

# ELEMENTS DE REFLEXION POUR LA REFORME DU CONTRÔLE ADMINISTRATIF AU CAMEROUM

## INTRODUCTION

### OBJET DE LA REFLEXION SUR LA REFORME DU CONTRÔLE ADMINISTRATIF

La loi du 26 Décembre 2007 portant régime financier introduit le budget de l'Etat comportant des programmes pour la réalisation d'objectifs, assortis d'indicateurs de performances permettant de mesurer les résultats obtenus

L' introduction par le budget de l'Etat d'une gestion publique basée sur le résultat suppose qu'au contrôle administratif actuel de la légalité et de la régularité de la gestion publique s'ajoute l'appréciation de l'efficacité, de l'efficience et de la performance des services publics pour atteindre les objectifs assignés aux administrations

Ces deux types de contrôle ne se remplacent pas et ne s'excluent pas mais doivent se compléter et se renforcer réciproquement sans aboutir à un système de contrôle administratif, à têtes supplémentaires, encore plus lourd et inefficace que le système ancien.

En conséquence, la réforme du contrôle administratif envisagée ne peut pas consister à plaquer sur les contrôles administratifs actuels de légalité et de régularité ,les deux nouveaux contrôle de gestion et de la performance sans les améliorer , les aménager,et les simplifier pour en faire un dispositif administratif interne performant et intégré au système national de contrôle administratif de rang supérieur, au contrôle juridictionnel et au contrôle parlementaire .

En d'autres termes, il ne s'agit pas seulement d'élaborer des textes d'application des articles 123 et suivants du décret portant règlement sur la comptabilité publique et relatifs au contrôle financier, au contrôle comptable, au contrôle de gestion , au contrôle de performance et à l'audit ;.mais de réfléchir sur la place les missions optimales des anciennes et nouvelles institutions de contrôle administratif

Le présent document espère apporter une modeste contribution à ce que devrait être le débat d'arbitrage et d'orientation précédent l'élaboration d'un projet de texte à soumettre à un consultant extérieur qui pourra apporter son concours technique à la qualité du texte sans décider des options retenues qui ne relèvent que des autorités nationales

# **PREMIERE PARTIE**

## **LE CONTROLE ADMINISTRATIF ACTUEL**

Le Décret N° 2008/365/ du 08 Novembre 2008 portant organigramme du MINFI reprend les missions, l'organisation et les effectifs (a) des Inspection générales (b) de la Division du Contrôle budgétaire, de l'audit de la qualité de la dépense ; (e) et des inspections nationales des services des douanes, des impôts et du Trésor.

En revanche, ce décret ne reprend pas les contrôles financiers dont la création , l'organisation, et les attributions sont fixés par le Décret N° 41 du 03 Février 1977 et l'organisation et les missions de contrôle des comptables publics fixés par le décret ( A voir)

A ce jour, toutefois, ce dispositif de contrôle administratif est loin d'être une réalité car l'organigramme n'est pas mis en place, un grand nombre de postes restent à pourvoir, les instruments de contrôle sont soit inexistantes soit faibles, les moyens insuffisants, la coordination inorganisée , les conditions des « contrôleurs » peut motivantes, et leur actions restent insuffisamment intégrées dans un système cohérent de contrôles institutionnels (administratif parlementaire, juridictionnel, interne, externe , etc ) de nature à promouvoir ou accompagner une amélioration de la gouvernance ( Voir le rapport sur le groupe de travail sur les contrôles)

### **1 .L'INSPECTION GENERALE (Titre IV Articles 5 &6 )**

**L'inspection générale comprend (Article 5):**

- Un inspecteur général des services des régies financières
- Un inspecteur général des services administratifs et budgétaires

**Chaque inspecteur général est, dans son domaine de compétence chargé :**

- Du contrôle et de l'évaluation de la performance des services par rapport aux objectifs fixés en liaison avec le Secrétaire général
- Du contrôle interne et de l'évaluation du fonctionnement des services centraux et déconcentrés, des établissements ou organismes sous tutelle, ainsi que des projets rattachés
- De l'exploitation des rapports d'activité trimestriels des inspections nationales de son champ de compétence
- De l'information du Ministre sur la qualité du fonctionnement et du rendement des services concernés
- De l'évaluation de l'application des techniques d'organisation et méthodes ainsi que de la simplification du travail administratif en liaison avec les services compétents de la réforme administrative
- De la stratégie de la lutte contre la corruption

**L'inspection générale comprend, outre les inspecteurs généraux**

- Un inspecteur chargé des services fiscaux
- Un inspecteur chargé des services du trésor
- Un inspecteur chargé des services douaniers
- Un inspecteur chargé des services administratifs
- Un inspecteur chargé des services budgétaires

## **La coordination des activités de l'inspection générale est assurée par l'inspecteur général et à ancienneté égale par le plus âgé**

Dans l'accomplissement de leurs missions, les inspecteurs généraux et les inspecteurs ont accès à tous les documents des services contrôlés

A ce titre ils peuvent : (**Article 6**)

- Demander par écrit des informations, explications ou documents aux responsables des services contrôlés, qui sont tenus de répondre dans les délais impartis
- Disposer, à titre ponctuel, du personnel nécessaire relevant d'autres services du ministère,
- Requérir en cas de nécessité et après avis conforme du Ministre, la force publique en vue de prêter main forte ou constater par écrit les atteintes à la fortune publique

➤ Chaque mission d'inspection ou de contrôle donne lieu à la rédaction d'un rapport adressé au Ministre et au Ministre délégué, avec copie au Secrétaire général,

Le ministre adresse une copie de ce rapport au Ministre chargé de la réforme administrative et au Ministre chargé du contrôle supérieur de l'Etat

Le Ministre adresse trimestriellement un rapport de contrôle ainsi que le rapport annuel d'activités des I.G au Premier Ministre, Chef du gouvernement.

## **2. LES CONTROLES FINANCIERS**

**( Décret 41 du 03 Février 1977 fixant les attributions et l'organisation des Contrôles financiers )**

Les contrôles financiers peuvent être créés par arrêté présidentiel près des Ministères, des Missions diplomatiques et consulaires, des établissements publics appliquant la comptabilité administrative et des collectivités publiques locales ( Article 1)

Les Contrôleurs financiers et adjoints nommés par arrêté du Premier Ministre sont placés sous l'autorité du Ministre des Finances.

Ils ont rang, à l'intérieur du territoire national, de S.Directeur de l'Administration centrale et de Chef de service d'administration centrale et auprès des M.D.C. ils sont deuxième conseiller d'ambassade et Premier secrétaire d'ambassade ( Article 2 )

Les Contrôleurs financiers sont chargés d'assurer le contrôle des actes administratifs générateurs de recettes et de dépenses pris par les chefs de départements Ministériels, les Chefs de Missions diplomatiques et Consulaires, les responsables des organismes et établissements publics, soit par leur subordonnés ( Article 3)

**Dans le cadre de l'application des lois et règlements en vigueur, les Contrôleurs financiers, sont chargés notamment**

### **A) Au titre du budget de l'Etat et des Etablissements publics**

- Du contrôle et du visa de tous les actes d'engagement juridique et comptable ayant une incidence financière sur le budget de l'Etat ou de l'Etablissement public concernés à l'exclusion des conventions,
- Du contrôle de l'accréditation des gestionnaires des crédits et des gestions liquidateur,
- Du contrôle des engagements et du rythme de consommation des crédits,
- De la tenue du fichier du personnel des services auprès desquels ils sont placés

- De l'émission des titres de voyage (réquisitoires)
- Du contrôle de la régularité des décomptes des marchés passés par les services de leur ressort
- Du contrôle et de l'apurement des comptabilités des régisseurs d'avance et des comptables matières
- D'une manière générale du contrôle de l'exécution des budgets ;

## **B) Au titre des collectivités publiques secondaires**

- Du contrôle et du visa des budgets et notamment,
- Des actes d'engagement juridique et comptable
- Des recettes,
- Des marchés,
- Du contrôle et de l'apurement des comptabilités des comptables matières
- 

Dans le cadre de l'exercice de leurs fonctions, les contrôleurs financiers reçoivent délégation de signature portant sur les matières de leur compétence

Il peut requérir des administrations, des services des missions diplomatiques, des collectivités publiques ou établissement dont il surveille la gestion, communication de tous les documents financiers, toutes études économiques, nécessaires à sa mission (Article 5)

Tous les documents budgétaires des Ministères, Missions diplomatiques, Etablissements publics, Collectivités publiques ... dans les délais tels que le C.F puisse faire connaître ses observations au MINFI et éventuellement au Ministre de tutelle (Article 6)

Le C.F. est informé des lieux, dates, ordre du jour des réunions, commissions administratives traitant des questions financières et économiques, de sa compétence. Il est membre des commissions de réforme ou adjudication du matériel, des commissions d'avancement du personnel (Article 7)

S'il n'est pas désigné dans les commissions citées ci-dessus, il assiste le représentant du MINFI

Tout projet d'arrêté, d'instruction, ou de décision de nature à entraîner une incidence sur le budget concerné doit être communiqué au CF pour avis ; Ses avis sont versés au dossier et conservés en permanence ( article 8)

Le C.F. ne peut refuser son visa que pour des motifs se rapport à l'application des dispositions d'ordre financier, les lois et règlements ou à régularité de l'exécution du budget. Sans refusé son visa, le CF peut l'assortir d'observations, la copie est immédiatement adressées au MINFI En cas de visa avec réserve, copie de la note est adressée au comptable assignataire dans les plus brefs délais

Un rejet définitif opposé par le C.F. à un acte, ne peut être que sur instructions inscrites de son supérieur hiérarchique conformément à l'article 5 De ? 74/18 du 5 décembre 74 modifiée et complétée par la loi n° 76/4 Du 8 juillet 76 ( Article 9).

Sur instructions spéciales, le CF peut procéder sur place à toutes les investigations utiles et éventuellement bénéficier du concours de la Brigade de contrôle (Article 10)

Dans le cadre de leurs activités, les C.F. correspondent directement avec les Chefs de Départements Ministériels, et responsables des organismes auprès desquels ils sont placés. Copie de leurs correspondances sont adressées au MINFI et le cas échéant au Ministre de tutelle dont relève l'organisme ( article 11)

Les C.F. constituent des services extérieurs du MINFI relevant du Budget

Chaque C.F. à l'intérieur du Terr. Nat. comprend quatre bureaux (( Article 12)

- Le bureau administratif,
- Le bureau des engagements juridiques,
- Le bureau des engagements comptables,\*
- Le bureau des régions et de la comptabilité matière

Le C.F. auprès des missions diplomatiques est fixé par un texte particulier

Les C.F. sont tenus de produire à la fin de chaque trimestre un rapport d'activités au MINFI , copie de ce rapport est adressé au Ministre intéressé et au responsable de l'organisme ( Article 13)

### **3. LES CONTROLES EFFECTUES PAR LES COMPTABLES PUBLICS**

( A COMPLETER ) °

### **4. LA DIVISION DU CONTROLE BUDGETAIRE / DE L'AUDIT/ DE LA QUALITE DE LA DEPENSE ( SECTION IX )**

**Placé sous l'autorité d'un chef de division du Contrôle budgétaire , de l'audit et de la qualité de la dépense, « la DCOB » est chargé de l'audit et du contrôle budgétaire. Elle effectue des missions ponctuelles d'enquête de recherche, de conseil, de formation.**

A ce titre elle est chargée :

- De la coordination et de la supervision des activités des contrôles financiers centraux et territoriaux,
- De l'harmonisation et de la codification des procédures de gestion des finances publiques,
- De l'audit et de l'évaluation des opérations d'investissement public,
- Du contrôle de l'exécution du budget de l'Etat des collectivités territoriales décentralisées, des établissements publics et des organismes subventionnés
- Du contrôle de la réalisation physico-financière des projets et programmes et projets et de l'élaboration des rapports y afférents en liaison avec le Ministère chargé des investissements publics
- Du contrôle des structures du traitement de la solde fonctionnant au sein des ministères et administrations assimilées,
- De l'évaluation des performances des administrations publiques dans le cadre de la gestion budgétaire,
- De l'instruction des dossiers de mise en débet ,
- De l'harmonisation des procédures de contrôle interne,
- De l'exploitation des rapports de contrôle budgétaire et de gestion matière,
- De l'élaboration des rapports trimestriels d'exécution du budget,
- De la production du rapport annuel des contrôles budgétaires et de gestion matière,
- De l'élaboration et du suivi des programmes de formation et de perfectionnement des contrôleurs financiers
- 

Elle comprend /

- Le service de la documentation, des archives et de la logistique,
- Le contrôle financier (central)
- La brigade de contrôle et de l'audit
- La brigade de contrôle de la solde et des pensions ( Article 54)

**Placé sous l'autorité d'un chef de service, le service de la documentation, des archives, et de la logistique** est chargé (a) de la gestion de la doc (b) la centralisation des rapports des contrôleurs financiers (c) la gestion matériel et logistique ( Article 55)

**Placé sous l'autorité d'un contrôleur financier, le CF est chargé (a) du CF auprès du MINFI (b) du contrôle financier des administration et organismes non pourvus de contrôle financier ; il comprend (a) le service du contrôle des engagements comptables (b) le service des engagements juridiques (c) le service des régies d'avance (d) les service du contrôle de la solde ( Article 56 ).**

**Placé sous l'autorité d'un Chef de Service le contrôle des engagements comptables** est chargé (a) de l'accréditation des gestionnaires de crédits et des comptables matières (b) du contrôle des engagements et du rythme de consommation des crédits (c) du contrôle de la régularité des décomptes des marchés (c) de l'édition, le cas échéant, des titres de confirmation des créances ( Article 57).

Il comprend

- Le bureau du courrier ordinateur,
- Le bureau du contrôle accréditations,
- Le bureau du visa,
- Les bureaux des saisies,
- 

**Placé sous l'autorité du Chef de Service le contrôle des engagements juridiques** est chargé (a) du visa des projets d'actes administratifs comportant une incidence financière devant être exécutés par la procédure de bon d'engagement ou bulletin de solde ( b) de l'étude des projets d'actes pour lesquels l'avis du ministre est requis sous l'angle financier (c) du visa juridique des lettres de commandes et autres formes de marchés initiés par les services centraux du ministère et des structures non pourvues de contrôle financier. (Article 58)

Il comprend :

- le bureau des études
- Le bureau des visas

**Placé sous l'autorité du Chef de Service, le contrôle du service des régies d'avances** est chargé (a) de l'étude des problèmes relatifs à la création et à la réouverture des régies (b) du contrôle de l'utilisation et du renouvellement des encaisses autorisées (Article 59 )

Il comprend

- Le bureau des régies d'avances
- Le bureau de contrôle

**Placé sous l'autorité d'un chef de service le service de contrôle de la solde** est chargé (a) du contrôle juridique de tous les projets d'actes relatifs à la gestion des arrières (b) du contrôle des engagements et du rythme de consommation des crédits des personnels de son ressort (c) du contrôle juridique des projets d'actes concédant les pensions de vieillesse, de décès, de rentes viagères et d'invalidité ; (d) du contrôle de la liquidation des droits des agents retraités , non mandatés pendant la période d'activité ; ( e) du contrôle de la liquidation des droits des agents du ministère en charge des finances des structures non pourvues de contrôle financier ainsi que du contrôle du fichier desdits personnels ( Article 60 ).

Il comprend

- Le bureau du visa et des statistiques,
- Le bureau de la validation, le bureau des oppositions ;

**Placé sous l'autorité d'un chef de brigade, la brigade du contrôle et de l'audit est chargée :**

- Du contrôle de l'audit des systèmes et procédures de gestion des finances publiques de l'Etat, des collectivités territoriales décentralisées, des établissements publics et des organismes subventionnés (b) de l'audit et de l'évaluation des opérations d'investissements publics (c) de l'évaluation de des performances des administrations publiques dans le cadre de la gestion budgétaire (d) du contrôle à posteriori de la réalisation physico financière des opérations budgétaires (e) du contrôle de la gestion matière (f) de l'harmonisation et de la codification des procédures de contrôle budgétaire ( g) de l'instruction des mises en débit (h) de l'exploitation des rapports de contrôle budgétaire (i) de la production annuelle des contrôles budgétaires ( Article 61)

Elle comprend ;outre le chef de brigade :

- Trente inspecteurs du budget
- Soixante contrôleurs vérificateurs du budget

**Placé sous l'autorité d'un chef de brigade, la brigade de contrôle de la solde et des pensions est chargée** (a) du contrôle des structures de traitement de la solde fonctionnant au sein des ministères et administrations assimilées (b) de la conception et de l'exploitation des procès de contrôle desdits services et des documents mécanographiques issus du traitement des salaires

Elle comprend outre le chef de division dix inspecteurs de la solde et vingt contrôleurs de la solde

## **5. LES INSPECTIONS NATIONALES DES SERVICES DES IMPOTS, DU TRESOR, DES DOUANES.**

**Placée sous l'autorité d'un chef de l'inspection, l'INS Impôts (Articles 139) est chargée :**

- Du suivi et du bon fonctionnement des services centraux et déconcentrés de la DGI
- Du contrôle du respect des textes en matière de législation d'organisation et de fonctionnement interne des services,
- De l'élaboration et du suivi de la mise en application des décisions et instructions relatives au fonctionnement, à l'organisation et aux méthodes e travail,
- De la réalisation d'audits et d'enquêtes administratives internes,
- Du contrôle du respect des procédures et de la tenue des écritures définies dans le cadre des règles de la comptabilité publique,
- De l'audit et de l'évaluation de la fonctionnalité des services,
- Des propositions en vue de l'amélioration de l'efficacité du fonctionnement des services,

Le Chef de l'Inspection nationale des services adresse un rapport trimestriel à l'Inspection générale des services

Elle comprend outre le Chef de l'Inspection:

- Quinze inspecteurs des services,
  - Vingt cinq inspecteurs des services assistants des services..

**Placée sous l'autorité d'un chef de l'inspection, l'INS Trésor (Article 205) est chargée :**

- Du suivi et du bon fonctionnement des services centraux et déconcentrés de la DGTC
- Du contrôle du respect des textes en matière de législation d'organisation et de fonctionnement interne des services,
- De l'élaboration et du suivi de la mise en application des décisions et instructions relatives au fonctionnement, à l'organisation et aux méthodes de travail,
- De la réalisation d'audits et d'enquêtes administratives internes,
- Du contrôle du respect des procédures et de la tenue des écritures définies dans le cadre des règles de la comptabilité publique,
- De l'audit et de l'évaluation de la fonctionnalité des services,
- Des propositions en vue de l'amélioration de l'efficacité du fonctionnement des services,
- Du contrôle de gestion et de l'évaluation des systèmes de pilotage des performances,
- De l'élaboration et du suivi des indicateurs de performances
- De l'élaboration de la cartographie des risques des manuels de procédures, et des référentiels de contrôle,
- De la gestion du contentieux de recouvrement et de paiement ,
- Du suivi des dossiers de détournement de deniers publics , notamment les procédures de mise en débet, de décharge de responsabilité et de remise gracieuse.
- De l'élaboration des projets d'arrêtés de mise en débet des comptables coupables de malversations,
- Du suivi des apurements des déficits comptables
- Du suivi des cautionnements comptables

Le Chef de l'Inspection nationale des services adresse au DGTC avec copie à l'IG des régies financières un rapport trimestriel d'activités

Elle comprend outre le Chef de l'Inspection:

- Quinze inspecteurs des services,
- Vingt cinq inspecteurs des services assistants.

**Placée sous l'autorité d'un chef de l'inspection, en liaison avec l'Inspection nationale des services, l'INS Douane (Article 94) est chargée :**

- Du contrôle interne des services au plan comptable et financier
- De l'audit du fonctionnement des services de la DGD
- Du contrôle de l'application des procédures douanières par les services, de la DGD
- De la réalisation d'audits et d'enquêtes administratives internes,
- Du contrôle de l'application des procédures douanières par les services des douanes
- De l'évaluation des performances des services,
- Du respect de la déontologie et du code d'éthique,
- De la lutte contre la corruption
- De l'appui technique des services
- De toute autre mission à elle confiée par la direction générale

Le Chef de l'Inspection nationale des services adresse un rapport trimestriel d'activités à l'Inspection générale des services

Elle comprend outre le Chef de l'Inspection:

- dix inspecteurs des services,

## **DEUXIEME PARTIE**

### **APPRECIATION SUR LE CONTRÔLE ADMINISTRATIF & OBJECTIFS DES REFORMES INSCRITES AU PMFP**

#### **I. OBSERVATIONS DE L'ETUDE PEFA ET DES GROUPES DE TRAVAIL INTERNE SUR LE CONTROLE ADMINISTRATIF**

Le domaine du contrôle tant interne qu'externe constitue une zone de faiblesse majeure qui a motivé une mauvaise notation sur les indicateurs PEFA

Pi 20 efficacité des contrôles internes des dépenses non salariales noté C+

Pi 21 efficacité du système de vérification interne noté D+

Les groupes de travail internes ont confirmé la faiblesse générale du dispositif de contrôle caractérisé par

- Une multiplicité de structures manquant trop souvent d'indépendance en termes de programmation et de conduite de leurs missions de contrôle
- Des pratiques de fonctionnement en vase clos, sans coordination,
- Des insuffisances méthodologiques et procédurales,
- L'absence de transparence dont notamment la non publication des rapports de vérification et par conséquent, une exploitation faible des résultats des contrôles avec des effets peu vérifiables
- Des ressources humaines insuffisamment formés ne bénéficiant pas d'un statut protecteur spécifique.

#### **II. LA REFORME DU CONTROLE ADMINISTRATIF INSCRITE AU PLAN DE MODERNISATION DES FINANCES PUBLIQUES**

Les réformes du contrôle administratif sont inscrites au PMFP à l'axe stratégique n° 7 traitant des Contrôles Internes et externes

##### **II.1 Les objectifs concernant les réformes du contrôle administratif comportent**

###### **Les objectifs généraux**

Améliorer la qualité des dépenses publiques, le niveau des recettes et la qualité des services rendus aux citoyens par les administrations dans le cadre de la légalité et régularité budgétaire

Moderniser et rationaliser l'organisation, le fonctionnement et l'efficacité de la chaîne du contrôle administratif

Définir le cadre juridique, les missions et les objectifs du contrôle administratif,

Identifier les instruments, les moyens humains et matériels afin de mettre en place la nouvelle architecture en fonction des résultats attendus;

###### **Les objectifs spécifiques**

Réviser le dispositif relatif au contrôle financier et comptable

Introduire le contrôle de gestion et le contrôle de performances dans les administrations

Alléger et raccourcir les délais des contrôles à priori tout en améliorant leur efficacité

Eviter les redondances des contrôles administratifs

### **III.2 Les résultats attendus de la réforme sont les suivants**

Les systèmes et dispositifs de contrôle administratif ( de légalité , de régularité budgétaire , de contrôle de gestion et de performance) , efficaces, rationalisés, cohérents, sont mis en place et opérationnels

### **III.3 Les actions prioritaires de la réforme**

Etudier puis élaborer l'architecture générale du système de contrôle administratif avec un plan d'actions pour sa mise en œuvre

Instaurer le contrôle de gestion et de performance dans les administrations

Définir et mettre en place tous les outils, du nouveau contrôle administratif élargi au contrôle de gestion et de performance

## **TROISIEME PARTIE**

### **LES DISPOSITIONS LEGISLATIVES ET REGLEMENTAIRES**

### **DE LA REFORME RELATIVES AU CONTRÔLE ADMINISTRATIF**

#### **1. LA LOI DU 26 DECEMBRE 2007 PORTANT REGIME FINANCIER DE L'ETAT**

Le nouveau régime financier comprend deux articles relatifs au contrôle administratif :

**ARTICLE 73.-** Un contrôle de régularité et de performance ainsi que des missions d'audit de la gestion des administrations publiques, des entreprises publiques, des établissements publics, ainsi que des entités privées ayant reçu une subvention, un aval ou une caution de l'Etat ou de toute autre personne morale de droit public, sont menés par les services spécialisés compétents de l'Exécutif.

**ARTICLE 74.-** Des textes réglementaires fixent les attributions, l'organisation et le fonctionnement des services spécialisés visés à l'article 73 ci-dessus, ainsi que les modalités de ce contrôle.

#### **2. LE PROJET DE DECRET PORTANT REGLEMENTATION DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE**

**ARTICLE 121 :** Les opérations d'exécution du budget de l'Etat sont soumises à un triple contrôle, administratif, juridictionnel et parlementaire, dans les conditions définies par la Loi portant régime financier de l'Etat.

**ARTICLE 122 :**

(1) Le contrôle administratif regroupe l'ensemble des dispositifs de contrôle et d'audit permettant de s'assurer du respect de la régularité, de la conformité et de la performance dans la gestion des organismes publics, tels que définis à l'article 1<sup>er</sup> ci-dessus, alinéa 1.

(2) Le contrôle administratif est exécuté ou commandité par les services spécialisés et compétents de l'Etat et des autres organismes publics. Il peut être interne ou externe, selon qu'il est mené respectivement par un organe interne ou externe à la structure contrôlée. Il s'exerce à priori ou à postériori.

**ARTICLE 123 :**

Le contrôle administratif comprend :

- le contrôle financier ;
- le contrôle comptable ;
- le contrôle de gestion ;
- le contrôle de performance ;
- l'audit.

**ARTICLE 124 :**

(1) Le contrôle financier concourt au contrôle des opérations budgétaires de l'Etat et des organismes publics.

Il est notamment chargé :

- de l'assistance à l'élaboration du budget de programme ;
- du contrôle de la conformité des engagements par rapport aux programmes ;
- du contrôle du rythme de consommation des crédits budgétaires ;
- du contrôle de la régularité des opérations budgétaires.

(2) Le contrôle financier assure le contrôle des engagements juridiques de la dépense publique. C'est un contrôle de conformité des engagements par rapport aux programmes, et de la régulation budgétaire. Il accompagne l'ordonnateur dans la production des comptes administratif, analytique et matière. Les modalités d'exercice de ce contrôle sont régies par un texte particulier.

**ARTICLE 125 :**

Le contrôle comptable relève de la responsabilité du comptable assignataire placé auprès de l'ordonnateur. Il obéit au double rôle de payeur et de caissier qu'assure le comptable public. Il est organisé par un texte particulier.

**ARTICLE 126 :**

Le contrôle de gestion est mis en œuvre par l'ordonnateur en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et les résultats obtenus conformément aux objectifs du programme. Il assure le pilotage des services sur la base d'objectifs et la connaissance des coûts des activités et des résultats. Il produit notamment des rapports de gestion et des tableaux de bord, ainsi que des outils d'aide à la décision. Les modalités d'exercice de ce contrôle sont définies dans un texte particulier.

**ARTICLE 127 :**

Le contrôle de performance formalise les objectifs et indicateurs de performance des programmes et garantit leur déclinaison opérationnelle. Il assure le suivi de la performance des services et permet d'apprécier

l'efficacité des activités au regard des résultats au travers notamment de la mise en place de la comptabilité analytique. Les modalités d'exécution du contrôle de performance sont définies par un texte particulier.

## QUATRIEME PARTIE

### DOCUMENTATION SUR LES CONTROLES

#### 1. DIVERS CONCEPTS DE CONTROLE

##### 1.1 Le contrôle utilise quatre types de référentiels avec quatre finalités

Le référentiel des règles                    VERIFICATION

Le référentiel de qualité .....CERTIFICATION

Le référentiel des résultats            CONTRÔLE DE GESTION

La pertinence des résultats            EVALUATION DES POLITIQUES

##### 1.2 La définition du contrôle interne

Le contrôle interne est le dispositif de vérification de la bonne application des procédures par l'administration elle-même

##### 1.3 Définition de l'audit

L'audit et l'évaluation externe de l'application des procédures

##### 1.4 Définition du contrôle de gestion

Le CDG est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues, et mobilisées avec **efficacité** (par rapport aux objectifs) et **efficaces** par rapport aux moyens employés pour réaliser les objectifs de l'organisation

##### 1.5 Définition des termes efficacité / efficience

**Efficacité**    capacité à obtenir des résultats

**Efficience** (coût/efficacité) en utilisant au mieux les ressources disponibles

#### II. LES DIFFERENTS TYPES DE CONTRÔLE

##### II.1 Le Contrôle interne et l'audit externe

###### Définition

Le contrôle interne est une activité de conseil réalisée par des membres de l'administration qui certifient la régularité de la gestion des services relativement au suivi de ses procédures

Il peut en outre être exercé par des professionnels externes à l'administration et répond au nom d'audit externe

Remarque est faite que la terminologie audit peut être utilisé indifféremment au sens interne et externe

### **Enjeux de l'audit interne**

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui permet de donner à l'administration une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour améliorer ses activités, aide les services à atteindre leurs objectifs en évaluant ses processus de management, des risques, de contrôle et de gouvernance et en faisant des propositions pour renforcer ses capacités

### **En résumé l'audit interne**

- a) S'assure de l'application des instructions de la direction
- b) Favorise la performance de l'entité ou du service
- c) Vérifie la protection du patrimoine
- d) Fiabilise l'information comptable
- e) Autres

Le contrôle interne repose sur un certain nombre de règles et de principes

- a. l'organisation ( établie par la direction )
- b. l'intégration ( mise en place d'un système d'auto -contrôle)
- c. la permanence ( pérennité des systèmes de régulation)
- d. l'universalité ( le contrôle interne concerne toutes les personnes du service)
- e. l'indépendance ( contrôle indépendant des méthodes, procédés et moyens de l'entité )
- f. l'harmonie ( adéquation du contrôle aux caractéristiques de l'entité )
- g. l'information ( pertinence, utilité, objectivité, et communicabilité )

**NOTA / L'audit comptable et financier vise à vérifier la sincérité, la régularité, la conformité des comptes et leur aptitude à refléter l'image fidèle de l'entreprise**

## **II.2 Le Contrôle de gestion**

### **Définition et contenu**

Le contrôle de gestion est l'activité visant la maîtrise de la conduite de l'administration en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances et les objectifs en corrigeant les objectifs et les moyens

Le contrôle de gestion propose et élabore des outils de gestion au service du management de l'administration

Il permet de procéder à des évaluations de la performance, c'est-à-dire de l'efficacité, de l'efficacités, des synergies et de la flexibilité

Si l'appréciation de la rentabilité reste généralement du ressort de l'analyse financière, certaines approches permettent de d'anticiper son évolution

### **Enjeu du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion permet le contrôle, la mesure et l'analyse de l'activité d'une administration

Des indicateurs seront suivis ( mesurés) ainsi que l'écart de la situation(réelle ) avec le but visé ( valeur cible/ budget à respecter)

Il s'agit d'un contrôle non seulement au sens de vérification mais aussi au sens de pilotage ( on ne pilote que ce qu'on mesure)

Le contrôle de gestion est parfois aidé par un système d'information de gestion ou le contrôleur de gestion puise selon ses besoins dans la comptabilité analytique , la comptabilité générale ou tout autre tableau de bord de suivi des activités

### **Mutation du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est passé d'une simple fonction de calcul des coûts et des écarts budgétaires qui dépend des financiers et des comptables **à une fonction tactique de pilotage et de changement des services**

### **Caractéristiques principales du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion a pour mission de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie de l'administration adoptée et les moyens mise en œuvre sur le terrain ( Que fait on et avec quoi ? )

**En terme de positionnement** le contrôle de gestion est un organe de la « direction » même s'il a des liens forts avec le système comptable ou financier Les managers opérationnels font du contrôle de gestion ce qui complique la définition de la mission du contrôleur de gestion

**Le contrôle de gestion n'est pas un organe opérationnel mais un organe d'échange d'information** ( en liaison étroite avec les organes opérationnels pour être certains du bien fondé des indicateurs et des outils de mesure . Lié à la Direction générale le CDG doit partir aussi bien du haut que du bas pour être utile à tous les niveaux

**Le contrôle de gestion ne peut se contenter de cueillir l'information au passage** , il aura besoin d'information spécifiques qu'il peut avoir besoin de construire lui-même

**Le CDG ne se limite pas à donner les chiffres et à allumer les voyants dans un tableau de bord** , il construit le tableau de bord et l'adapte aux objectifs , il aide à déterminer les indicateurs pertinents en collaboration avec le management

### **Le Contrôle de gestion revient à :**

- a) Vérifier que les objectifs qui sous tendent la stratégie choisie sont bien suivis à partir de tableaux d'indicateurs qui peuvent mêler des données financières ( la comptabilité analytique et les statistiques issues de l'exploitation
- b) Conseiller les opérationnels à partir de l'analyse de ses tableaux indicateurs
- c) Donner son avis à la direction sur le choix des objectifs qui sous tendent sa stratégie

### **Les limites du CDG**

Il y a des limites fondamentales au contrôle de gestion

- a) Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable alors qu'il faut quand même piloter le système
- b) Une fois l'indicateur choisi, il ne doit pas devenir un bur en soi susceptible de toutes les manipulations et ne doit pas conduire au stress notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis
- c) Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du CDG mais doivent voir sur place ce qui se passe
- d) Le CDG eut aussi facilement déraiper , il peut devenir formel, tatillon, se transformer en inspection, prendre en charge des responsabilités et se transformer en audit interne

**L'Appréciation des coûts de l'action publique** est devenue une préoccupation majeure du gestionnaire des administrations à l'occasion de l'élaboration du budget et des options de gestion publique ou privée à retenir pour les services d'intérêt général. Cette préoccupation justifie pleinement l'introduction dans le contrôle de la gestion publique de la comptabilité analytique qui est un instrument de gestion privé selon certaines modalités présentées ci-dessus.

### **Les outils du contrôle de gestion**

#### **La Comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est un système de comptes généralement ajustées à la comptabilité générale permettant de déterminer les coûts des produits ou des résultats par service. Elle peut être liée à la gestion budgétaire ou à la gestion par objectif fournissant des éléments de comparaison comme la comptabilité de gestion permettant un meilleur pilotage des activités administratives.

#### **Le tableau de bord**

Le tableau de bord du contrôle de gestion est une sélection d'indicateurs permettant au gestionnaire de suivre l'évolution des résultats, les écarts par rapport à des valeurs de référence (objectifs fixés, normes internes ou externes, références statistiques) le plus possible en temps réel en se concentrant sur ce qui est le plus significatif. Un indicateur est un paramètre ou une combinaison de paramètres qui représente l'état ou l'évolution d'un système ou d'une situation. Les données sont généralement issues d'un système d'information. Sa finalité est d'être un outil de pilotage à la disposition du responsable du management.

#### **Commentaire sur le contrôle de gestion**

**Comme le suivi de la performance**, le contrôle de gestion est un processus continu. Toutefois, alors que le suivi s'effectue selon un rythme annuel, le contrôle de gestion adopte généralement une fréquence plus rapide.

**Comme le suivi de la performance**, le contrôle de gestion se concentre sur les points essentiels de la vie des unités : les moyens qui leur sont alloués, les activités réalisées et les services rendus. Il s'étend à l'ensemble des unités d'une administration et 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, par exemple entre un atelier, le magasin de fournitures et les bureaux d'accueil du public d'une part, et le chef du service, d'autre part.

**Le contrôle de gestion constitue le prolongement naturel du suivi de la performance**. Il contribue à l'amélioration des performances, grâce à la diffusion, au sein de toutes les unités administratives concernées, de la culture de la performance et de la recherche d'un meilleur service rendu. Il met l'accent sur les objectifs poursuivis par l'organisme dans son ensemble et sur leur décomposition en objectifs opérationnels. Il oriente les échanges entre tous les services sur les préoccupations d'économie et d'efficacité.

#### **Comme le suivi de la performance, le contrôle de gestion va souvent de pair**

**avec l'instauration de plus grandes marges de manoeuvre laissées aux responsables des programmes et des services.** Cette facilité est accordée avec, comme contrepartie, l'obligation de rendre compte de la mise en oeuvre conforme aux directives de l'organisme.

**En réalité, le contrôle de gestion recouvre des acceptions variées et des outils multiples.** Il s'adapte au cas par cas, en fonction de la situation des services qui souhaitent développer cette nouvelle approche.

**La mise en place d'un dispositif de contrôle de gestion dans un organisme administratif est un acte important qui demande une étude préalable, souvent avec un appui extérieur.**

Il faut à tout prix éviter que les unités qui constituent l'organisme se dotent de leur propre contrôle de gestion, séparément les unes des autres et sans concertation, ce qui, tout en étant positif dans son principe, aboutirait néanmoins et presque à coup sur à des discordances préjudiciables à la synthèse d'ensemble.

**Sans rechercher à plaquer sur l'ensemble de l'organisme un modèle unique et contraignant de contrôle de gestion**, cette mise en place devra tout de même veiller à :

- **créer un langage commun**, ce qui n'est pas absolument évident au départ lorsque l'on observe la grande diversité des notions employées ou des idées différentes retracées par les mêmes mots dans la littérature spécialisée du contrôle de gestion ;

- **ménager la bonne compréhension** et l'appropriation par tous les agents des objectifs de l'organisme ;

- **assurer la collecte et la transmission**, aussi bien verticale (remontée dans la hiérarchie) qu'horizontale (entre unités de même niveau) renseignements utiles ;

- faire redescendre systématiquement les avis et les commentaires des responsables destinataires des informations de base ;

- et, garder le dispositif centré sur l'essentiel, avec un fonctionnement simple et robuste, évitant les informations superflues et les fréquences trop élevées.

**L'instauration du contrôle de gestion suppose** un effort important de formation des personnes amenées à le faire fonctionner et nécessite la mise en place de procédures décrivant ce fonctionnement. L'outil principal du contrôle de gestion est le tableau de bord (Cf. 8.6).

**Le contrôle de gestion se traduit par une contractualisation implicite** ou explicite qui enrichit et consolide la relation entre responsables administratifs par des engagements réciproques, l'un pour atteindre un certain niveau de performance, etc...

## **II. 3 Le suivi de la performance , l'audit de la performance, le contrôle de la performance**

Dans de nombreuses circonstances , les termes : suivi , audit , contrôle de la performance sont utilisés l'un pour l'autre , même s'il ne recouvre pas la même réalité technique, mais ils ont tous le même but

### **Le but et la définition du suivi de la performance**

Le but du suivi de la performance est d'obtenir des résultats, autrement dit d'améliorer les services rendus aux usagers ..Le suivi de la performance est un processus destiné à mesurer les progrès et les réalisations d'un programme, comparés aux résultats escomptés. Il permet de définir les niveaux de performance attendus, de recueillir les données pour suivre les progrès effectués, d'évaluer si le niveau de performance attendu a été réalisé, et de rendre compte

### **Le PAP et le RAP**

Le Projet Annuel de Performance (PAP) et le Rapport Annuel de Performance (RAP) constituent les documents clés du suivi de la performance annexés à la LDF et à la Loi de règlement

### **La certification du RAP**

La certification du Rapport Annuel de Performance se déroule chaque année. Elle se traduit par un document joint au RAP attestant de la sincérité des informations relatives à la performance contenues dans le rapport et reprise dans le PAP.

**L'Inspection Générale (IG) de chaque ministère pourrait être chargée d'effectuer ce travail de certification.** Pour ce faire, l'IG sera naturellement amenée à se pencher sur les RAP fournis par les services

déconcentrés. Dans cette mission, l'IG agira indépendamment des services producteurs des informations mais sollicitera les commentaires de ces services sur ses avis. Son rapport aura donc un aspect contradictoire.

La certification du RAP suppose un travail de relecture critique et d'investigations ponctuelles visant à rechercher et redresser les éventuelles inexactitudes dans les données chiffrées. Ce n'est toutefois pas un avis sur les causes des écarts observés ni sur les mesures à prendre qui est demandé, mais uniquement la confirmation ou l'infirmité du fait de l'existence de ces écarts, s'ils sont significatifs, et s'ils ne découlent pas d'une incertitude de mesure. Dans ce travail, l'audit de performance (Cf. 7.2) servira de point d'appui et d'approfondissement

### **L'audit de Performance**

L'audit de performance a pour but de vérifier la capacité du système de mesure à fournir des valeurs exploitables pour la construction des indicateurs figurant dans les programmes. Il a pour but de garantir la qualité et la sincérité de l'information. Il procède à la fois au contrôle des procédures de production des données et à leur vérification.

### **L'Évaluation ou encore « l'évaluation de l'impact »**

L'objectif est d'identifier systématiquement les effets - positifs ou négatifs, voulus ou non— d'une activité de développement donnée, par exemple un programme ou un projet, sur les ménages, les institutions et l'environnement.

L'évaluation de l'impact aide à mieux comprendre la mesure dans laquelle les activités atteignent les pauvres et l'ampleur de leurs effets sur le bien-être de la population. Elle s'appuie sur des outils de portées très diverses : à un extrême, les enquêtes par sondage de grande envergure permettent de comparer la situation des

populations touchées par le projet et de groupes témoins avant et après la réalisation du programme et, dans certains cas, à divers stades de son exécution ; à l'autre extrême, des évaluations rapides et des examens participatifs de portée limitée sont effectués par le biais d'entrevues de groupes ou d'intervenants majeurs, d'études de cas et de la collecte des données secondaires disponibles qui, conjointement, permettent d'établir des estimations de l'impact du projet ou programme.

Quelles sont les applications possibles ?

**Mesurer** les résultats et les effets d'une activité et les isoler de ceux qui tiennent à d'autres facteurs, extérieurs à l'activité considérée ;

Aider à déterminer si les coûts de l'activité sont justifiés ;

Éclairer la prise de décision quant à l'opportunité de développer, modifier ou éliminer un projet, un programme ou une politique ;

Tirer de l'expérience les leçons qui permettront d'améliorer la conception et la gestion des activités futures ;

Comparer l'efficacité de diverses interventions ;

Rendre les responsables davantage comptables des résultats.

### **Avantages :**

Permet d'estimer l'ampleur des résultats et des impacts pour différents groupes démographiques, diverses régions ou diverses époques.

Fournit des éléments de réponse à certaines des questions les plus fondamentales en matière de développement : dans quelle mesure notre action fait-elle une différence ? Quels sont les résultats sur le terrain ? Comment faire mieux ?

Le caractère systématique de l'analyse et la rigueur de l'évaluation peuvent accroître le degré de confiance des autorités et des gestionnaires dans la prise de décision.

### **Inconvénients :**

Certaines méthodes d'évaluation sont très coûteuses et prennent du temps bien que l'on ait aussi recours à des méthodes plus rapides et moins onéreuses ;

Leur utilité est moindre lorsque les décideurs ont besoin d'informations rapides ;

Il est difficile d'identifier des situations/groupes témoins appropriés.

## **CINQUIEME PARTIE**

### **LES PISTES DE LA REFORME**

### **DU CONTROLE ADMINISTRATIF**

#### **1) LA PLACE, L'ADAPTATION ET L'ALLEGEMENT DES MISSIONS DU CONTROLE A PRIORI A DONNER AU CONTROLE FINANCIER DANS LE CADRE DE LA REFORME**

A l'occasion de l'élaboration du Décret sur la Comptabilité Publique des discussions animées ont eu lieu sur le contrôle à priori des opérations budgétaires et les solutions à trouver dans le cadre de la réforme du NRF sur la nature, l'étendue, et la place du contrôle financier.

La problématique de l'évolution du contrôle se pose dans le contexte du passage de la gestion axée sur les moyens à une gestion basée sur les résultats ce qui implique un examen complet de la chaîne et de la nature de contrôle notamment dans la perspective d'un allègement du contrôle à priori pour la mise en place d'un contrôle de gestion et de la performance.

La présente note analyse de façon sommaire (a) la suppression pure et simple du contrôle financier avec le contrôle financier à priori par le comptable ; interlocuteur financier unique face à l'ordonnateur et à l'utilisateur (b) le regroupement des fonctions de contrôle financier et de comptable dans un « pool financier de contrôle budgétaire et comptable » à l'exemple du Décret français de 2005 (c) l'allègement des contrôles et visas du contrôleur financier et un élargissement de sa mission en amont

#### **1.) L'exercice du contrôle financier à priori à donner au comptable interlocuteur unique face à l'ordonnateur**

Cette hypothèse radicale, et sans transition, cumule sur la tête des comptables publics toutes les missions, étendues et allégées, du contrôle financier et les fonctions de contrôle du comptable et du payeur sous leur responsabilité pécuniaire et personnelle. Cette solution présente des avantages au niveau (a) de la simplicité des procédures, (b) de la réduction du nombre des étapes et des administrations (c) et de l'intégration des outils de la gestion budgétaire et comptable. Elle exige (1) des aménagements au niveau de l'organisation centrale (2) une forte transformation du rôle des services du Trésor (3) et un profond renforcement de leurs

capacités par une « osmose » des fonctions du contrôle financiers et du comptable (a) qui doit être expliquée pour convaincre et réussir (b) et pourrait prendre du temps pour sa mise en œuvre (c) après, le cas échéant, une expérience sur un échantillon limité.

Remarque est faite que la circulaire portant exécution de la loi de finances 2010 donne au receveur municipal /comptable assignataire de la collectivité territoriale la mission de contrôleur financier lorsqu'il n'existe pas de contrôleur financier

## **2 ) Le regroupement en une service unique du contrôle budgétaire et comptable ( voir textes joints)**

A l'image des systèmes prévus par les décrets français du 27 janvier et 18 novembre 2005 (ce qui ne signifie pas que le dispositif doit être dupliqué tel- quel ) il s'agit de réunir les fonctions de contrôleur financier et du comptable au sein d'un service unique dirigé par un contrôleur budgétaire et comptable ministériel ayant la qualité d'un comptable public interlocuteur unique de l'ordonnateur et de l'opérateur économique. Elle présente l'avantage(a) de raccourcir la chaîne de la dépense(b) de rendre unique les outils de gestion (c) de rapprocher les administrations du Contrôle financier et du Comptable ; ce qui n'est peut être pas simple .Cette solution implique que le rôle du visa soit partagé entre le Contrôleur financier et le Comptable Elle suppose que soient réglées la responsabilité du pouvoir hiérarchique et la « tutelle fonctionnelle » de ce nouveau service au niveau des administrations centrales.

## **3) L'allègement,la simplification des contrôles et visas des contrôles financiers et l'adaptation de la mission du contrôle financier aux programmes et à la gestion basée sur les résultats.**

Un accord existe sur les faiblesses du contrôle financier actuel (a) le peu d'efficacité et caractère étroit du contrôle de régularité (b) les double étapes et double emplois des contrôles © les rejets successifs du contrôleur financier et du comptable (d) l'allongement de la chaîne de la dépense (e) la faiblesse hiérarchique du contrôle financier vis-à-vis des ordonnateurs (f) les méthodes de contrôle peu performantes (g) les visas à péage, etc...

Un consensus général se dégage pour un renforcement de la responsabilité des gestionnaires l'allègement des contrôles formels, pour plus d'efficacité dans le cadre d'une gestion basée sur le résultat comportant d'autres méthodes pour apprécier la qualité de la gestion , sans supprimer totalement le contrôle de la légalité et de la régularité.

Dans un premier temps, il paraît toutefois difficile de supprimer purement et simplement le visa de la légalité et de la régularité sur les actes à incidence financière , tant qu'un dispositif efficient ne sera pas mis en place pour faire entrer dans les mœurs administratives la gestion basée sur les résultats

Pour réorganiser les contrôle il conviendrait (a) de cibler les contrôles sur les enjeux les plus importants (b) de s'interroger sur l'utilité de certains contrôles avec le soucis d'éviter les redondances (c) sur la pertinence de certaines réglementations

Les idées générales de ces changements pourraient être (a) le maintien du contrôle de régularité allégé , hiérarchisé le visa pourrait porter uniquement sur certains actes, notamment sur l'engagement lorsque il est conforme à l'ordonnancement, s'il n'y a pas de service fait , La procédure simplifiée de dépenses pourrait aussi être étendue (DPS)

Ne sont pas à exclure dans les nouvelles méthodes à retenir (a) les sondages (b) les contrôles hiérarchisés, partenariaux ( ordonnateurs, contrôles financiers/ comptables )

Les missions du Contrôleur financier pourraient aussi être étendues en amont en assistance du MINFI aux ministères sectoriels pour l'élaboration du budget en programmes.( identification, chiffrage, présentation des programmes, programmation, conférences budgétaires, etc) (b) une assistance à l'ordonnateur pour l'élaboration , l'exécution et le suivi du budget et en particulier à l'occasion de l'introduction de la gestion basée sur les résultats ( objectifs, programmes, indicateurs de suivi (c) la participation plus active à la surveillance de la soutenabilité du budget au cours de son exécution, notamment au niveau de la programmation , de l'équilibre d'exécution budgétaire compatible avec la trésorerie.

Il pourrait s'impliquer plus dans l'exécution du budget par la surveillance concomitante de l'exécution du budget ( rythme, trésorerie, conseil de gestion, résolution des blocages, etc....)

Il devrait également collaborer, dans des formes à définir, au nouveau contrôle de gestion et de performance en matière d'exécution du budget axé sur les résultats sans interférence dans les tâches respectives

Cette solution exige une réorganisation des fonctions du contrôle financier ainsi qu'une réorientation et un renforcement important de ses capacités

**Toutefois, les actes à soumettre ou à extraire au contrôle et visa du Contrôleur financier doivent être examinés au cas pour cas pour ne pas ouvrir de nouvelles fenêtres à la corruption sans amélioration de l'efficacité de la gestion**

Enfin et à titre essentiel ,au niveau central et régional , les outils informatiques PATRIOT et CADRE / DEPMI dont disposent les comptables et contrôleurs financiers devront être adaptés et intégrés pour produire les documents budgétaires, comptables statistiques et financiers que devront produire les services

**Les dispositions de la directive CEMAC sur le contrôle financier constituent une bonne base de travail pour le texte à proposer**

**Article Le contrôle administratif à priori des opérations budgétaires de l'Etat est assuré par le Contrôleur financier et notamment les contrats , arrêtés, mesures ou décisions émanant d'un ministre ou d'un fonctionnaire des administrations**

**Article... Tous les actes portant engagement de dépenses sont soumis au visa préalable du contrôleur financier et notamment les contrats ,arrêtés, mesures ou décisions émanant d'un ministre ou d'un fonctionnaire des administrations .**

**Ces actes sont examinés au regard de l'imputation de la dépense, de la disponibilité des crédits, de l'application des dispositions d'ordre financier , des lois et règlements, de leur conformité avec les autorisations parlementaires et des conséquences que les mesures proposées peuvent avoir sur les finances publiques**

**A cet effet , le contrôleur financier peut obtenir communication de toute les pièces propres à justifier les engagements de dépenses et à éclairer sa décision.**

**Si les mesures proposées lui paraissent entachées d'irrégularités au regard des dispositions qui précèdent , le contrôleur refuse son visa.**

**En cas de désaccord persistant , il en réfère au ministre chargé des finances . Il peut être passé outre au refus de visa que sur autorisation écrite du ministre chargé des finances.**

## **2 ). LE CONTROLE DU COMPTABLE DANS LE PROJET DE DECRET SUR LA COMPTABILITE PUBLIQUE NE COMPORTE AUCUN AMENAGEMENT COMPARIBLE AVEC SA RESPONSABILITE PERSONNELLE ET PECUNIAIRE**

Pour mémoire l'organisation des comptables publics comporte au niveau central (le Payeur général du Trésor) avec dans le cadre du NRF création de comptables départementaux auprès des ministres sectoriels). Au niveau des régions sont placés les Trésoriers Payeurs Généraux. Au niveau des départements et des arrondissements sont placés les receveurs des finances et les percepteurs. Les comptables des EPA et les les receveurs des communautés urbaines et des communes ont la qualité de comptables publics principaux

Le comptable public, exerce , selon la formule consacré, le contrôle du comptable ( régularité) et du caissier ( validité du paiement ) de la dépense publique ; A ce titre , le contenu de son contrôle comporte (a) la légalité de la dépense, (b) sa régularité budgétaire (de la bonne imputation de la dépense) = existence et respect de la spécialité du crédit (c) sa régularité comptable ( décompte, etc ) son paiement au véritable créancier c ;a ;d ; identification du bénéficiaire , nantissement, opposition, ),selon les règles qui régissent les paiements publics

Le comptable a une responsabilité de type spéciale , il est pécuniairement et personnellement sur ses deniers propres des faux paiements et des déficits de caisse .Dans certaines conditions , ils peut être réquisitionnés par l'ordonnateur qui endosse cette responsabilité .Il peut être mis en débet administratif et juridictionnel avec une ouverture de remise de débet proposée par le projet de décret sur la comptabilité publique.

Des reproches sont fait au contrôle des comptables (a) les double étapes et les double emplois avec les contrôles du contrôle financier (b) les rejets successifs du contrôleur financier et du comptable (c) l'allongement de la chaîne de la dépense (d) les méthodes de contrôle peu performantes , etc

Toutefois sa responsabilité en matière de régularité du paiement qui s'exerce de manière personnelle et pécuniaire sur ses propres deniers devient impossible (a) si le contrôle de la légalité et de la régularité budgétaire est réservé contrôleur financier (c) et difficile à mettre en œuvre si certains types de contrôles allégés sont autorisés ( sondage, appréciation des risques , etc )

Le contenu du contrôle des comptables publics proposée par le projet de décret portant réglementation sur la comptabilité publique ne comporte aucun partage des tâches apportant des améliorations ou simplification du contrôle à priorité ( Article 16 )

1)En matière de recettes :

- le contrôle de l'autorisation de percevoir les recettes dans les conditions prévues par les lois et règlements pour l'Etat et chaque catégorie d'organismes publics;
- le contrôle des recettes prévues par le budget mais non ordonnancées par l'ordonnateur ;
- le contrôle de la mise en recouvrement et de la liquidation des créances ainsi que de la régularité formelle des réductions et des annulations des titres de recettes dans la limite des éléments dont ils disposent.

2) En matière de dépenses:

- le contrôle de la régularité et de la légalité de la dépense ;
- le contrôle de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué et de l'assignation de la dépense ;
- le contrôle de la disponibilité des crédits de paiement;
- le contrôle de l'exacte imputation budgétaire des dépenses conformément aux principes définis par la nomenclature budgétaire et comptable selon leur nature ou leur objet ;
- le contrôle de la validité de la créance dans les conditions précisées à l'article 17 ci-dessous.
- le contrôle du caractère libératoire du paiement.

3 ) En matière de patrimoine, le contrôle de la conservation des droits, privilèges et hypothèques

**En revanche, la solution d'un service unique de contrôle budgétaire et comptable de type français du décret 1429 du 18 novembre 2005 présente tous les avantages pour éviter les multiples interlocuteurs financiers, les double étapes, le double emplois avec les contrôles du contrôle financier, les rejets successifs du contrôleur financier et du comptable, l'allongement de la chaîne de la dépense**

Les comptables publics au niveau central et régional disposent d'outils informatiques PATRIOT et CADRE et produisent les documents comptables et financiers ainsi que les comptes de gestions à titre de comptable principal ou secondaire. Ces outils devront être intégrés et adaptés pour produire d'autres types de résultats

### **.3 ). L'INTRODUCTION DU CONTROLE DE GESTION AU NIVEAU DU MINISTRE POUR LA MISE EN ŒUVRE D'UN BUDGET COMPORTANT DES PROGRAMMES ASSORTIS D'OBJECTIFS ET D' INDICATEURS**

#### **.3.1 La définition du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion peut se définir comme « un système de pilotage mis en œuvre par le responsable d'une unité ou d'un programme en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés, l'activité développée et les résultats obtenus notamment par le biais d'outils comptables et : ou statistiques »

#### **3.2 La position du contrôle de gestion**

**Le positionnement du contrôle de gestion doit être auprès de l'organe de direction/ décisionnel du département ou de l'institution ou du responsable du programme**

**Au niveau central, auprès du ministre ordonnateur principal du budget et responsable de la mise en œuvre de la politique de son département**

**Si l'on tient compte du niveau opérationnel de la gestion administrative au sein du département, le contrôle de gestion pourrait être confié plus particulièrement au secrétaire général du Ministère**

**Au niveau des services centraux**, auprès des ordonnateurs délégués responsables des programmes

**Au niveau des services régionaux**, auprès des délégués spécialisés des ministères pour la tranche régionale du programme

**Au niveau des préfetures, sous préfetures, et arrondissement, des agents de leur service**, des contrôleurs internes de gestion, ou des auditeurs externes pourraient exercer ces fonctions sous tutelle de leur administration centrale

**S'agissant des EPA, et des collectivités territoriales, le contrôle de gestion** devrait aussi être institué par les responsables de l'organisme public concerné selon les principes et modalités fixés par les administrations de tutelle.

L'organisation du système de gestion relève du responsable du ministère, de l'institution, de l'organisme public. Un modèle unique et contraignant ne doit pas être plaqué sur l'ensemble des organismes, mais il convient toutefois (a) qu'il existe une compréhension et un langage communs (b) l'organisation d'une collecte, et d'une transmission horizontale et verticale de l'information et des décisions (c) un système simple et robuste, évitant les informations superflues et les fréquences trop élevées (d) une contractualisation implicite ou explicite entre responsables administratifs pour atteindre un certain niveau de performance, etc...

### **3.3 )La mission du contrôle de gestion**

a) Vérifier que les objectifs qui sous tendent la stratégie choisie sont bien suivis à partir de tableaux d'indicateurs qui peuvent mêler des données financières ( la comptabilité analytique et les statistiques issues de l'exploitation

b) Définir les informations nécessaires au contrôle de gestion ; les indicateurs, paramètres, organiser leur collecte, leur remontée, etc

c) Procéder à l'évaluation des activités des administrations c'est-à-dire de l'efficacité, de l'efficacités, des synergies et de la flexibilité

d Conseiller les opérationnels à partir de l'analyse de ses tableaux indicateurs

e Donner son avis à la direction sur le choix des objectifs qui sous tendent sa stratégie

### **3.4 .L'enjeu du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion permet le contrôle, la mesure et l'analyse de l'activité d'une administration

Des indicateurs sont suivis ( mesurés) ainsi que l'écart de la situation(réelle ) avec le but visé ( valeur cible/ budget à respecter)

Il s'agit d'un contrôle non seulement au sens de vérification mais aussi au sens de pilotage ( on ne pilote que ce qu'on mesure)

### **3.5 ; Les objectifs les indicateurs et les paramètres du contrôle de gestion**

Les objectifs à retenir en priorité sont ceux inscrits à la loi de finances au titre des fonctions programmes et actions

Les indicateurs à retenir peuvent être de plusieurs niveaux , de plusieurs nature ( stratégique / opérationnels) d'intrants , de produits de résultats, d'efficacité, et d'efficience

Des paramètres techniques peuvent être dégagés en fonction de la nature spécifiques de certaines activités

Les objectifs comme les indicateurs doivent être SMART , ils doivent rester peu nombreux et faciles à interpréter

### **3.6 Les outils du contrôle de gestion**

Les outils essentiels du contrôle de gestion sont constitué du tableau de bord et de la comptabilité analytique qui s'inscrivent dans le cadre d'un SIG

**Le tableau de bord du contrôle de gestion** est une combinaison d'indicateurs et/ou de paramètres qui représente l'état ou l'évolution d'une situation , permettant au gestionnaire de suivre l'évolution des résultats et de mesurer les écarts par rapport à des valeurs de référence ( objectifs fixés, normes internes ou externes, références statistiques) le plus possible en temps réel en se concentrant sur ce qui est le plus significatif La finalité du tableau de bord est d'être un outil de pilotage à la disposition du responsable du management

### **La Comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est un système de comptes généralement ajustées à la comptabilité générale permettant de déterminer les coûts des produits ou des résultats par service Elle peut être liées à la gestion budgétaire ou à la gestion par objectif fournissant des éléments de comparaison comme comptabilité de gestion permettant un meilleur pilotage des activités administratives

## **Le Système informatisé de gestion**

Le contrôleur de gestion doit être aidé par un système d'information de gestion qui lui permet de puiser selon ses besoins dans les statistiques, la comptabilité générale, la comptabilité budgétaire, la comptabilité analytique ou tout autre tableau de bord de suivi des activités

**L'instauration du contrôle de gestion suppose un effort important de formation des personnes amenées à le faire fonctionner et nécessite la mise en place de procédures et son fonctionnement nécessite une contractualisation implicite ou explicite qui enrichit et consolide la relation entre responsables administratifs par des engagements réciproques, l'un pour atteindre un certain niveau de performance, etc...**

## **4. INTRODUCTION DU CONTRÔLE ADMINISTRATIF DE PERFORMANCE AU NIVEAU DE L'INSPECTION GENERALE DU DEPARTEMENT MINISTERIEL**

Dans de nombreuses circonstances, les termes : suivi, audit, contrôle de la performance sont utilisés l'un pour l'autre, même s'ils ne recouvrent pas la même réalité technique, et confondent parfois un processus avec l'appréciation quantitative et qualitative qui est faite des activités des administrations

### **4.1. La mission du contrôle de performance**

La mission du contrôle de performance est de (1) recueillir et d'exploiter les données pour suivre les progrès effectués, (2) d'évaluer si le niveau de performance attendu ont bien été réalisés, (3) de rendre compte à l'autorité gestionnaire des résultats obtenus (4) et de faire les propositions nécessaires à l'amélioration des activités de l'administration

### **4.2. Les enjeux du contrôle de performance**

Les principaux enjeux du contrôle de performance peuvent se résumer ainsi qu'il suit

- Mesurer les résultats et les effets d'une activité et les isoler de ceux qui tiennent à d'autres facteurs, extérieurs à l'activité considérée ;
- Aider à déterminer si les coûts de l'activité sont justifiés ;
- Éclairer la prise de décision quant à l'opportunité de développer, modifier ou éliminer un projet, un programme ou une politique ;
- Tirer de l'expérience les leçons qui permettront d'améliorer la conception et la gestion des activités futures ;
- Comparer l'efficacité de diverses interventions ;
- Rendre les responsables davantage comptables des résultats.

### **4.3. Les travaux du contrôle de performance**

Participer à la définition des programmes budgétaires, des objectifs, des indicateurs et autres paramètres des activités des administrations des départements concernés

Monter le tableau de bord

Organiser le système informatisé de gestion au niveau du contenu des informations nécessaires, de leur normalisation, de leur collecte et de leur exploitation

L'Appréciation des coûts de l'action publique s'inscrit aussi de plus en plus dans le cadre du contrôle de la performance

#### **4.4 .L'appréciation de la performance se fait à plusieurs niveaux**

- Au niveau politique par l'intervention d'un comité de contrôle des programmes (par exemple auprès du premier ministre/ Comité de type français ) qui procède à l'évaluation des politiques au travers de la pertinence des résultats , qui sort en réalité du champ du contrôle administratif
- Au niveau administratif au sens des ratios d'efficacité et d'efficience dégagés par le contrôle de gestion

#### **4.5.La position du contrôleur de performance**

Il paraît essentiel que ce contrôle soit réalisé par une instance différente du contrôle de gestion, indépendante **et de niveau élevé et qui pourrait être logiquement l'inspection générale des départements et institutions nationales**

Il doit aussi être exercé, concurremment et ponctuellement par un contrôle externe de niveau élevé ( type CONSUPE) auquel cas il ne répond plus au type de contrôle administratif traité par le présent mémoire

#### **4. 6 La justification du contrôle de performance par la certification des PAP et RAP**

Le Projet Annuel de Performance (PAP) et le Rapport Annuel de Performance (RAP) constituent les documents explicatifs des politiques clés du suivi de la performance annexés à la LDF et à la Loi de règlement La certification du Rapport Annuel de Performance se déroule chaque année. Elle se traduit par un document joint au RAP attestant de la sincérité des informations relatives à la performance contenues dans le rapport et reprise dans le PAP. L'Inspection Générale (IG) de chaque ministère pourrait être chargée d'effectuer ce travail de certification. Pour ce faire, l'IG sera naturellement amenée à se pencher sincérité et conformité sur les PAP & RAP fournis par les services

#### **4.7. Les outils du contrôle de performance**

Les outils essentiels du contrôle de performance sont les mêmes que ceux du contrôle de gestion mais adaptés à son niveau et à ses besoins. Ils sont constitués du tableau de bord ,de la comptabilité analytique qui s'inscrivent dans le cadre d'un SIG qui relie les contrôleurs de gestion

### **5. L'AUDIT**

#### **Définition**

L'audit interne est une activité de contrôle, de l'administration , sur elle-même et par elle-même , qui permet de donner à ses services une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations , lui apporte ses conseils pour améliorer ses activités , aide les services à atteindre leurs objectifs en évaluant ses processus de management, des risques, de contrôle et de gouvernance et en faisant des propositions pour renforcer ses capacités

**L'audit interne (a)** s'assure de l'application des instructions de la direction (b)favorise la performance de l'entité ou du service (c) renforce la qualité comptable

#### **L'audit dans la réforme**

Le projet de décret portant réglementation sur la comptabilité retient en son article 126 l'audit sans en expliciter le contenu S'agissant des opérations de l'Etat on peut vraisemblablement en conclure qu'il s'agit des opérations financières, budgétaires et comptables Peuvent se rattacher sous ce vocable (a) l'ADECOB, (b) les missions de contrôle et d'audit interne des inspections nationales des services des impôts, douanes et

trésor( c)et on remarquera que aucune institution n'est chargé à titre de contrôle administratif de l'audit des opérations budgétaires de l'Etat

### **5.1. La division du contrôle budgétaire/ de l'audit / de la qualité de la dépense pourrait être-recentré sur des missions d'audit des dépenses publiques**

L' ADECOB est à vocation multiple ( d'auditeur, de contrôle financier, de contrôle interne, de contrôle de performance ) Elle exerce des missions ponctuelles d'enquête,de recherche, de conseil, de formation etc .et assure des missions d'inspection des finances ( de type français) et de contrôle général ( de type canadien ) En réalité elle n'a les moyens humains ( nombre et compétences) ni les moyens matériels et financiers, ni les instruments pour remplir ses missions Ses missions pourraient être utilement , pour plus d'efficacité, sur l'audit des opérations budgétaires . Le contrôle concomitant de la solde constitue un travail permanent à confier à un service la solde, etc ...

### **5.2. .Les inspections nationales des services des impôts, du trésor, des douanes ( de la solde) pourraient voir leur mission concentrées sur l'audit et le contrôle interne des services centraux et extérieurs de leur direction générale respectives**

Les missions des inspections nationales reprennent des missions d'audit plus ou moins bien traduites et développées , mais sont de nature ( contrôle de la performance, formation, déontologie ) et de champs très variables ( services extérieures pour le trésor mais services centraux pour les impôts Cette variété de compétences ne nuit pas mais devrait impérativement correspondre à la définition de l'audit interne et comporter les éléments constitutifs de ce type l'audit à savoir :

- S'assurer de l'application des instructions de la direction
- Favoriser la performance de l'entité ou du service
- Vérifier la protection du patrimoine
- Fiabiliser l'information comptable

Les Inspections nationales pourraient assister le contrôle de gestion des Directions générales sur les services centraux , extérieurs ( déconcentrés ) et être les correspondants du Contrôle de performance .

### **5.3 L'étrange silence des textes en matière d'audit comptable et financier visant à vérifier la sincérité, la régularité, la conformité des comptes et leur aptitude à refléter l'image fidèle de la situation de l'Etat ; silence qui se retrouve également en matière de contrôle externe et juridictionnel**

L'audit comptable et financier de l'Etat ne figure dans aucune des institutions des finances chargées du contrôle administratif Le projet de loi portant régime financier de l'Etat comportait initialement un article traitant de la certification des comptes puis une mise en conformité des comptes par la Chambre des comptes qui, en définitive, n'a pas été adopté ; L'audit des comptes de l'Etat n'apparaît pas non plus, explicitement, dans les attributions du CONSUPE , organe suprême de contrôle « externe » aux administrations. ; Enfin La loi de 1996 prévoit la soumission du projet de la loi de règlement, à la Chambre des Comptes, pour visa , sans en préciser la nature En définitive, cette insuffisance constatée dans la recherche de la qualité des comptes publics pourrait être, en partie , à l'origine de la notation sévère obtenue à l'occasion de l'enquête PEFA sur la qualité et la sincérité des documents financiers de l'Etat.

## **CONCLUSION**

Sur la base de cette modeste réflexion, et des multiples études réalisées sur le sujet, un groupe de travail pourrait demander des arbitrages et faire des propositions aux autorités nationales avant de les faire traduire par un groupe de travail restreint dans un projet de texte soumis par la suite au consultant externe pressenti ..

