériel (SCBCM) dans chaque ministère, qui comprend un département de contrôle budgétaire (DCB) et un département comptable ministériel (DCM).
- Au **niveau déconcentré**, le trésorier-payeur général (TPG) anime la fonction comptable au sein de son département. Il tient la comptabilité de l'État au niveau du département et en garantit la qualité.

Dans chaque ministère, un contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) est placé, par le décret n° 2005-1429 du 18 novembre 2005 qui l'institue, sous l'autorité du ministre chargé du Budget,

¹⁶ Le risque se définit comme tout événement, toute action, toute situation, tout comportement pouvant nuire ou affecter l'atteinte ou la réalisation des objectifs de l'organisme. Dans le secteur public des pays francophones en développement, l'assouplissement du contrôle a priori doit être précédée ou accompagnée (au moins) de la mise en place d'un système de contrôle et de réduction des procédures de paiement hors « procédure budgétaire normale » ; d'une adoption d'un code de marchés publics fondé sur les principes de concurrence, de transparence et de responsabilité et de son application effective ; et d'un renforcement des capacités de gestion budgétaire des ministères sectoriels ainsi que de la transparence budgétaire à tous les niveaux administratifs.

¹⁷ L'article 15 de ce Décret n°2005-54 du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'Etat prévoit la prise d'un arrêté qui « *détermine les projets d'actes d'engagement ou d'affectations de crédits, d'ordonnances de paiement et de délégations de crédits ou d'actes en tenant lieu mentionnés aux articles 8 et 9, qui sont soumis au visa ou à l'avis préalable de l'autorité chargée du contrôle financier* ». Le contrôle financier traditionnel consistait à apposer son visa sur l'ensemble des dépenses. Dorénavant, un arrêté est pris pour chaque ministère, après consultation du contrôle financier, pour lister les actes faisant l'objet de ce visa, les autres n'en ayant pas besoin. Cette réforme a conduit à une baisse de près de 60% du nombre de visas, ce qui s'est traduit par une simplification administrative et une accélération de l'exécution de la dépense publique dans les ministères.

pour assurer une vision globale de ses processus de dépense et de sa situation patrimoniale, en vue d'en améliorer la sécurité et la fiabilité :

- il assure le contrôle financier au sein d'un ministère;
- il est le comptable public ;
- il est le coordinateur des autorités déconcentrées chargées du contrôle financier ;
- il transmet aux autorités budgétaires et à l'ordonnateur principal un rapport annuel sur l'exécution budgétaire et une analyse de la situation financière du ministère.

Depuis le 1er janvier 2006, quinze contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM), placés sous l'autorité du ministre du Budget, sont installés auprès des ordonnateurs principaux de l'Etat. Interlocuteurs uniques du ministère du Budget auprès des différents ministères, ils ont pour mission d'assurer une vision globale des processus de la dépense et de la situation patrimoniale de chaque ministère en vue d'en améliorer la sécurité et la fiabilité, dans l'esprit de la LOLF et de la réforme du contrôle financier.

Dotés à la fois de la qualité de comptable public et de celle d'autorité chargée du contrôle financier, ils dirigent les services de CBCM composés de deux départements distincts, l'un de contrôle budgétaire, l'autre de contrôle comptable, dont ils mobilisent les synergies pour analyser la situation financière des ministères, détecter et maîtriser les risques financiers, évaluer la sincérité des prévisions de dépenses. Le rapprochement de ces deux services sous l'autorité du CBCM doit par ailleurs permettre de gommer les contrôles redondants.

Adapté de (Bouvier et autres, 2008)

Madagascar. Depuis 2008, le gouvernement malgache a entrepris une démarche de réforme du contrôle à priori de la dépense budgétaire en deux étapes. En 2008, il a entamé la première étape qui consiste en la mise en place du contrôle hiérarchisé des engagements des dépenses (CHED). Il s'agit d'un contrôle sélectif, fondé sur l'analyse des risques et des enjeux financiers de la dépense publique et s'appuie sur trois (3) critères: le montant de la dépense ; la nature de la dépense et la capacité de gestion des Ordonnateurs. A cet effet, en application du CHED, ne sont pas soumis au visa préalable du contrôle financier:

- tout engagement égal ou inférieur à MGA¹⁸ 700 000, et ce quelles que soient la nature de la dépense et la procédure y afférente (mandatement classique ou caisse d'avance...);
- toutes les dépenses, quel que soit leur montant, relatives aux loyers dus en application des baux et actes de location ayant déjà reçu le visa du contrôle financiers, aux redevances d'eau et d'électricité (JIRAMA), aux redevances téléphoniques (fixes et mobiles), aux frais de carburant et lubrifiant, aux contributions internationales et aux frais de transport faisant l'objet de facture pro forma délivrée par les compagnies aériennes (AIR MAD, AIR France, CORSAIR, ...) ¹⁹, et aux soldes du personnel permanent pris en charge sur les crédits de la catégorie II du Budget Général et dont les actes s'y rapportant ont reçu les visas du Contrôle Financier ; et
- tous les actes autres que ceux visés ici qui sont dispensés du visa du contrôle financier en tenant compte de la capacité de gestion de l'ordonnateur²⁰.

Il convient de préciser que les engagements de dépenses éligibles au CHED visées ci –dessus doivent faire l'objet d'un contrôle de l'ordonnateur sur les points suivants: disponibilité de crédits ; exacte

¹⁸ Le MGA est l'unité de la monnaie malgache. Un euro varie autour de MGA 2 700 ; ce qui fait que MGA 700 000 tourne autour 250 euros.

¹⁹ Cependant, les engagements des dépenses relatives aux factures proforma délivrées par les agences de voyages restent soumis au contrôle a priori du CF.

²⁰ Pour ce faire, si la direction générale du contrôle financier constate, après évaluation, une amélioration de la capacité de gestion des ordonnateurs, le Directeur Général du Contrôle Financier propose au Ministre chargé du Budget la nature ou le montant de la dépense à dispenser de visa préalable.

imputation budgétaire ; respect de la procédure d'achats publics; respect de la moralité des prix; respect de la régulation; et interdiction de procéder au fractionnement²¹ de la dépense.

Cette première étape a été instituée à titre expérimental au niveau de 4 sites pilotes du 1^{er} juillet au 31 décembre 2008 dont une évaluation positive a permis de généraliser l'expérience à tous les ministères et institutions de l'Etat.

La deuxième étape consiste à un rapprochement des services du trésor public aux services gestionnaires de la dépense publique. Le Trésor Public de Madagascar prévoit dans son Programme de Travail Annuel (PTA) de l'année 2011 la mise en place des services du Trésor au sein des divers Ministères et Institutions. Cette initiative est dictée par plusieurs raisons dont (i) l'objectif de rapprocher les caisses publiques des usagers; (ii) la nécessité de « désengorger » la Paierie Générale d'Antananarivo (PGA) compte tenu du fait que près de 80% du volume des dépenses du Budget Général de l'Etat sont assignés à son niveau; (iii) la volonté de pérenniser les mesures de facilitation du traitement des dossiers de dépenses. En effet, tous les intervenants dans la chaîne de la dépense (Contrôle Financier, Ordonnateur, comptable) seront localisés sur un même site. Il va sans dire que ce projet de redéploiement apportera de nombreux avantages aux départements ministériels bénéficiaires dont, par exemple:

- les fréquents déplacements au Trésor Public pour la remise, le suivi et la délivrance des dossiers seront considérablement limités dans l'espace, entraînant un gain de temps conséquent, un minimum de risque de déperdition des documents et une économie de coûts ;
- les paiements de dépenses des Ministères (soldes, fournitures et autres prestations) ainsi que les recouvrements des recettes pourront être, désormais, effectués sur place ;
- les longues files d'attente observées à la Paierie Générale d'Antananarivo lors des grandes échéances de paiement des soldes des fonctionnaires seront réduites, voire supprimées.
- les délais de visa et de paiement des dossiers de mandatement seront améliorés étant donné que les Trésoreries Ministérielles ne traiteront que les seules opérations des ministères de leur lieu d'implantation.

Néanmoins, la réorganisation comptable à mettre en œuvre requiert un certain nombre de préalables et de mesures d'accompagnement. Ainsi, il importe avant tout que les ministères et institutions adhèrent à la démarche initiée par le Trésor Public et partagent les mêmes objectifs que ce dernier tendant à l'amélioration de la qualité des prestations rendues aux usagers. Dans cette perspective, la contribution attendue des différents départements ministériels est de plusieurs ordres : (i) la mise à disposition de locaux répondant aux besoins du Trésor Public en termes de sécurité et de fonctionnalité et (ii) l'octroi de matériels et de mobiliers de bureau nécessaires au fonctionnement des Trésoreries Ministérielles. Il demeure entendu que les agents affectés à ces nouveaux postes comptables, les matériels techniques spécialisés (coffre-fort, cachets perforateurs ...) de même que les crédits de fonctionnement et d'investissement desdits postes comptables relèvent de la Direction Générale du Trésor.

Adapté de « Ramanitrarivo Léa » et du site (www.tresor-public.mg)

Maroc. Le CMD est un système de contrôle allégé en fonction de la capacité de gestion des services ordonnateurs, des enjeux et des risques liés à la nature de la dépense. L'allègement se traduira au niveau de chaque pallier par l'abandon du contrôle de régularité pour les actes de dépenses dont la liste, les natures et les seuils, sont fixés par décret. Les dépenses non soumises au contrôle de régularité font l'objet d'une fiche navette comportant tous les éléments permettant au comptable d'exercer le contrôle budgétaire qui a été maintenu. Il sera mis en place de façon progressive pendant une période de 4ans; les services ordonnateurs devront disposer du contrôle interne au plus tard le 1^{er} janvier 2012. Un mécanisme de reclassement des services ordonnateurs, en fonction de l'évolution de leur capacité de gestion, peut être demandé au ministre des finances par la TGR ou par les ministres dont relèvent lesdits services. La mise en place du contrôle modulé de la dépense (CMD) repose sur

²¹ On entend par fractionnement de la dépense, l'établissement de deux ou plusieurs Demandes d'Engagement Financier/ Titres d'Engagement Financier (DEF/TEF) pour un même Gestionnaire d'activités (GAC) et pour un même type de dépense.

quatre principaux postulats de base: (i) l'augmentation de la capacité de gestion des services ordonnateurs ; (ii) la « qualification » des services ordonnateurs; (iii) la modulation du contrôle de la dépense et (iv) le suivi de la qualité d'exécution de la dépense pour faire pérenniser le système. Pour pérenniser le système, il est institué, **par un décret adopté en février 2006**, un rapprochement des entités en charge du contrôle financier, le Contrôle Général de l'Engagement des Dépenses (CGED), et la Trésorerie générale du Royaume (TGR) tout en maintenant les deux contrôles préalables sur la dépense (mais en facilitant l'harmonisation entre les deux contrôles). Des trésoreries ministérielles ont ainsi été mises en place dans les ministères les plus importants. Elles comprennent des services distincts pour le contrôle de l'engagement et celui des ordonnancements. Certaines de ces trésoreries sont dirigées par l'ancien contrôleur des dépenses engagées. D'autres par un comptable public traditionnel.

Adapté de (Maroc, 2007)

Dans la démarche de mise en œuvre des innovations introduites par la nouvelle gestion budgétaire axée sur le budget-programme, Madagascar a institué le « *Contrôle Hiérarchisé des Engagements de la Dépense* » (CHED) qui est « *modulé selon l'importance des risques et des engagements financiers inhérents à l'exécution de la dépense publique*²² » dans une première étape. Cette réforme a démarré en juillet 2008 et a un triple objectif : « ***alléger le contrôle à priori et la chaîne de la dépense, améliorer l'efficacité le contrôle du service fait, et renforcer la responsabilité et la capacité de gestion de l'ordonnateur***²³ ». Une deuxième étape consiste à la mise en place des trésoreries ministérielles et cela est prévu pour démarrer en 2011.

Le Maroc s'est également engagé dans la même direction par un rapprochement entre les services du Contrôle de l'Engagement des Dépenses (CGED) et la Trésorerie Générale du Roi (TGR) en instituant les Trésoreries Ministérielles (TM) et un contrôle allégé (dit « Contrôle Modulé de la Dépense – CMD-) basé sur la capacité de gestion des services ordonnateurs ainsi que sur les enjeux et les risques liés à la nature de la dépense. Les objectifs spécifiques de cette modernisation consistent à : (i) rompre avec la logique du système de contrôle jugée trop formaliste ; (ii) privilégier une nouvelle approche du contrôle basée sur la bonne gouvernance de la gestion publique et l'efficacité de l'action administrative et au moindre coût ; (iii) faire converger les métiers exercés jusqu'alors par deux organes de contrôle (contrôleurs et comptables) et (iv) instituer un « interlocuteur unique » pour les services ordonnateurs et ce, en vue de fluidifier le processus d'exécution de la dépense aux fins de réduction des coûts et des délais, et de réaliser des économies de gestion (locaux, moyens humains et logistiques). Les résultats attendus sont : (i) *améliorer l'efficacité d'exécution de la dépense*, tout en veillant au respect de la sécurité et à la transparence des opérations financières; (ii) *engager les services ordonnateurs* dans un processus novateur de renforcement de leur capacité de gestion budgétaire et financière à travers la mise en place d'un contrôle interne, (iii) *responsabiliser davantage* les services ordonnateurs, en leur conférant une plus grande autonomie dans la gestion de leurs budgets ; et enfin *alléger les contrôles a priori* et les implanter là où ils sont plus légitimes et plus efficaces, c'est à dire au cœur de la gestion des services ordonnateurs. Deux sites, le ministère de l'agriculture, du développement rural et des pêches maritimes d'une part, et le ministère des affaires étrangères et de la coopération d'autre part, ont été choisis pour héberger les premières TM.

²² Cf. Madagascar, Décret n°2008-1247.

²³ Cf. Ramanitrarivo Léa Soavelopara, « Réforme du contrôle financier : le contrôle hiérarchisé des engagements de la dépense », Mémoire de fin d'étude au Centre de Gestion Publique de l'Ecole Nationale d'Administration de Madagascar, promotion 2008-2010.

La directive n°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA précise, outre le domaine d'action du contrôle *a priori* du contrôle financier (*les opérations budgétaires réalisées par les ordonnateurs*) et la nature des actes soumis au visa préalable du contrôle financier (*tous les actes des ordonnateurs portant engagement de dépenses, notamment les marchés publics ou contrats, arrêtés, mesures ou décisions émanant d'un ordonnateur*) en son alinéa 4 que : « *Toute ordonnance de paiement, tout mandat de paiement ou toute délégation de crédits ne peut être présenté à la signature de l'ordonnateur qu'après avoir été soumis au visa du Contrôleur financier ou de son délégué. Les ordonnances ou mandats de paiement et les délégations de crédits non revêtus du visa du Contrôleur financier ou de son délégué sont nuls et de nul effet* ». Cependant, l'article 91 de cette directive atténue ces dispositions en édictant « l'adaptation des modalités d'exercice du contrôleur financier, qui doivent respecter la réglementation nationale, aux objectifs de qualité et d'efficacité de son contrôle interne *a priori*, comme du contrôle *a posteriori* qu'il exerce sur la gestion de l'ordonnateur » (UEMOA, 2009, p. 93). Cela permet ainsi de limiter le contrôle du contrôleur financier aux opérations de montant important ou à risque (*comme il est le cas en France, au Maroc ou à Madagascar*) pour « éviter tout contrôle excessif et superfétatoire faisant obstacle à l'accomplissement des missions de l'Etat » lorsque le contrôleur financier donne son accord après évaluation positive du dispositif de contrôle interne mis en place par l'ordonnateur. Une autre nouveauté de cette réforme du contrôle financier consiste en l'instauration de la responsabilité du contrôle financier. Désormais, le contrôleur financier, comme l'ordonnateur²⁴ et le comptable (*cf. encadré 10*), est personnellement responsable de son activité de contrôle²⁵ : « *Le Contrôleur financier est personnellement responsable des contrôles portant sur la disponibilité des crédits, sur la vérification des prix par rapport à la mercuriale en vigueur et, au titre de la validité de la créance, sur l'exactitude des calculs de liquidation de la dépense.*

Si les mesures proposées lui paraissent entachées d'irrégularités au regard des dispositions qui précèdent, le contrôleur financier refuse son visa. En cas de désaccord persistant, il en réfère au ministre chargé des finances. Il ne peut être passé outre au refus de visa que sur autorisation écrite du ministre chargé des finances. Dans ce cas, la responsabilité du ministre chargé des finances se substitue à celle du contrôleur financier.

De même, lorsque le contrôleur financier délivre une autorisation écrite permettant de passer outre le refus de visa de son délégué auprès d'un ministère, d'une institution ou d'une autre administration publique centrale ou déconcentrée, la responsabilité du contrôleur financier se substitue à celle de son délégué. »

Encadré 10. La responsabilité du comptable

La responsabilité des comptables publics se trouve engagée dans les situations suivantes:

- un déficit de caisse ou un manquant en deniers ou en valeurs a été constaté;

²⁴ Article 14 : « *Les ordonnateurs sont personnellement responsables des contrôles qui leur incombent dans l'exercice de leurs fonctions. Ils encourent une responsabilité qui peut être disciplinaire, pénale ou civile, sans préjudice des sanctions qui peuvent leur être infligées par la Cour des comptes à raison des fautes de gestion. Dans les conditions définies par la Directive portant lois de finances, les membres du gouvernement et les présidents des institutions constitutionnelles encourent, à raison de l'exercice de leurs attributions, les responsabilités que prévoient les constitutions des Etats membres.* »

²⁵ Même si les responsabilités de l'ordonnateur et du contrôleur financier sont désormais affirmées, il convient de noter qu'à la différence, la responsabilité du comptable public reste pesante : (i) son patrimoine est directement engagé en cas de débet ; (ii) il doit prêter serment avant son entrée en fonction ; et (iii) il est tenu d'apporter des garanties pour couvrir, en tant que de besoin, les risques inhérents à la manipulation et à la détention de deniers publics.

- une recette n'a pas été recouvrée ; une dépense a été irrégulièrement payée,
- en manquement aux obligations de contrôles énumérés à l'encadré 4 supra; par la faute du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers.

Le comptable public dont la responsabilité est engagée a l'obligation de verser, de ses deniers personnels, une somme égale soit au montant du déficit ou manquant constaté, de la perte de recette subie, de la dépense payée à tort ou de l'indemnité mise de son fait à la charge de l'Etat ou de tout autre organisme public.

Les gestions irrégulières entraînent, pour leurs auteurs déclarés comptables de fait par la Cour des comptes, les mêmes obligations et responsabilités que les gestions patentes pour les comptables publics selon les modalités procédurales décrites par la loi nationale portant organisation et fonctionnement de ladite Cour.

L'exercice du contrôle financier *a priori* s'exerce à deux étapes du circuit de la dépense : à l'engagement²⁶ et à l'ordonnancement²⁷. Cette disposition conduirait à une complémentarité des fonctions de contrôleur financier et du comptable si l'on voulait «fluidifier» le circuit de la dépense. Laquelle complémentarité, doublée de la déconcentration de la fonction d'ordonnateur introduite par la directive de l'UEMOA²⁸ n°06/2009 relative aux lois de finances, appelle logiquement à «une nouvelle organisation des services du contrôle financier et de la comptabilité publique sur le territoire de chaque Etat membre» selon laquelle à chaque ordonnateur doivent correspondre un contrôleur financier et un comptable public (UEMOA, 2009, p.114). Ainsi, les entités en charge du contrôle financier et de la comptabilité publique seront regroupées dans les services chargés de contrôle budgétaire et comptable par l'instauration d'un service de contrôle budgétaire et comptable ministériel unique (SCBCM) dans chaque département ministériel, qui comprend un département de contrôle budgétaire (DCB) et un département comptable ministériel (DCM) au niveau de la capitale comme il est le cas au Maroc ou en France. Pour éviter autant que possible que les propositions d'engagement et les ordres d'engagement ne soient dirigés vers la capitale des Etats ou les villes chefs-lieux de région, un service similaire adapté à chaque contexte local serait institué auprès de chaque comptable (le Trésorier Payeur Général) pour s'occuper du contrôle des dépenses réalisées par les ordonnateurs ou leurs délégués.

Concernant les pays de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC), le contrôle à priori prévu par les directives relatives aux finances publiques s'adresse à toutes les dépenses et ce, en vertu des articles 102 et 103 de la Directive n°02/08-UEAC-190-CM-17 portant règlement général sur la comptabilité publique. Même s'il est souhaitable d'introduire le contrôle a priori modulé selon le risque ou le montant, il convient de préciser que cette directive est beaucoup moins explicite, prévoyant seulement que les contrôles pourront être effectués par sondage ou de manière exhaustive (article 107 et Mathis, chapitre 7, p. 13).

²⁶ Article 88, alinéa 2 : « Tous les actes des ordonnateurs portant engagement de dépenses, notamment les marchés publics ou contrats, arrêtés, mesures ou décisions émanant d'un ordonnateur, sont soumis au visa préalable du Contrôleur financier. »

²⁷ Article 88, alinéas 4 et 5 « Toute ordonnance de paiement, tout mandat de paiement ou toute délégation de crédits ne peut être présenté à la signature de l'ordonnateur qu'après avoir été soumis au visa du Contrôleur financier ou de son délégué. Les ordonnances ou mandats de paiement et les délégations de crédits non revêtus du visa du Contrôleur financier ou de son délégué sont nuls et de nul effet.

Le Contrôleur financier ou son délégué s'assure notamment que les ordonnances et les mandats se rapportent à un engagement de dépenses déjà visé par lui. Si les titres de paiement lui paraissent entachés d'irrégularités, il doit en refuser le visa. »

²⁸ UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

5.3 La modernisation des contrôles a posteriori

Comme indiqué dans la section 4, ces contrôles sont encore formels comme dans le cas des contrôles a priori et ne donnent pas suffisamment les résultats escomptés. Les tendances actuelles font qu'ils s'orientent dans le cadre de nouvelles missions que sont l'évaluation des politiques, le suivi de la performance et l'audit interne. La notion d'audit interne est présentée dans la section 5.4 suivante. L'encadré 11 ci-dessous présente ce que sont les notions de suivi de la performance, de contrôle de gestion et d'évaluation. Il est important alors de clarifier les attributions des différents organes chargés de ces activités pour de raison d'efficacité et d'économie. En effet, l'article 93 de la directive n°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA précise: « *L'Exécutif peut créer des organes de contrôle a posteriori. Ces structures de contrôle interne à l'administration exercent leurs activités sur toutes les opérations liées à l'exécution du budget de l'Etat ainsi que sur celles de tout organisme de droit public ou privé bénéficiant de ressources publiques. Elles interviennent sur pièces et/ou sur place, sur les actes des ordonnateurs et sur ceux des comptables. Ils peuvent à tout moment effectuer des contrôles pendant l'exécution desdites opérations.* » Cet article octroie au pouvoir exécutif la possibilité d'instituer des organes de contrôles sur la mise en œuvre des opérations budgétaires. En pratique, les Etats ayant adopté le système francophone de gestion des finances publiques ont institué sur ce fondement (i) des Inspections Générales d'Etat qui ont compétence en matière financière et sont rattachées à la Présidence de la République ou au Chef du Gouvernement, (ii) des Inspections Générales des Finances directement rattachées au ministre des finances, et (iii) des corps d'inspection interne aux administrations financières (Impôts, Douanes, Trésor) (UEMOA, 2009 b, p. 95) b. Mais également, de nombreux pays ont créé des inspections ministérielles. Il convient de souligner que la directive n°07/2009 de l'UEMOA, en son article 87, octroie au contrôle financier un pouvoir de contrôle a posteriori, et en ces termes : « *les contrôleurs financiers évaluent a posteriori les résultats et les performances des programmes, au regard des objectifs fixés, des moyens utilisés et de l'organisation des services des ordonnateurs.* »

Pour les pays de la CEMAC, l'article 107 de la Directive n°02/08-UEAC-190-CM-17 portant règlement général sur la comptabilité publique autorise un contrôle modulé pour les autres types de contrôle interne (*qui sont les contrôles internes a posteriori*) en ces termes: « *L'ensemble des contrôles évoqués au présent chapitre pourront, selon leur conception ou les circonstances, porter sur les décisions prises ou à prendre, être de régularité ou d'opportunité, permanents ou occasionnels, inopinés ou annoncés, individuels ou collégiaux, être effectués par sondage ou de manière exhaustive, relever d'une procédure unilatérale ou contradictoire.* » Ces contrôles sont assurés par une institution supérieure de contrôle²⁹ (article 105 de la Directive n°02/08-UEAC-190-CM-17), une inspection ministérielle ou d'autres corps de contrôle (article 108 de la Directive n°02/08-UEAC-190-CM-17).

Encadré 11. L'évaluation des politiques publiques et le suivi de la performance par des organes internes de l'administration

L'évaluation d'une politique publique a pour objet de déterminer si les moyens juridiques, administratifs ou financiers mis en œuvre permettent de produire les effets

²⁹ « *Par Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques, on entend toute institution publique d'un Etat ou organisation supranationale, qui - quelle que soit sa dénomination, sa composition ou son organisation - exerce, en vertu de la Loi ou autre acte formel de l'Etat ou de l'organisation supranationale, le contrôle supérieur des finances publiques de cet Etat ou de cette organisation supranationale, et ce de façon indépendante ainsi qu'avec ou sans compétence juridictionnelle* » (article 2 des statuts de l'INTOSAI - Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques)

attendus de la politique et d'atteindre les objectifs qui lui sont fixés (s'intéresse aux retombées).

Il importe notamment de bien différencier l'évaluation du *suivi de la performance*, du *contrôle de régularité* et du *contrôle de gestion*.

Le *suivi de la performance* consiste à suivre la qualité de la gestion de l'organisation concernée, à analyser les réalisations (à l'aide d'indicateurs de performance) et à orienter les décisions des gestionnaires dans le but d'atteindre les objectifs préalablement fixés. Il est mis en œuvre par les services d'études et de statistiques des administrations opérationnelles qui souvent l'identifient à l'évaluation. A cet effet, deux rapports clés sont souvent préparés :

- un *projet annuel de performance* qui énonce par programme les objectifs et les résultats attendus. Ce rapport fait souvent partie des documents budgétaires soumis au parlement avec le projet de budget.
- un *rapport annuel de performance*, qui montre le niveau de réalisation des résultats. Ce rapport est aussi transmis au Parlement avec le projet de loi de règlement.

Le *contrôle de régularité* consiste à mesurer les écarts de l'action publique par rapport aux normes formelles qui l'encadrent dans un Etat de droit (textes juridiques, règles budgétaires, instructions d'exécution internes). Dans certains cas, il relève des corps d'inspection et de la Cour des comptes qui assimilent souvent ce contrôle à l'évaluation (ce qui ne l'est pas en réalité).

Le *contrôle de gestion* est l'ensemble des dispositifs (*outils et processus*) « visant à mieux connaître et à mieux maîtriser les activités, les coûts, les résultats et leurs liens mutuels permettant d'apprécier l'efficacité et l'efficience. Contrairement à ce que laisse penser ce mot, il ne s'agit pas d'un contrôle mais plutôt d'un élément du pilotage d'une institution ou d'un programme » (cf. UEMOA, 2009, p. 139). Dans le cadre de la gestion budgétaire basée sur les résultats, le contrôle de gestion permet d'alimenter en données objectives le dialogue de gestion nourri entre les différents niveaux de responsabilité au sein de l'administration, en éclairant les enjeux de la performance. Il se concrétise par des échanges de directives, de tableaux de bord et de comptes rendus entre les différents niveaux de responsabilités, à partir des unités de terrain ou spécialisées, jusqu'à celles de commandement.

5.4 L'audit interne

L'audit interne apporte ses conseils aux organisations pour améliorer les systèmes de contrôle interne. Il vise notamment à assurer la qualité du contrôle interne et à permettre aux différentes organisations de vérifier que les entités sont bien en adéquation avec la stratégie globale. Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne spécifient que celui-ci doit évaluer les risques ainsi que la pertinence et l'efficacité des contrôles en ce qui concerne: la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles; l'efficacité et l'efficience des opérations; la protection du patrimoine; ainsi que le respect des lois, des règlements et des contrats (*encadré 12*). Les normes internationales IIA (*Institut des auditeurs internes*) et IFACI (*Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes*) ont adopté la définition suivante de l'audit interne: «*L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte des conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.*» De même, l'INTOSAI définit l'audit interne en ces termes: «*Moyens fonctionnels par lesquels les gestionnaires d'une unité acquièrent au sein même de cette unité la certitude que les circuits comptables et financiers dont ils sont responsables fonctionnent d'une*

manière qui réduit au maximum les risques de fraudes, d'erreurs, de non-rentabilité ou de gaspillage » (INTOSAI GOV 9100). L'audit interne peut se réaliser à travers plusieurs modèles, dont les suivants : ressources internes (l'activité de l'audit est assurée par un personnel de l'organisation et elle est dirigée par un dirigeant choisi en interne par l'organisation) ; semi-externalisation (l'activité est assurée en partie par un ou des prestataires de services) ; externalisation avec gestion interne (l'activité est assurée par des prestataires de services liés par contrat avec l'organisation, mais elle est dirigée par un agent de l'organisation); et externalisation complète (des prestataires de service liés par contrat avec l'organisation assurent l'activité et s'occupent de sa gestion).

Encadré 12. Les types d'audit interne et leurs caractéristiques

Le champ d'investigation de l'auditeur interne couvre tout le contrôle interne, ce qui lui permet de mener une mission d'audit financier (dont le déroulement est très similaire à celui d'une mission d'audit externe financier, ou légal) que des missions d'audit opérationnel et ce, pour le compte de la direction de l'organisation audité. De même que pour l'auditeur externe, l'auditeur interne se réfère aux normes édictées par sa profession qui couvrent à la fois des normes de pratique (autorité, responsabilité, champ d'investigation, assurance qualité, nature du travail, management de risques, contrôle interne, gouvernance), de qualité de la mission et de communication des résultats (Thiéry-Dubuisson, 2009, p. 25-26). Il existe trois types d'audit:

- les audits financiers consistant (i) à examiner les états financiers et les systèmes comptables sur lesquels ces états sont fondés³⁰, et (ii) à rendre compte de ces examens ;
- des audits de conformité aux règles ou de régularité consistant à vérifier le respect des règles légales et administratives, la probité et l'adéquation des systèmes administratifs, financiers et de contrôle de la gestion. Ces audits peuvent inclure ou non l'examen de la qualité de la gestion financière du secteur public et de la conduite des fonctionnaires;
- des audits de performance destinés à évaluer la performance en matière de gestion et la performance opérationnelle des programmes publics et de certains ministères et agences gouvernementales, c'est-à-dire l'économie, l'efficacité et l'efficacité avec lesquelles le programme ou l'organisation utilise les diverses ressources (financières, humaines) pour atteindre les objectifs fixés.

Les caractéristiques de l'audit interne sont très proches de celles de l'audit externe, à la différence près que l'audit interne permet de se conformer aux directives des chefs de services concernés. Il y a alors nécessité d'asseoir une coordination et une coopération entre les institutions supérieures de contrôle (ISC) et les auditeurs internes pour, entre autres, réduire les probabilités de doublons en matière d'audit et les charges de l'entité audité, améliorer et maximiser la couverture de l'audit sur la base de diverses évaluations de risques et de l'identification des risques importants et soutenir mutuellement les recommandations qui sont susceptibles d'apporter des améliorations de l'efficacité des structures auditées (INTOSAI GOV 9100). Cependant, cette coordination n'est pas sans risques qu'il faut éviter. Les risques les plus importants peuvent être *«des compromis en matière de confidentialité, d'indépendance et d'objectivité; d'indépendance et d'objectivité; des conflits d'intérêts possibles; une dilution des responsabilités; une utilisation de normes professionnelles différentes en matière d'indépendance ou d'audit; une mauvaise interprétation des conclusions en cas d'utilisation du travail de l'autre; une possibilité que les conclusions potentielles de l'autre auditeur soient communiquées prématurément à la partie externe, c'est-à-dire avant que l'audit ait mis en lumière suffisamment de preuves pour étayer ces conclusions et une absence de prise en compte*

³⁰ Pour le secteur public, un jeu complet d'états financiers établi suivant la méthode de la comptabilité d'exercice comprend : l'état de la situation financière, le compte de résultat, un état de variation de l'actif net/des capitaux propres, un état des flux de trésorerie, une comparaison entre les prévisions et les réalisations budgétaires et des notes comprenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

des contraintes ou restrictions auxquelles est soumis l'autre auditeur dans le cadre de la détermination de l'étendue de la coordination et coopération ».

Une des conditions préalables à la coordination et à la coopération entre les ISC et les auditeurs internes au sein du secteur public consiste en la véracité de l'indépendance et de l'objectivité de l'audit interne approuvée à l'aide d'une évaluation par des services de l'audit externe. LINTOSAI définit l'indépendance de l'audit interne par l'affranchissement de toute condition menaçant sa capacité à s'acquitter de ses responsabilités de manière impartiale. Elle définit également l'objectivité comme un comportement impartial permettant aux différents auditeurs de réaliser leurs missions de telle sorte qu'ils puissent raisonnablement croire en leurs travaux et que la qualité de ceux-ci ne soit compromise d'aucune façon que ce soit. L'indépendance de l'audit interne s'apprécie à travers les éléments suivants: la définition claire et formelle des responsabilités et des autorités au niveau de l'audit interne par une législation ou une réglementation; la séparation fonctionnelle et personnelle de l'audit interne et des responsabilités de l'entité auditée; la liberté de programmation des activités³¹; l'influence des autorités politiques dans la réalisation des audits et dans la formulation des opinions et conclusions ainsi que les mécanismes de recrutement et des promotions des auditeurs et la gestion du barème salarial³². Pour assurer une crédibilité des travaux effectués, les auditeurs doivent se garder de contrôler les actions dont eux-mêmes ou des personnes qui leur sont proches ont été responsables pour éviter toute suspicion de conflit d'intérêts. La notion de personne proche doit être déterminée au préalable sans ambiguïté dans le cadre d'un code déontologie.

6. Conclusion

La modernisation du contrôle interne s'inscrit certes dans une logique de maîtrise des dépenses publiques et d'amélioration de la gestion budgétaire. Cependant, les efforts entrepris ne donneraient les résultats escomptés que si les institutions budgétaires étaient assez fortes pour instaurer une discipline et que s'il existait un engagement politique fort à soumettre tous les acteurs et actes budgétaires au contrôle requis. Cet engagement est essentiel pour tous les niveaux et particulièrement celui des superstructures qui doivent montrer l'exemple en se conformant elles-mêmes à la réglementation.

Dans les pays francophones, les déviations budgétaires sont essentiellement constatées au niveau des dépenses destinées aux superstructures. Il est alors fortement possible que si ces institutions centrales se conformaient strictement aux règlements financiers, toutes les autres structures administratives suivraient. Le plus grand défi pour l'efficacité du contrôle interne reste, en grande partie, lié aux pratiques informelles profondément enracinées dont leur objectif est de résister aux efforts susceptibles d'assurer la discipline budgétaire et la primauté du droit.

Certains pays se paient le « luxe » de multiplier les organes de contrôle interne parce qu'ils ont les ressources humaines, financières et matérielles pour les faire fonctionner tandis que d'autres ont peu de structures. Il est à savoir qu'il est inutile, voir dangereux, de vouloir de transposer les pratiques de contrôle d'un pays à l'autre. La réforme du contrôle interne doit

³¹ Cette liberté de choisir les thèmes de l'audit est essentielle. Cependant, elle ne doit pas faire l'objet d'un usage excessif en refusant certaines demandes de l'organisation qui seraient opportunes pour renforcer son efficacité ou répondre à des situations urgentes. Par exemple, il serait illogique de la part d'une structure d'audit interne de refuser une demande d'une autorité qui voudrait enquêter un service public à la suite des soupçons de mauvaise gestion ou de détournements de biens publics.

³² Ces caractéristiques sont essentielles lorsque l'audit est géré selon le modèle des ressources internes. Voir page précédente.

être adaptée au contexte constitutionnel, juridique, politique, administratif et culturel de chaque pays. Cependant, il existe des fonctions requises et des principes établis que tous les systèmes de contrôle doivent concrétiser. En dépit de la diversité des institutions de contrôle, il convient de mettre en place des procédures qui favoriseront une cohérence et une homogénéité des différentes interprétations et analyses issues des différents contrôles. Les normes internationales de l'audit interne (*INTOSAI, IIA*) conduisent les pays à s'orienter vers un audit indépendant des systèmes ; ce qui exige la nécessité de mettre en place des structures dédiées qui disposent d'un mandat clair et suffisant, de l'accès à l'information, des pouvoirs et des capacités d'établir des rapports ainsi que l'utilisation des normes professionnelles d'audit (y compris les techniques d'évaluation des risques) et des normes de comptabilité du secteur public internationalement reconnues. Ainsi, la formation et le recrutement d'un personnel compétent devient de plus en plus une priorité. Il est essentiel d'avoir en vue l'idée que l'efficacité de la modernisation du contrôle provient d'un processus évolutif qui doit s'accompagner de nombreux efforts internes des organes qui en sont chargés mais également d'une volonté politique d'aller de l'avant et de s'y soumettre. Comme indiqué par Tommasi (2010, p.130), le contrôle peut être un outil efficace de lutte contre la corruption et le gaspillage des ressources publiques lorsqu'il est indépendant du pouvoir politique. Il n'a guère de sens que si les irrégularités identifiées sont sanctionnées. Il est alors nécessaire et même prioritaire d'accompagner la modernisation du contrôle interne d'un système de sanction, mais qui sera adapté à la nature de la faute pour éviter également l'arbitraire.

Il est irréaliste de vouloir concevoir et mettre en œuvre un système de contrôle interne qui éliminerait tout risque de perte. Une telle volonté serait onéreuse de telle sorte que le bénéfice qui en découlerait ne le justifierait. Il convient d'évaluer au préalable les bénéfices attendus d'un tel système par rapport à son coût.

Repères bibliographiques

- Allen, R. et D. Tommasi (2001), *Public Expenditure Management*, OCDE, Paris.
- Bouley, D. ; J. Fournel et L. Leruth (2003), Comment fonctionnent les systèmes du Trésor dans les pays francophones de l'Afrique subsaharienne, in *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire – Vol. 2, n° 4*
- Bouvier, M., M.C. Esclassan., G. Orosni, I. Bouhadana et W. Billes (2004), *La gestion de la dépense publique dans les pays de l'Afrique francophone subsaharienne*, Direction générale de la Coopération internationale et du développement, Paris.
- Bouvier, M., M.C. Esclassan., J-P. Lassale, (2008), *Finances Publiques*, 9ème édition, LGDJ, Paris
- Cohen, A.-G. (2005), *Contrôle interne et audit publics - Le PIFC, pour une nouvelle gestion publique*, LGDJ, Paris.
- IFACI (2006). *Le dispositif de Contrôle Interne : Cadre de référence*, IFACI, Paris http://acifr.lcc.ch/dbfetch/52616e646f6d4956c7cdcbe372077c81a5f4668f1d2b2c03/dipositif_de_con trole_interne_de_l_ifaci.pdf
- IFACI (2009). *Normes professionnelles de l'Audit Interne*, IFACI, Paris
- INTOSAI, *Déclaration de Lima sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques*
- INTOSAI GOV 9100, *Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public*, INTOSAI Vienne.
- INTOSAI GOV 9130, *Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public – Informations complémentaires sur la gestion des risques des entités*, INTOSAI Vienne;
- INTOSAI GOV 9140, *Audit interne, indépendance au sein du secteur public*, INTOSAI Vienne;
- INTOSAI GOV 9150, *Coordination et coopération entre les ISC et les auditeurs internes au sein du secteur public*, INTOSAI Vienne.
- Lazare, M. et F. Michel (2007), « Contrôle interne : Du contrôleur au manager », Séminaire AIST, Marrakech, 9 novembre 2007 <http://www.aist-tresor.com/actumarrakech.htm>
- Lienert, I. (2003), « Une comparaison entre deux systèmes de gestion des dépenses publiques en Afrique », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire vol. 3 no 3*, OCDE, Paris.

- Maroc, (2007), «la réforme du contrôle de la dépense » Revue Al Maliya Spécial n°3, Février 2007;
http://www.finances.gov.ma/esp_doc/util/file.jsp?iddoc=2131
- Mathis, J. (2011), Gestion et finances publiques en Afrique Francophone,
- OCDE (2005), « La modernisation du secteur public: moderniser la responsabilité et le contrôle»
,OCDE, Synthèses Paris, www.oecd.org/dataoecd/63/59/35169602.pdf
- PEFA (2003). Aperçu des normes internationales en matière de comptabilité, d'audit et de contrôle interne dans le secteur public
- Potter, Barry H., and Jack Diamond, (1999). Guidelines for Public Expenditure Management. Washington, DC: International Monetary Fund.
- Thiéry-Dubuisson, S. (2009). L'audit, La Découverte
- Tommasi, D., 2010, Gestion des dépenses publiques dans les pays en développement, /©AFD, http://www.afd.fr/jahia/webdav/site/afd/users/admirecherche/public/Nouvelles%20collections/ASavoirN2_Mail.pdf
- UEMOA (2009 a), Guide didactique de la directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Lois des Finances au sein de l'UEMOA
- UEMOA (2009 b), Guide didactique de la directive n°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA