



**CEMAC**

# **Guide pratique relatif au contrôle interne budgétaire**

Avec l'appui technique du



**Avril 2022**

# TABLE DES MATIÈRES

## Table des matières

Acronymes.....	4
<b>PREFACE.....</b>	<b>5</b>
<b>I. LE CADRE DE REFERENCE DU CONTROLE INTERNE BUDGETAIRE.....</b>	<b>7</b>
A. Définition, objectifs et enjeux du contrôle interne budgétaire.....	7
Une définition du contrôle interne budgétaire.....	7
Des objectifs et des enjeux multiples.....	7
<b>II. LES DEUX VOLETS DU CIB : SOUTENABILITE BUDGETAIRE ET QUALITE DE LA COMPTABILITE BUDGETAIRE.....</b>	<b>8</b>
A. La soutenabilité budgétaire.....	8
Une définition technique de la soutenabilité budgétaire.....	9
Schéma 1 : Programmation et exécution des dépenses.....	10
Dépenses obligatoires, dépenses inéluctables et autres dépenses.....	11
B. La comptabilité budgétaire.....	11
C. Le contrôle interne comptable et le contrôle interne budgétaire sont complémentaires.....	13
Schéma 2 : Contrôle budgétaire, contrôle de gestion, mesure de la performance et évaluation des politiques publiques.....	14
Les contrôles exercés dans le cadre d'une gestion budgétaire renouvelée.....	14
Schéma 3 : La gestion budgétaire et ses contrôles.....	15
Schéma 4 : Pourquoi développer le contrôle interne budgétaire ?.....	16
Schéma 5 : Les quatre piliers du CIB.....	16
Le CIB est documenté.....	17
Le contrôle interne budgétaire n'est pas l'audit interne.....	18
<b>III. LES ACTEURS DU CONTROLE INTERNE BUDGETAIRE ET SA GOUVERNANCE.....</b>	<b>18</b>
A. Les acteurs impliqués dans le contrôle interne budgétaire.....	19
L'ordonnateur.....	19
Le directeur administratif et financier.....	19
Le responsable de programme.....	20
Le contrôleur financier.....	20
Le comptable public.....	22
B. La gouvernance du Contrôle interne budgétaire.....	22
Instaurer un comité de pilotage (COPIL).....	23
Quel niveau hiérarchique pour diriger le COPIL ?.....	23
Créer une cellule opérationnelle dédiée au CIB.....	24
<b>IV. DEVELOPPER LE CONTROLE INTERNE BUDGETAIRE.....</b>	<b>24</b>
A. L'évaluation du CIB.....	24

B. La cartographie des risques.....	25
Schéma 6 : Identifier les risques.....	27
Schéma 7 : Prioriser le traitement des risques .....	28
C. Il existe des risques budgétaires à chaque stade du processus de dépense .....	28
L’engagement juridique .....	28
Le service fait .....	29
La demande de paiement.....	29
La mise en paiement.....	30
Tableau : Rappel des étapes de la gestion des crédits (synthèse).....	30
Pondérer les risques selon leur criticité .....	31
D. Le plan d’actions.....	32
Schéma 8 : Le cercle vertueux de la mise en œuvre du CIB.....	33
E. Bien démarrer le CIB .....	33
Dresser l’état des lieux.....	33
La question sensible des systèmes d’information.....	34
Première cartographie des risques et premier plan d’actions.....	34
<b>DOCUMENTS ANNEXES.....</b>	<b>36</b>
Annexe 1 - Dépenses obligatoires, dépenses inéluctables et autres dépenses .....	37
Annexe 2 - Les critères de la soutenabilité budgétaire.....	39
Annexe 3 - Les critères de la qualité de la comptabilité budgétaire .....	42
Annexe 4 - Schématisation d’une chaîne de dépense .....	45
Annexe 5 - Exemple de maquette de fiche de risque.....	46
Annexe 6 - Exemple de matrice de risques .....	47
Annexe 7 - L’évaluation du contrôle interne budgétaire .....	48

## Acronymes

AE	Autorisation d'engagement
AFC	(AFRITAC du Centre) - Centre régional de développement des capacités du FMI pour l'Afrique centrale
CEMAC	Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale
CIB	Contrôle interne budgétaire
CIC	Contrôle interne comptable
CP	Crédit de paiement
DAF	Directeur administratif et financier
FMI	Fonds monétaire international
PAP	Projet annuel de performances
RAP	Rapport annuel de performances
RBOP	Responsable de budget de programme
RPROG	Responsable de programme

# PREFACE

A la demande de la CEMAC, le Département des finances publiques du FMI et l'AFRITAC Centre poursuivent leur appui au développement du contrôle interne budgétaire (CIB) dans les Etats membres, déjà impliqués dans la mise en œuvre de réformes budgétaires et structurelles lourdes promues par les directives portant cadre harmonisée de la gestion des finances publiques.

En complément des évolutions sur le contrôle interne comptable, qui a enregistré des avancées significatives ces dernières années, il convient désormais que le contrôle interne budgétaire puisse également progresser, afin de contribuer à la maîtrise de la gestion budgétaire et à l'amélioration de la qualité tant de la comptabilité budgétaire que de la comptabilité générale des Etats. De plus en plus, les fonctions de maîtrise de risques sont partagées entre les comptables publics et les ordonnateurs dans les ministères sectoriels.

Dans ces conditions, l'articulation du contrôle interne budgétaire entre les ministères des finances et les ministères sectoriels et la normalisation comptable sont au centre de la qualité comptable, en vue des restitutions budgétaires et comptables exhaustives et sincères.

C'est dans ce contexte qu'il est proposé aux autorités une démarche vertueuse pour organiser et consolider le contrôle interne budgétaire dans les ministères sectoriels.

Le présent guide poursuit deux buts principaux :

- donner aux Etats qui ont avancé dans la mise en œuvre de réformes budgétaires une méthode et des outils pour développer le CIB, qui est une composante essentielle de la responsabilisation des gestionnaires et, partant, de la crédibilité du pilotage des finances publiques ;
- fournir aux Etats qui sont, à ce stade, moins avancés dans le processus réformateur, un cadre de réflexion leur permettant de se préparer dans les meilleures conditions aux évolutions futures.

Les méthodes préconisées dans ce document pour mettre en place et développer le contrôle interne budgétaire reposent sur des expériences éprouvées. Leurs effets ont pu être vérifiés. Cela ne signifie pas pour autant qu'un seul cheminement est possible et recommandé. Au contraire, l'expérience montre qu'il est nécessaire, chaque fois que cela est possible, de s'adapter au plus proche des réalités et des besoins. Il n'existe pas un seul CIB mais une multitude d'approches permettant de parvenir aux objectifs mentionnés plus haut. Chaque Etat, chaque ministère a ses caractéristiques propres, son histoire et son organisation. De même, la structuration des dépenses et les outils informatiques disponibles sont autant de critères à prendre en considération pour mieux organiser le CIB au plus près des attentes.

Ce document est une première version mise à disposition des Etats de la CEMAC. Il a vocation à évoluer dans le temps et à être actualisé en fonction des besoins, pour répondre au mieux à toutes les parties prenantes à ces évolutions stimulantes.

**Baltasar ENGONGA EDJO'O,  
Président de la Commission de la CEMAC**

# I. LE CADRE DE REFERENCE DU CONTROLE INTERNE BUDGETAIRE

## A. Définition, objectifs et enjeux du contrôle interne budgétaire

### Une définition du contrôle interne budgétaire

**Le contrôle interne budgétaire est considéré comme 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 de la qualité des informations de comptabilité budgétaire et de la soutenabilité budgétaire.**

Ces dispositifs doivent avoir pour effet de réduire le risque d'erreurs ou d'omissions significatives dans la comptabilité budgétaire et d'assurer le respect de l'autorisation parlementaire dans ses dimensions annuelles et pluriannuelles.

Le contrôle interne budgétaire comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions, adaptés aux caractéristiques propres des ministères, qui contribuent à la maîtrise des processus budgétaires, à l'efficacité des opérations des ministères et à l'utilisation efficiente de ses ressources.

### Des objectifs et des enjeux multiples

Le contrôle interne contribue à prévenir et maîtriser les risques de ne pas atteindre les objectifs de soutenabilité et de qualité budgétaires. Il joue un rôle clé dans la conduite et le pilotage des différentes activités du ministère.

**Le contrôle interne budgétaire vise à donner une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs suivants :**

- **la soutenabilité budgétaire**, depuis la qualité de la programmation initiale, de son suivi et de son actualisation en gestion jusqu'à la vérification de la soutenabilité de la gestion proprement dite ;
- **la qualité de la comptabilité budgétaire**, dans ses différentes composantes telles que définies par un référentiel de comptabilité budgétaire.

## II. LES DEUX VOLETS DU CIB : SOUTENABILITE BUDGETAIRE ET QUALITE DE LA COMPTABILITE BUDGETAIRE

### A. La soutenabilité budgétaire

**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 (lois de programmation, cadre de dépenses à moyen terme...).**

La soutenabilité budgétaire, s'applique en particulier à la programmation budgétaire pour le début de gestion, à son suivi et son actualisation en cours de gestion ainsi qu'à l'exécution budgétaire proprement dite.

Elle se définit comme la capacité à honorer les engagements financiers dans le futur, à rester solvable et vise à :

- éviter les déficits publics excessifs ;
- se conformer à la discipline budgétaire en fonction de critères de convergence adoptés dans un cadre régional (par exemple le pacte de convergence des Etats de la CEMAC) ;
- répondre au souci de bonne gestion des finances publiques et la maîtrise des crédits par chaque responsable de programme si possible dans le cadre d'une approche pluriannuelle.

Cette vérification de la soutenabilité budgétaire se décline de manière :

- annuelle et infra-annuelle, pour maîtriser la capacité à effectuer les dépenses de façon appropriée ;
- pluriannuelle, par la prise en compte des effets des exercices passés, des investissements et de leur impact en gestion pour les exercices ultérieurs.

## Une définition technique de la soutenabilité budgétaire

*La soutenabilité budgétaire est la capacité d'un budget à faire face aux dépenses obligatoires et inéluctables de l'année et des années ultérieures.*

*Pour un ministère, elle traduit sa capacité 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 (lois de programmation, CDMT...).*

*La soutenabilité budgétaire 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.*

*La soutenabilité consiste donc en l'adéquation des projets de dépense (se traduisant par des engagements) d'un responsable budgétaire aux droits de paiement qui lui sont ouverts ou qui sont susceptibles de lui être alloués. Elle mesure sa capacité à honorer les engagements qu'il entend souscrire.*

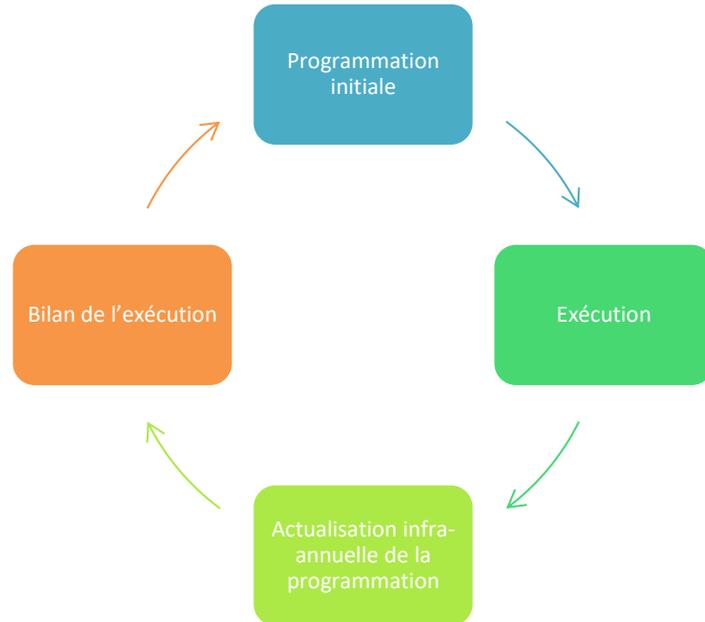
*Le contrôle de la soutenabilité est effectué par différents modes d'intervention : le suivi de la prévision et de la consommation des crédits, le visa, le contrôle a posteriori et des analyses de procédures. Un visa amont sur la programmation initiale de la gestion des emplois, des crédits de personnel et des crédits hors masse salariale.*

*Le suivi de la soutenabilité de l'exécution est exercé dans le cadre de comptes rendus de gestion.*

La vérification de la soutenabilité budgétaire suppose l'élaboration d'une programmation budgétaire initiale dont l'exécution sera suivie en continu en cours d'exercice afin de comprendre d'éventuels écarts par rapport aux hypothèses de départ et d'envisager des mesures de correction dans le cadre d'un schéma de fin de gestion. L'analyse de ses écarts doit permettre d'affiner la connaissance des déterminants de la dépense et, in fine, améliorer la qualité de la programmation suivante.

Cet enchaînement est décrit dans le schéma ci-après.

## Schéma 1 : Programmation et exécution des dépenses



**L'objectif de soutenabilité budgétaire se décline selon les trois axes suivants :**

**1/ La qualité de la programmation budgétaire initiale** en engagements, décaissements, emplois et recettes.

Elle est maîtrisée par :

- l'expression de déterminants clairs et d'hypothèses réalistes et sincères ;
- la cohérence avec des objectifs stratégiques ;
- la bonne application des règles et des procédures ;
- la cohérence avec le cadrage général et pluriannuel des finances publiques.

**2/ la qualité du suivi et de l'actualisation de la programmation**, qui est assurée par :

- la mise en cohérence de la programmation avec les actes de gestion et avec les modifications d'hypothèses tant physiques que financières en cours de gestion ;
- la qualité des échéanciers prévisionnels de paiement.

### **3/ la soutenabilité de la gestion, qui est fondée sur :**

- l'adéquation des dépenses prévisionnelles avec les ressources prévisionnelles ;
- la bonne conduite des opérations d'investissement en particulier ;
- la maîtrise de l'effet des décisions de gestion sur les années ultérieures ;
- la couverture prioritaire des dépenses obligatoires et inéluctables.

### **Dépenses obligatoires, dépenses inéluctables et autres dépenses**

La qualité d'une programmation et, partant, sa crédibilité, repose notamment sur la bonne prise en compte d'un socle de dépense à caractère contraint qu'il devient prioritaire de traiter.

On distingue ainsi trois types de dépenses : les dépenses à caractère obligatoire, les dépenses inéluctables et, enfin, les autres dépenses. Une analyse même sommaire de la structuration des dépenses d'un ministère met en évidence de façon systématique le caractère majoritaire des deux premières catégories.

Techniquement, on considère habituellement que les dépenses obligatoires sont, *a minima*, les dépenses pour lesquelles le service fait a été certifié au cours de l'exercice précédent et dont le paiement n'est pas intervenu. Les dépenses inéluctables sont, elles, les restes à payer à échoir au cours de l'exercice, les dépenses afférentes au personnel en fonction, les dépenses liées à la mise en œuvre des lois, règlements et accords internationaux, ainsi que les dépenses strictement nécessaires à la continuité de l'activité des services.

Cette typologie est détaillée en fournissant des exemples concrets dans l'annexe n°1.

## **B. La comptabilité budgétaire**

**La comptabilité budgétaire est régie par les grands principes des finances publiques et par les textes qui s'y rapportent.** A cet effet, le contrôle interne budgétaire intègre la contrainte de hiérarchie des normes législatives et réglementaires qui déterminent notamment la qualité de la comptabilité budgétaire. Dans ce cadre, le contrôle interne budgétaire met aussi en œuvre les règles de gestion, notamment dans le domaine des imputations budgétaires au niveau le plus fin.

**La qualité de la comptabilité budgétaire se décline, notamment, selon les critères opérationnels suivants : la régularité ; l'exactitude ; l'exhaustivité ; l'imputation ; le rattachement et la sincérité.**

**La régularité** est définie comme la conformité au regard des règles de comptabilité budgétaire.

Ce critère se décline selon les sous-critères :

- la réalité : description des opérations réelles ;
- la justification : appui sur des pièces probantes et des méthodes partagées et validées dans le ministère ;
- la présentation et la bonne information : il s'agit d'une présentation structurée selon l'autorisation parlementaire et selon des règles rigoureuses de tenue définies par un référentiel. Elle est générée par des personnes habilitées.

**L'exactitude** est définie comme la correcte évaluation des engagements, des paiements, des encaissements et des consommations d'emplois

### **L'exhaustivité**

Elle est définie selon les sous-critères suivants :

- la totalité : tous les engagements, tous les services faits, tous les paiements, toutes les consommations d'emplois et tous les encaissements de l'entité sont enregistrés ;
- la non-contraction : engagements, paiements, consommations d'emplois et encaissements sont enregistrés sans contraction entre eux.

**L'imputation** est définie comme la correcte et régulière imputation par nature et destination et par axe d'analyse (référentiels d'activité, services bénéficiaires, etc.) s'agissant des dépenses et des engagements, (et des tranches fonctionnelles le cas échéant), par entité budgétaire (budget général, compte spécial, budget annexe...) et par ligne de recettes pour les recettes.

**Le rattachement.** Une opération doit être rattachée au bon budget, au bon exercice et au bon engagement

**La sincérité** est définie comme la traduction de la réalité et de l'importance des éléments comptabilisés. Il s'agit par exemple de la réalité des tranches fonctionnelles, de la bonne prise en compte de l'effet des évolutions des coûts des facteurs et du provisionnement correct des risques.

Compte tenu de ces éléments, la comptabilité budgétaire doit permettre d'apporter à ses destinataires une information budgétaire :

- claire : univoque et sans ambiguïté ;
- pertinente : directement utilisable par le destinataire et concentrée sur l'essentiel ;
- lisible : directement compréhensible par tous ;
- périodique : régulièrement transmise, et dans des délais permettant son utilisation.

Une présentation détaillée des critères et des caractéristiques principales de la soutenabilité budgétaire et de la comptabilité budgétaire fait l'objet des annexes 2 et 3.

### **C. Le contrôle interne comptable et le contrôle interne budgétaire sont complémentaires.**

Sur les champs communs de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale, les modalités de contrôle du CIB et du CIC doivent être cohérentes et la convergence des moyens mis en œuvre doit être recherchée.

Pour ce faire, il peut utilement être prévu la collaboration des comptables, leur expérience étant précieuse. Partout, le contrôle de la qualité comptable de la comptabilité générale a précédé le développement du contrôle interne budgétaire. Il est donc intéressant de s'inspirer de ses acquis et de l'expérience de ses praticiens.

**Le contrôle interne budgétaire constitue ainsi une démarche qui ne se superpose pas au dispositif de contrôle interne comptable mais qui lui est complémentaire.** Ces deux dispositifs, avec des méthodes et des outils cohérents et articulés entre eux, permettent de couvrir l'ensemble des processus de dépense et de recette (cf. annexe n°4), depuis la programmation jusqu'au règlement et à l'encaissement et aux opérations d'inventaire.

Ainsi s'agissant de la dépense, le contrôle interne budgétaire :

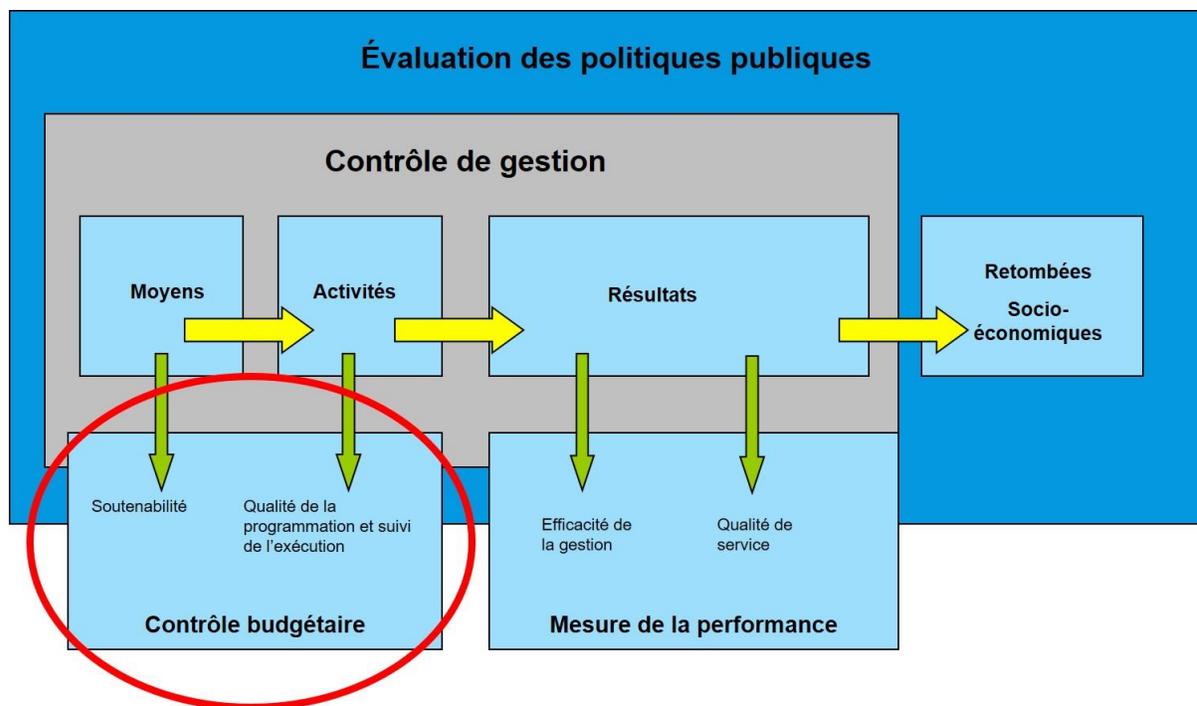
- est focalisé sur la programmation, la mise en place des crédits et l'engagement des dépenses ;
- bénéficie des travaux du contrôle interne comptable sur la qualité des paiements et des opérations de fin de gestion ;
- contribue, au titre de la fiabilisation des engagements, à la qualité de la comptabilité générale (engagements hors bilan).

Le schéma ci-après permet de bien distinguer les différents concepts de contrôle dans la mise en œuvre des politiques publiques. On notera notamment que le contrôle budgétaire, qu'il soit « externe » (c'est-à-dire opéré par le contrôleur financier) ou « interne » (opéré par le ministère

sectoriel) est concentré sur les seuls moyens et leur consommation (dénommés ici de façon générique sous le terme d'« activités »).

Ce contrôle ne porte ni sur la performance (qui relève du contrôle de gestion), ni sur les retombées socio-économiques des politiques publiques (qui ont vocation à être examinées dans le cadre d'études de type macro-économique effectuées, par exemple, par des bailleurs, des institutions de recherche ou des universitaires).

### Schéma 2 : Contrôle budgétaire, contrôle de gestion, mesure de la performance et évaluation des politiques publiques



#### Les contrôles exercés dans le cadre d'une gestion budgétaire rénovée

La mise en œuvre d'une gestion budgétaire rénovée, qui suppose une plus grande responsabilisation des gestionnaires, implique une évolution assez forte des modalités de contrôle.

Dans ce cadre, le gestionnaire (responsable de programme par exemple) est invité à mettre en place diverses modalités de suivi de la mise en œuvre des politiques publiques dont il a la charge : contrôle de gestion s'agissant de vérifier la bonne performance des services et les

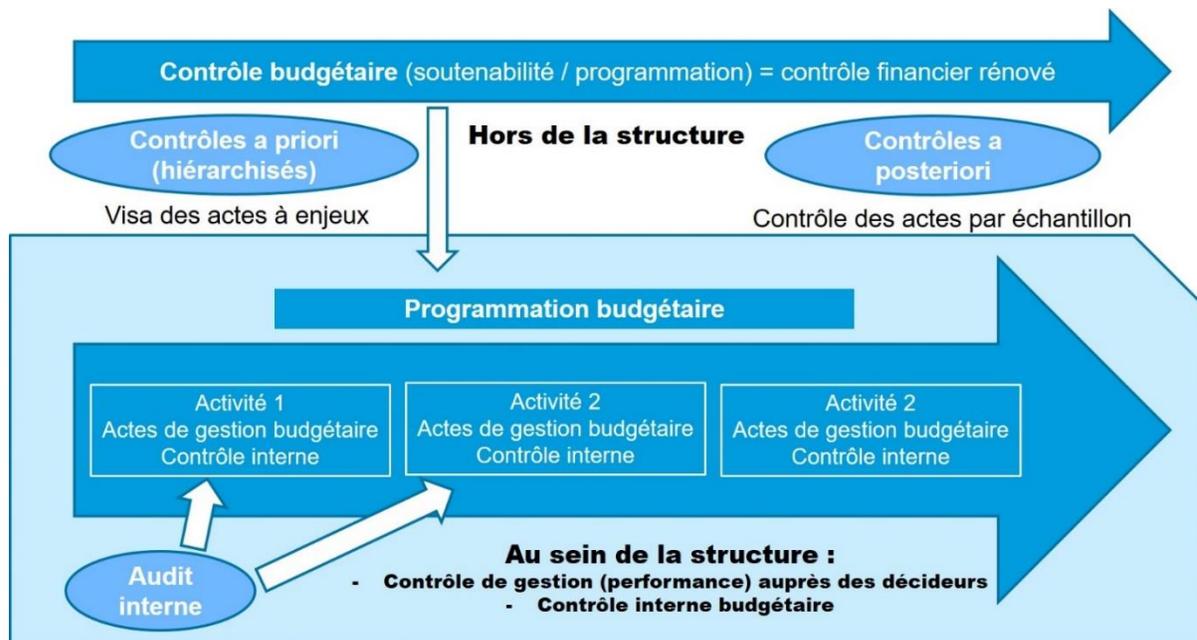
résultats opérationnels obtenus, contrôle interne budgétaire pour vérifier la soutenabilité de ses dépenses et la qualité de la comptabilité budgétaire.

Dans le même temps doit être organisée une évolution des pratiques de contrôle financier selon lesquelles le contrôleur financier effectue un contrôle hiérarchisé des dépenses avec un visa a priori conservé et concentré sur les actes à fort enjeu budgétaire (définis par des seuils à partir desquels ce visa est requis) et des contrôles *a posteriori*, le plus souvent par échantillons, pour les dépenses non soumises à visa préalable.

L'ensemble des dépenses est soumis à un exercice de programmation initiale et d'actualisation en cours d'exercice afin de surveiller en temps réel leur évolution, et en particulier les écarts par rapport aux prévisions. L'ensemble de ses activités nouvelles ou renouvelées doit permettre à l'ensemble de la communauté financière (ministère du budget et ministères sectoriels) de mieux connaître les déterminants de la dépense et ainsi anticiper au mieux les aléas dans sa gestion.

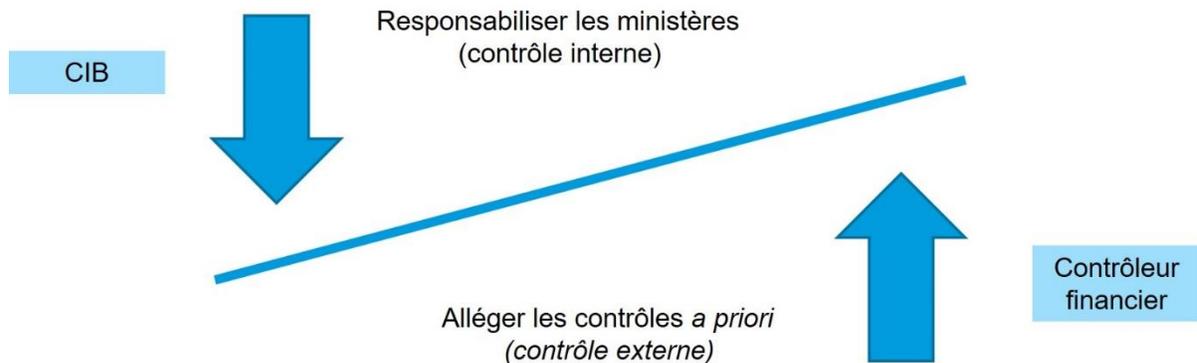
Le schéma suivant présente et illustre de façon synthétique cette évolution des pratiques dans le cadre de la gestion par la performance.

### Schéma 3 : La gestion budgétaire et ses contrôles



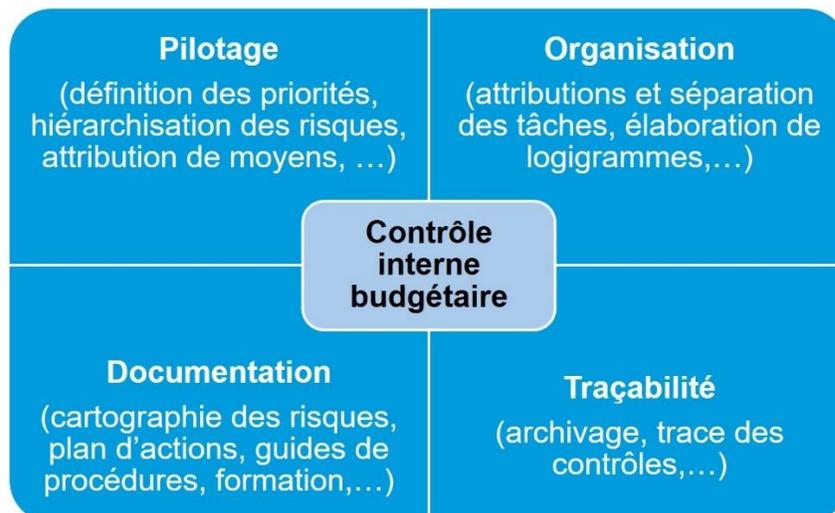
Ainsi, dans l'absolu, il est habituellement considéré que l'approfondissement du contrôle interne budgétaire a pour corollaire une évolution des pratiques du contrôle financier dans le sens d'un allègement ou, dit autrement, qu'un allègement du contrôle financier implique un renforcement du contrôle interne budgétaire pour être pleinement satisfaisant, tel que décrit dans le schéma ci-après.

**Schéma 4 : Pourquoi développer le contrôle interne budgétaire ?**



Pour être efficace et apporter une plus-value à un ministère, le contrôle interne budgétaire doit être formalisé, permanent et piloté.

**Schéma 5 : Les quatre piliers du CIB**



## **Le CIB est documenté**

Il convient d'insister sur le caractère documenté du CIB. En effet, il ne peut y avoir de réel contrôle interne budgétaire au sein d'un ministère sans formalisation des procédures.

En effet, des schémas d'organisation doivent exister en étant adaptés à la taille, aux implantations et aux activités des entités publiques. En tout état de cause, les responsabilités et pouvoirs doivent être clairement définis et documentés, notamment :

- les délégations de pouvoir ou de signature ;
- les habilitations informatiques ;
- la description des tâches ou des fonctions ;
- les organigrammes hiérarchiques et fonctionnels.

Des procédures ou des modes opératoires précisent la manière dont doit s'accomplir une action ou un processus et sont diffusés à l'ensemble des agents concernés. Elles doivent être actualisées de façon régulière par le responsable habilité.

Elles se composent principalement :

- de la documentation des macro processus budgétaires et comptables<sup>1</sup> ;
- de manuels ou guides de procédures, décrivant l'enchaînement des opérations et des acteurs ;
- des guides d'utilisateurs informatiques ;
- des instructions budgétaires et comptables.

Il convient également d'insister sur la sensibilité des sujets relatifs au système d'information budgétaire et comptable. Ce dernier doit garantir la confidentialité, l'intégrité et la disponibilité des données et des échanges et doit permettre la production d'une information exhaustive et fiable.

Il est essentiel que le système d'information soit protégé par des sécurités logiques (sécurisation des accès, revue des habilitations, matrice d'incompatibilité des profils) et physiques (préservation du matériel informatique, enregistrement des transactions et sauvegarde et redondances des données).

---

<sup>1</sup> On citera notamment, et par exemple, l'élaboration d'un budget au niveau ministériel, l'exécution de la dépense, les traitements de fin de gestion, ou le pilotage des emplois et de la masse salariale

## Le contrôle interne budgétaire n'est pas l'audit interne.

Le CIB se distingue de l'audit interne par nombre de spécificités, rappelées brièvement ci-après :

	Contrôle interne	Audit interne
<b>Périodicité</b>	Permanent	Ponctuelle
<b>Acteurs</b>	Tous les acteurs, de tout niveau, impliqués dans le processus budgétaire, notamment RPROG, direction des affaires financières	Structures dédiées, indépendantes de la structure contrôlée
<b>Domaines</b>	Programmation budgétaire, exécution budgétaire, qualité de la comptabilité budgétaire	Respects des procédures diverses, qualité de la gestion, évaluation du contrôle interne budgétaire
<b>Effets</b>	Prévention, détection et correction des risques budgétaires et des irrégularités ayant un effet sur la gestion budgétaire	Diagnostic et recommandations

## III. LES ACTEURS DU CONTROLE INTERNE BUDGETAIRE ET SA GOUVERNANCE

Les réformes budgétaires emportent comme conséquence une redéfinition des acteurs intervenant dans le processus de dépense. Si le comptable public est celui dont le rôle évolue relativement peu, de nouveaux acteurs apparaissent et d'autres voient leur rôle profondément modifié.

Le développement du contrôle interne budgétaire permet de clarifier les responsabilités de chacun au service de la performance d'ensemble.

Dans une logique fonctionnelle, chaque niveau budgétaire est responsable de ses dispositifs de maîtrise de risque et en rend compte au niveau immédiatement supérieur. Par conséquent, le contrôle interne budgétaire est exercé par tous dans une démarche de progrès permanent et porté par l'encadrement.

## **A. Les acteurs impliqués dans le contrôle interne budgétaire**

### **L'ordonnateur**

Aux termes de l'article 59 de la directive CEMAC relative aux lois de finances, les ordonnateurs principaux des dépenses du budget de l'Etat sont les ministres et les hautes autorités responsables des institutions constitutionnelles qui peuvent déléguer ce pouvoir à des agents soumis à leur autorité hiérarchique directe.

En sus de ses prérogatives en matière de décision de dépenses, qui sont, dans les faits, déléguées, en mode programme, aux responsables de programmes et aux services qui en dépendent, il revient notamment à l'ordonnateur d'organiser, par la désignation d'un comptable matières central et de comptables matières délégués, la tenue de la comptabilité des matières au sein de son périmètre de compétences.

L'article 64 de la directive CEMAC prévoit en effet qu'une comptabilité des matières constitue une comptabilité auxiliaire de la comptabilité générale de l'État. Elle est destinée à retracer les immobilisations incorporelles et corporelles de l'État, ainsi que les stocks. Sa tenue est prévue par les textes relatifs aux lois de finances et leurs décrets d'application (décrets relatifs aux plans comptables des Etats et ceux relatifs aux modalités de tenue de la comptabilité publique).

L'objectif est notamment de permettre aux autorités de disposer d'une connaissance plus fine de leur patrimoine immobilier en particulier mais également de tous les biens d'équipement qui constituent le patrimoine de l'Etat.

### **Le directeur administratif et financier**

Appelé également directeur financier ou directeur des ressources selon les pays, le « DAF » est appelé à jouer un rôle majeur dans le cadre des réformes budgétaires.

Sur un périmètre d'intervention élargi, sans préjudice d'autres fonctions que peut lui confier son ministre :

- il assure un rôle de coordination et de synthèse budgétaire et comptable au niveau du ministère concerné : il coordonne l'élaboration des documents budgétaires (projets annuels de performances (PAP)) ; il établit, en lien avec le responsable de programme (RPROG), les documents relatifs à la programmation initiale des emplois et des crédits et propose au ministre les mouvements de crédits ;
- il veille au caractère soutenable du budget du ministère : il valide la programmation effectuée par le RPROG et suit sa réalisation ; il propose le cas échéant des mesures nécessaires au respect du plafond de crédits et des emplois... ;

- il coordonne et met en œuvre les dispositifs de qualité, de conformité et d'efficacité de la fonction financière : il s'assure ainsi de la mise en œuvre du contrôle interne budgétaire et comptable et, le cas échéant, de la comptabilité analytique ;
- il veille à la mise en œuvre des règles de gestion budgétaires et comptables, notamment dans les systèmes d'information financière.

### **Le responsable de programme**

Le responsable de programme (RPROG) est désigné par son ministre.

- il établit le projet annuel de performances (PAP) annexé au projet de loi de finances annuelle qui présente les orientations stratégiques et les objectifs du programme et justifie les crédits et les autorisations d'emplois demandés ; le responsable de programme rend compte des engagements pris dans le PAP lors de l'établissement du rapport annuel de performances (RAP) ;
- il établit la programmation budgétaire et décline les objectifs de performance au niveau du budget opérationnel de programme, dans le cadre d'un dialogue de gestion, en liaison avec les responsables de BOP<sup>2</sup> ;
- il détermine enfin les crédits et, le cas échéant, les autorisations d'emplois, qu'il met à la disposition des responsables de BOP.

### **Le contrôleur financier**

En tant que fonctionnaire du ministère des finances, le contrôleur financier n'est pas directement acteur du contrôle interne budgétaire, qui relève, rappelons-le, du ministère sectoriel. Néanmoins, il est *de facto* impliqué dans ces démarches.

Le contrôle financier « classique » s'apparente davantage à un contrôle juridique exhaustif des actes d'engagement. Il voit son rôle rénové dans le cadre des réformes budgétaires.

Afin de respecter l'esprit des réformes budgétaires visant à responsabiliser les ministères sectoriels, ce contrôle va être recentré sur :

- l'évaluation de la soutenabilité des programmations financières ;
- l'identification et la prévention des risques budgétaires ;
- l'analyse des facteurs explicatifs de la dépense.

---

<sup>2</sup> En ce qui concerne les pays qui ont opté de confier aux directions participant à un programme, la charge de gérer les pans du programme, celles-ci sont équivalentes au BOP. Dans ce cas, le dialogue de gestion s'organise entre le RPROG et ceux qui dirigent ces directions.

Cette rénovation du contrôle budgétaire vise *in fine* à garantir l'équilibre entre la responsabilisation des gestionnaires et le maintien d'un niveau de contrôle indispensable au pilotage des finances publiques.

Dans cet esprit, l'autorité chargée du contrôle financier participe à la maîtrise de l'exécution des lois de finances tant en crédits qu'en effectifs. Elle concourt, à ce titre à l'identification et à la prévention des risques ainsi qu'à l'analyse des facteurs explicatifs de la dépense et du coût des politiques publiques.

Lors de l'examen de la programmation budgétaire, cette autorité vérifie le caractère sincère des prévisions de dépenses et d'emplois présentées par les responsables de programme et au sein de chaque programme avec les objectifs de maîtrise de la dépense publique.

De ce fait, le contrôleur financier, dans ses nouvelles attributions, assiste le ministre chargé du budget dans la mise en œuvre des mesures destinées à prévenir une détérioration de l'équilibre budgétaire.

Dès lors que le contrôle est recentré sur le contrôle de la soutenabilité budgétaire, il demeure essentiellement un contrôle préventif.

Il y a maintien d'un visa préalable mais avec un champ d'intervention restreint en fonction de seuils à déterminer selon la nature des dépenses et la maturité du contrôle interne budgétaire mis en œuvre dans le ministère contrôlé.

En cible, il doit être prévu l'abandon de tout contrôle juridique lors du visa sur les engagements juridiques et de nouveaux modes d'intervention sont instaurés : l'avis (qui, à la différence du visa, n'est pas bloquant), le contrôle a posteriori et l'analyse qualitative des procédures.

Au final, ce contrôle, de nature budgétaire, vise à garantir le respect des crédits votés par le parlement et vérifier la soutenabilité budgétaire des dépenses

Les axes du contrôle rénové sont ainsi les suivants :

- Le contrôle de la mise en place des crédits ;
- Le contrôle de la programmation des crédits ;
- Le suivi de l'exécution budgétaire ;
- Le contrôle des actes d'engagement ;
- Les contrôles a posteriori ;
- Les analyses des procédures.

## Le comptable public

Dans le cadre de la réforme budgétaire, le comptable public voit son rôle réaffirmé en tant que garant du respect des principes et règles de tenue des comptabilités en lui confiant la charge de veiller notamment à la sincérité des enregistrements comptables et à la bonne application des procédures.

Cette obligation trouve toute sa signification dans la tenue de la comptabilité générale, véritable clé de voûte de l'architecture des comptes, dont le comptable public détient l'exclusivité. Cette comptabilité générale retrace notamment l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat. Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations et est tenue par exercice s'étendant sur une année civile.

Placé au cœur du processus de gestion budgétaire et comptable publique de l'Etat et participant à la maîtrise des risques financiers, le comptable public s'appuie sur les garanties d'indépendance et sur le régime de responsabilité exorbitant du droit commun adossés à son statut.

Tendanciellement, ses fonctions passent du rôle de simple teneur des comptes à celui d'expert des comptes publics.

## B. La gouvernance du contrôle interne budgétaire

**Comme tout système, le dispositif de contrôle interne budgétaire doit faire l'objet d'un pilotage permanent.** Il s'agit de vérifier sa pertinence et son adéquation aux objectifs fixés en matière de qualité des informations de comptabilité budgétaire et de soutenabilité budgétaire.

Pour assurer la mise en œuvre de ces attendus, le dispositif de pilotage du contrôle interne budgétaire s'appuie sur :

- un dispositif de gouvernance propre au contrôle interne budgétaire ;
- une mesure de la performance du dispositif de contrôle interne budgétaire ;
- une mesure du niveau de mise en œuvre du plan d'action de contrôle interne budgétaire.

Le dispositif de contrôle interne budgétaire est défini et mis en œuvre sous la responsabilité de chaque ministère. Il est généralement organisé par le secrétariat général et la direction chargée des questions financières en s'appuyant sur leur autorité fonctionnelle.

## **Instaurer un comité de pilotage (COPIL)**

Le pilotage du contrôle interne budgétaire repose sur une organisation formalisée du dispositif, l'identification des responsabilités de chaque acteur et sur son évaluation annuelle.

La gouvernance stratégique du dispositif de chaque ministère est placée sous la responsabilité d'une instance collégiale, dénommée comité de pilotage (COPIL), qui peut être présidée par le Secrétaire général et peut inclure, outre le directeur administratif et financier, les responsables de programmes, un ou plusieurs représentants des services déconcentrés, les chefs de corps d'inspection, le contrôleur financier et, le cas échéant le responsable du contrôle de gestion.

### **Quel niveau hiérarchique pour diriger le COPIL ?**

*Il est recommandé que le COPIL soit présidé à un niveau élevé sans que cela suppose nécessairement la présence du ministre.*

*Il convient, en effet, de s'assurer de son caractère opérationnel (les réunions du COPIL, même limitées à quelques-unes par an risquent d'être peu compatibles avec l'agenda du ministre et d'être considérées comme non prioritaires par ce dernier). A contrario, il convient de préserver un niveau suffisant pour asseoir l'autorité de l'instance et marquer l'importance de la démarche, d'où le choix ici de favoriser une présidence assurée par le Secrétaire général du ministère ou, à défaut, par le directeur administratif et financier.*

*Il pourra, toutefois, être utile de solliciter le ministre ou son directeur de cabinet pour mettre en place le COPIL, dans la cadre de sa séance inaugurale par exemple, et officialiser ainsi l'entrée du ministère dans la démarche de contrôle interne budgétaire.*

Les principales attributions de ce comité de pilotage sont :

- valider les grandes orientations stratégiques du CIB ;
- arbitrer le cas échéant sur les ressources nécessaires à la conduite des opérations de contrôle interne budgétaire ;
- suivre l'avancement et l'évaluation du plan d'actions annuel ;
- se faire présenter le bilan annuel de mise en œuvre du CIB ;
- émettre un avis sur le plan d'actions prévisionnel annuel et valider dans ce cadre, l'actualisation de la cartographie des risques ministériels.

## Créer une cellule opérationnelle dédiée au CIB

La dimension opérationnelle du CIB relève d'une cellule dédiée. En appui de ces niveaux de gouvernance stratégique et opérationnelle, un niveau d'animation et de coordination est mis en place auprès du Secrétaire général ou de la direction des affaires financières à l'échelon ministériel sous la forme d'une cellule de quelques personnes recrutées *ad hoc*.

La constitution de cette cellule opérationnelle mérite un grand soin quant aux recrutements à effectuer. En effet, il ne s'agit pas ici de récompenser des fonctionnaires méritants en fin de carrière mais plutôt de trouver des personnalités rompues aux techniques d'audit et de contrôle de gestion ayant dans le même temps de solides connaissances et compétences dans les domaines budgétaire et comptable, connaissant bien les progiciels de gestion, le tout à un niveau suffisamment élevé pour être crédible vis-à-vis des interlocuteurs ministériels.

Les missions principales de cette « cellule CIB » sont les suivantes :

- élaborer et coordonner la mise en place du plan d'action annuel et du plan de déploiement du CIB au sein du ministère ;
- animer le dispositif de contrôle interne budgétaire (pilotage des travaux d'actualisation de la cartographie des risques ministériels, élaboration des matrices de maîtrise des risques associées, mise à jour du référentiel de contrôle interne budgétaire) ;
- diffuser les décisions, résultats et bonnes pratiques du CIB aux acteurs ministériels ;
- établir un bilan annuel qui permet de préparer l'actualisation du plan d'actions annuel ministériel et, si besoin, l'actualisation de la cartographie des risques ;
- préparer les dossiers à soumettre à l'ordre du jour des réunions du Comité de pilotage.

## IV. DEVELOPPER LE CONTROLE INTERNE BUDGETAIRE

La mise en œuvre du contrôle interne budgétaire dans un ministère passe par une évaluation de l'existant, ainsi que par l'élaboration d'une cartographie des risques et d'un plan d'actions.

### A. L'évaluation du CIB

Une évaluation du CIB est toujours utile et nécessaire. En effet, même non défini comme tel, tout service impliqué dans l'exécution d'une dépense met en œuvre, sans même que cela soit désigné comme tel, du contrôle interne budgétaire.

Ainsi, le fait de respecter une circulaire relative à une procédure, respecter un calendrier budgétaire ou une nomenclature sont autant d'actes inhérents au contrôle interne budgétaire. Il

en va de même lorsqu'il existe un organigramme fonctionnel précisant le positionnement et le rôle de chacun dans un processus.

Il est donc pertinent de procéder à un recensement de l'existant pour mesurer l'acquis et évaluer les besoins (cf. supra le point relatif à la documentation). Cette évaluation du CIB, qui a vocation à être conduite régulièrement, sur un rythme annuel par exemple, s'inscrit dans une logique d'amélioration continue et de l'approfondissement du contrôle interne.

L'évaluation peut être conduite de façon concomitante ou coordonnée par les acteurs de la chaîne financière :

- les ordonnateurs et les comptables (auto-évaluation) ;
- la cellule dédiée à la mise en œuvre du CIB ;
- le contrôleur financier.

Peuvent également contribuer à l'évaluation du contrôle interne budgétaire :

- l'audit interne (corps d'inspection, contrôleurs de gestion).
- l'audit externe (Cour des comptes par exemple).

## **B. La cartographie des risques**

**Une cartographie des risques est la représentation graphique de la hiérarchisation des risques.** C'est un outil d'aide à la décision permettant d'adapter le dispositif de contrôle interne budgétaire du ministère au regard de ses objectifs de soutenabilité budgétaire et de qualité de la comptabilité budgétaire.

**Une fois que le risque est identifié et caractérisé, il convient de le hiérarchiser selon trois critères :**

- la probabilité que le risque se réalise ;
- l'effet que pourrait avoir ce risque s'il se matérialisait (en termes de conséquences, de sévérité, de gravité ou d'enjeu) et qui peut se mesurer financièrement, juridiquement et politiquement ;
- la maîtrise du risque (son degré de réductibilité) au regard de la capacité des services à détecter, prévenir et réduire l'impact du risque.

C'est la combinaison entre la probabilité et l'impact qui détermine les risques qu'il convient de couvrir prioritairement. Pour décrire les risques, on utilise habituellement deux outils :

- Des fiches d'analyse (une par risque) (cf. annexe n° 5) ;
- Une synthèse d'ensemble sous forme graphique.

**Les cartographies de risques reflètent le niveau de criticité des risques budgétaires à un certain instant.**

Le niveau de criticité n'est pas figé dans le temps et évolue en fonction des objectifs budgétaires du ministère et en fonction des changements de l'environnement budgétaire (organisation, système d'information, réglementations, procédures, ...). Les cartographies ont donc vocation à être actualisées annuellement afin de prendre en compte, notamment, l'évolution de l'environnement budgétaire et des règles de gestion.

Etablir une cartographie des risques revient donc à identifier un certain nombre de situations à problème et à les classer :

- d'une part, selon leur incidence budgétaire d'une part (tous risques, s'ils surviennent n'ont pas le même coût pour les finances publiques) ;
- d'autre part, selon leur occurrence, c'est à dire leur fréquence (certains risques identifiés peuvent être vérifiés chaque année alors que d'autres sont beaucoup plus rares, voire ne sont que potentiels).

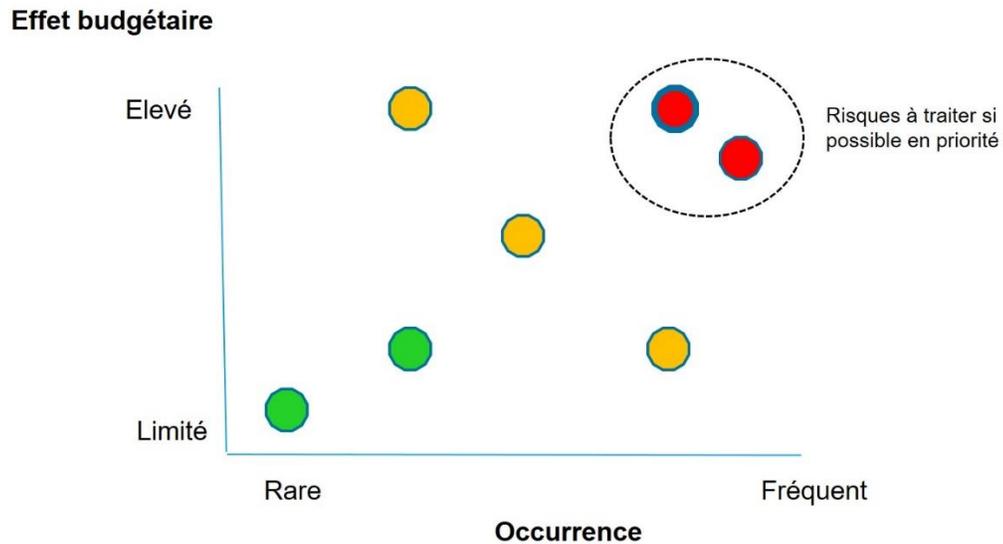
La cartographie des risques doit conduire à identifier et mettre en œuvre les actions pertinentes par rapport au degré du risque.

Ceci peut être résumé de la façon suivante, pour tout risque identifié :

Réponse à un risque	Action à prévoir
Accepter le risque	Surveiller le risque
Eviter le risque	Eliminer le risque
Réduire le risque	Revoir l'organisation de la structure Mettre en place des contrôles spécifiques

Des codes couleurs permettent de visualiser les sujets à traiter en priorités (les deux points rouges en haut à droite dans le schéma suivant).

## Schéma 6 : Identifier les risques



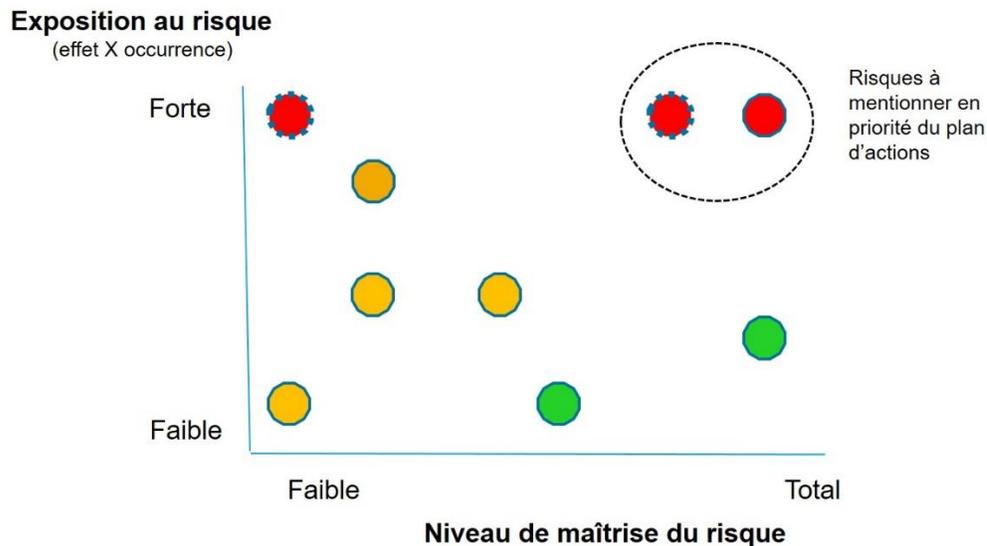
L'étape suivante consiste à mesurer l'exposition au risque pour les sujets identifiés comme tels.

Le schéma ci-après reprend les risques considérés dans la première étape et les classe selon une cotation combinant l'effet budgétaire et l'occurrence. Ils sont également traités en fonction d'un critère supplémentaire qui est la capacité de maîtrise dudit risque. C'est ainsi que l'un des deux points rouges (cercle en pointillés) pourra être considéré comme à traiter en priorité si on a la capacité de le faire ou, au contraire, sera relégué à un second plan si les moyens disponibles ne le permettent pas.

L'efficacité d'un dispositif de maîtrise de risques peut être mesurée selon trois critères :

- L'effectivité : les risques sont-ils toujours d'actualité dans leur réalité ou dans leur cotation ? Le plan d'action et les mesures de maîtrise des risques prévues ont-ils été réalisés ?
- La pertinence : Les risques identifiés menacent-ils l'atteinte des objectifs poursuivis ? Les mesures de maîtrise des risques sont-elles adaptées aux risques identifiés (périmètre, temporalité, acteurs, nature de l'action) ?
- L'efficience : Les moyens consacrés au dispositif sont-ils adaptés (proportionnalité entre le coût et l'objectif poursuivi ?)

## Schéma 7 : Prioriser le traitement des risques



### C. Il existe des risques budgétaires à chaque stade du processus de dépense

Les principales phases de la dépense évoluent, en sus de l'introduction des autorisations d'engagement, par l'exécution en mode programme.

A chaque étape de la gestion peuvent être associés des risques qu'il conviendra d'évaluer. On soulignera notamment les points suivants :

#### L'engagement juridique

L'engagement juridique consomme les autorisations d'engagement (AE) en amont de toute phase de réception ou de demande de paiement. L'engagement juridique est un acte par lequel un organisme public (l'Etat par exemple) crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une charge.

Cet engagement est pris par un responsable habilité à créer une telle obligation (ordonnateur de droit ou délégué), et a un effet « métier » (émission d'un bon de commande, signature d'un contrat, signature d'une décision attributive de subvention...). C'est l'acte fondateur de la dépense.

**Risque :**

- **absence d'enregistrement de l'engagement en comptabilité budgétaire et donc risque de sous-estimer les engagements (=dette) de l'Etat vis-à-vis de fournisseurs ;**
- **mauvaise préparation de la loi de finances par la méconnaissance des besoins réels ;**
- **perte de crédibilité de l'action de l'Etat**

**Le service fait**

Le service fait est le fait générateur du rattachement de la dépense à l'exercice pour l'établissement des états financiers.

**Risque :**

- **mauvais recensement des livraisons ou des prestations ;**
- **délais accrus pour la mise en paiement ;**
- **intérêts moratoires.**

**La demande de paiement**

La demande de paiement correspond à la transcription dans les systèmes d'information financière de la facture du fournisseur. Pour les dépenses pour lesquelles une échéance de paiement est définie : le responsable des demandes de paiement valide la demande de paiement. Les paiements sont ensuite mis en attente jusqu'à la date de l'échéance du paiement. Le décaissement et la consommation des CP interviennent à l'échéance.

**Risque :**

- **mauvais recensement des paiements à effectuer ;**
- **délais accrus pour la mise en paiement ;**
- **intérêts moratoires ;**
- **possibles effets sur la gestion de la trésorerie de l'Etat pour les opérations les plus importantes.**

## La mise en paiement

Les crédits de paiement (CP) sont consommés au fur et à mesure des paiements. La consommation des CP est enregistrée en comptabilité budgétaire au moment du décaissement correspondant au paiement de la dépense qui est réalisé par le comptable.

### Risque :

- **mauvais recensement des mises en paiement à effectuer ;**
- **délais accrus pour la mise en paiement ;**
- **intérêts moratoires ;**
- **décalage entre comptabilité budgétaire (restes à payer) et réalité des besoins de paiement à prévoir ;**
- **possibles effets sur la gestion de la trésorerie de l'Etat pour les opérations les plus importantes.**

**Tableau : Rappel des étapes de la gestion des crédits (synthèse)**

Etapes dans le système classique	Etapes dans le système rénové
<ul style="list-style-type: none"><li>• Ouverture des crédits</li><li>• Mise en réserve</li><li>• Engagement comptable</li><li>• Visa</li><li>• Signature</li><li>• Exécution / livraison</li><li>• Service fait</li><li>• Liquidation</li><li>• Ordonnancement</li><li>• Visa ordonnance</li><li>• Paiement</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Programmation</li><li>• Visa des actes d'engagement</li><li>• Signatures</li><li>• Exécution / livraison</li><li>• Service fait</li><li>• Liquidation</li><li>• Paiement</li><li>• Comptabilisation</li></ul>

## Pondérer les risques selon leur criticité

Les risques sont évalués par leur niveau de criticité.

Il s'agit ainsi d'estimer pour chaque risque :

- sa probabilité d'occurrence (1 = rare, 2 = peu probable, 3 = possible, 4 = probable, 5 = quasi certain) ;
- son effet budgétaire potentiel, lié aux montants mis en jeu (1 = infime, 2 = mineur, 3 = modéré, 4 = majeur, 5 = critique).

<b>Critère</b>	<b>Criticité</b>				
Probabilité d'occurrence	Rare	Peu probable	Possible	Probable	Quasi certain
Effet budgétaire potentiel	Infime	Mineur	Modéré	Majeur	Critique

Une façon d'apprécier la criticité peut être alors de multiplier la probabilité du risque et son effet.

Pour des raisons de simplicité, il peut être préféré un système à trois niveaux qui peut être :

- sa probabilité d'occurrence (1 = risque rare, 2 = risque probable, 3 = risque quasi certain) ;
- son effet budgétaire potentiel (1 = faible, 2 = significatif, 3 = fort) ;

<b>Critère</b>	<b>Criticité</b>		
Probabilité d'occurrence	Rare	Probable	Quasi certain
Effet budgétaire potentiel	Faible	Significatif	Fort

Cette criticité « brute » peut être pondérée par exemple par la prise en compte de dispositifs de contrôle existant (il y a dans ce cas diminution de la criticité) ou par de potentiels effets politiques ou sociaux (il y a alors augmentation de la criticité).

La hiérarchisation des risques n'est donc pas automatique ou mathématique. Elle résulte d'un travail d'analyse et d'appréciation au cas par cas (il peut d'ailleurs y avoir des divergences d'appréciation entre les services gestionnaires et l'entité chargée du suivi du contrôle interne budgétaire).

## **D. Le plan d'actions**

Le travail d'identification, de caractérisation et de hiérarchisation des risques constitue le socle d'élaboration du plan d'actions.

Celui-ci identifie les dispositifs cibles de contrôle qui viennent, le cas échéant, compléter les dispositifs existants ou qu'il convient de mettre en place. Le plan d'actions identifie les moyens à mettre en œuvre pour déployer ces dispositifs cibles via des matrices de risques (cf. annexe n°6)

Un plan d'actions ministériel de contrôle interne budgétaire retrace ainsi les actions à mettre en œuvre sur l'ensemble d'un ministère, afin de corriger les dysfonctionnements révélés lors de la cartographie des risques.

C'est un outil de pilotage et de suivi des travaux d'amélioration de la soutenabilité et de la qualité de la comptabilité budgétaire. Il s'inscrit dans une démarche pluriannuelle, mais doit être suivi et mis à jour annuellement.

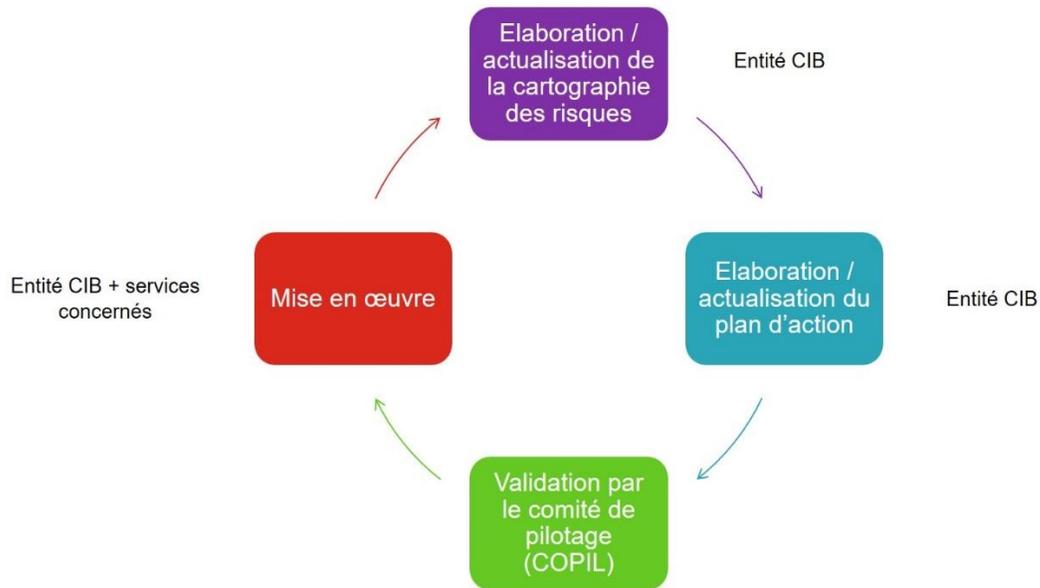
Ce document a vocation à être largement diffusé pour que chacun, au sein d'un service ou d'une chaîne hiérarchique, prenne conscience du rôle qu'il peut jouer dans sa mise en œuvre et apporter ainsi sa contribution au développement du contrôle interne.

Le plan d'actions est un document formalisé qui précise, à partir de la cartographie des risques :

- les objectifs poursuivis (description des actions à conduire) ;
- l'organisation mise en place ;
- le calendrier, les étapes et les modalités de suivi des actions ;
- les ressources auxquelles les acteurs concernés peuvent recourir.

Lorsque le dispositif de CIB est mature, il est possible de vérifier un « cercle vertueux » tel que décrit dans le schéma suivant :

**Schéma 8 : Le cercle vertueux de la mise en œuvre du CIB**



## **E. Bien démarrer le CIB**

Pour bien engager une démarche nouvelle de développement du contrôle interne budgétaire dans un environnement qui n'a pas été rompu à ces méthodes, la première étape doit consister à engager la réalisation d'une évaluation, même sommaire dans un premier temps, de l'état des lieux du contrôle interne budgétaire.

### **Dresser l'état des lieux**

L'annexe n°7 présente de façon détaillée les principaux jalons permettant de conduire une première évaluation pour un ministère donné.

Dans le cadre de cette évaluation, un recensement des procédures écrites et non écrites<sup>3</sup> peut être conduit, et des outils de gestion disponibles y compris informatiques doivent être identifiés, ainsi que sur tout élément favorable à la structuration et à la pérennisation du CIB, en vue d'évaluer leur effectivité dans la maîtrise de la gestion du ministère.

Il convient également d'élaborer une première cartographie des risques budgétaires propres au ministère (ou à l'une de ses composantes si le chantier se révèle trop complexe ou trop vaste dans un premier temps).

Dans ce cadre, un processus d'identification et de hiérarchisation des risques majeurs qui ont un effet sur la gestion du ministère en raison de leur permanence et de leur incidence budgétaire peut être conduit.

### **La question sensible des systèmes d'information**

Une attention toute particulière doit être accordée aux systèmes d'information. En effet, la qualité et la disponibilité des informations financières sont au cœur des enjeux des réformes budgétaires.

Les systèmes d'information doivent favoriser l'identification, la saisie et l'échange d'informations sous une forme et dans des délais qui permettent aux responsables et à toute autre personne concernée d'exercer leurs responsabilités. C'est dans ce cadre que les systèmes d'information relatifs aux domaines budgétaires et comptables jouent un rôle majeur.

La sécurité et la garantie de l'intégrité des informations et des systèmes d'information est essentielle, tout comme leur bonne organisation et leur fonctionnement. Il convient en particulier d'examiner les conditions d'accès aux systèmes, de validation des traitements et de conservation des données et des transactions associées.

Dans le même esprit, les règles élémentaires de sécurité doivent pouvoir être vérifiées : dispositifs d'accès aux données et gestion des habilitations ; ces dernières devant être accordées (et retirées le cas échéant) en fonction des activités et des responsabilités de chacun<sup>4</sup>.

### **Première cartographie des risques et premier plan d'actions**

Très logiquement, à partir d'une première cartographie des risques, il peut être rédigé un premier plan d'actions en fonction des sujets considérés comme prioritaires à traiter.

---

<sup>3</sup> Dans le cas de procédures non écrites, la cartographie des risques pourra utilement relever cette absence d'écrit comme facteur de risque et le plan d'actions associé pourra recommander de formaliser la procédure concernée de façon écrite par voie de note interne, de circulaire ou d'actualisation d'organigramme par exemple.

<sup>4</sup> En distinguant notamment les fonctions de consultation, de saisie et de validation.

On soulignera que, dès lors qu'il s'agit de l'amorce d'un processus qui a vocation à prospérer et surtout s'inscrire dans la durée, il convient surtout de ne pas être trop ambitieux afin de veiller à engranger les acquis, à structurer l'organisation du CIB et assurer sa permanence, sa légitimité et sa reconnaissance dans le paysage administratif.

## DOCUMENTS ANNEXES

- Annexe 1 : Dépenses obligatoires, dépenses inéluctables et autres dépenses
- Annexe 2 : Les critères de la soutenabilité budgétaire
- Annexe 3 : Les critères de la qualité de la comptabilité budgétaire
- Annexe 4 : Schématisation d'une chaîne de dépense
- Annexe 5 : Exemple de maquette de fiche de risqué
- Annexe 6 : Exemple de matrice de risques
- Annexe 7 : L'évaluation du contrôle interne budgétaire

## Annexe 1 - Dépenses obligatoires, dépenses inéluctables et autres dépenses

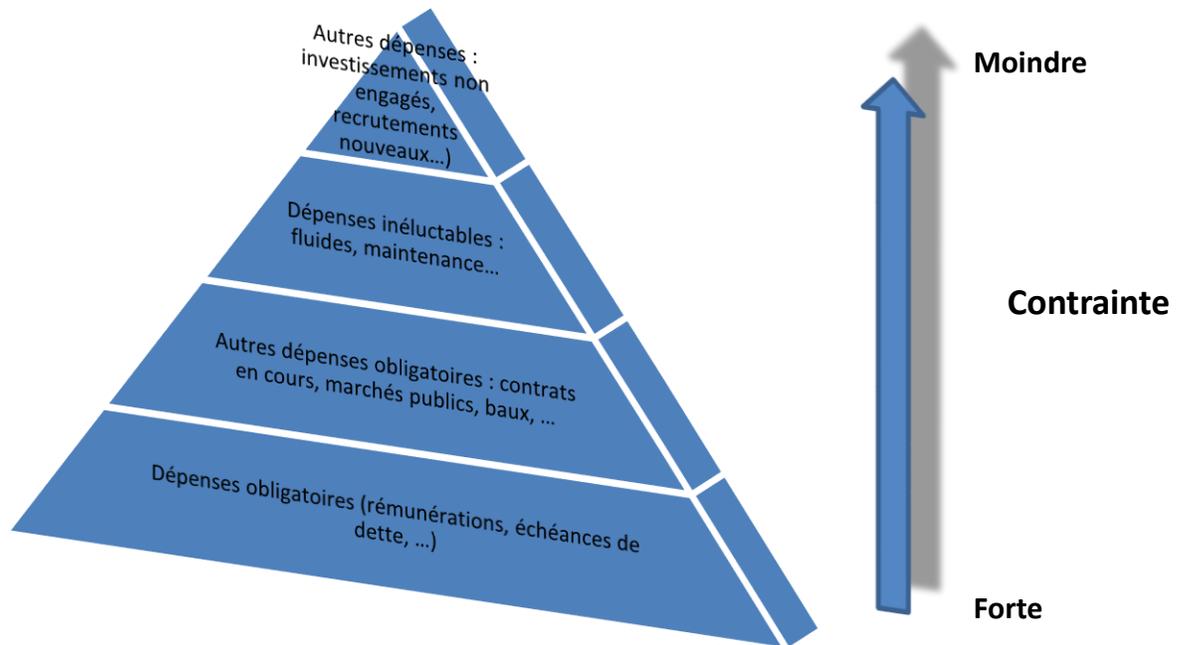
La soutenabilité budgétaire d'une programmation passe par la prise en compte, dans une budgétisation et une programmation de dépense d'un ordre de priorités en fonction de la nature desdites dépenses.

Elles sont réparties en dépenses obligatoires, dépenses inéluctables et autres dépenses. Les exemples ci-après permettent de mieux comprendre pourquoi il est si difficile de réserver une place pour des dépenses nouvelles.

Type de dépenses	Exemples
<b>Dépenses obligatoires</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Rémunérations</li><li>• Loyers et échéances diverses fixées préalablement par des contrats</li><li>• Reports de charges de l'exercice antérieur (paiements qui n'ont pas pu être effectués alors qu'ils étaient prévus)</li><li>• Restes à payer de l'année sur engagements antérieurs</li></ul>
<b>Dépenses inéluctables</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Fluides (électricité, eau, carburants...)</li><li>• Dépenses de maintenance</li></ul>
<b>Autres dépenses</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Recrutements</li><li>• Prises à bail nouvelles</li><li>• Achats de matériels</li><li>• Projets d'investissement</li></ul>

La difficulté de programmer des enveloppes, et donc de garantir la crédibilité de l'exercice, résulte du fait que l'essentiel des dépenses (c'est-à-dire le bas de la pyramide) présente un caractère contraint, ainsi que décrit ci-après :

### La « pyramide » des dépenses



## Annexe 2 - Les critères de la soutenabilité budgétaire

Critère	Caractéristiques
<p><b>Critère 1 - La qualité de la programmation budgétaire.</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Établie selon une nomenclature d'activités pertinente, elle</li><li>• permet d'assurer l'adéquation entre la mise en œuvre</li><li>• opérationnelle des objectifs stratégiques du programme et</li><li>• les prescriptions des lois de finances. Elle se déploie à la fois</li><li>• en infra-annuel et en pluriannuel.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Une stratégie de mise en œuvre des politiques est définie par programme et déclinée opérationnellement.</li><li>• Les instruments de pilotage sont disponibles et fiables : CBMT et CDMT, plan de passation des marchés, plan d'engagement ministériel cohérent avec le plan d'engagement global, prévision des recettes (fiscales et non fiscales), plan de trésorerie.</li><li>• Le calendrier budgétaire et son contenu sont respectés.</li><li>• La programmation des investissements s'appuie sur des projets matures (c'est-à-dire après production d'études de faisabilité).</li><li>• Une méthode d'évaluation des dépenses obligatoires et inéluctables est définie, partagée et appliquée.</li><li>• Les évaluations des recettes (prise en compte des aléas liés à la volatilité des cours des matières premières, de la situation économique) et des dépenses budgétaires sont fiables et réalistes</li><li>• Le scénario de gestion des ressources humaines repose sur des données fiables. Il retient des hypothèses réalistes et conformes à la politique « RH » du ministère.</li><li>• Une réserve de précaution est constituée</li></ul>

<p><b>Critère 2 - La qualité du suivi et de l'actualisation de la programmation</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Assurer la mise en cohérence, dans le respect des enveloppes fixées, de la programmation avec les actes de gestion et la prise en compte des modifications en cours de gestion.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La consolidation du suivi de l'exécution est effectuée à terme régulier, selon un calendrier qui permet de prendre des mesures correctrices éventuellement nécessaires : mise en place de réunions périodiques sur les états d'engagement, de liquidation, d'ordonnancement et de paiement.</li> <li>Les plans de passation des marchés et d'engagement, et les échéanciers de paiement sont établis et font l'objet d'une mise à jour (réalité des opérations exécutées, évolution des recettes).</li> <li>Un cadre de revue infra annuel (ou d'examen ou de pilotage) de l'exécution est mis en place.</li> <li>Un rapport d'exécution budgétaire trimestriel est produit.</li> </ul>
<p><b>Critère 3 - La soutenabilité de la gestion</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Favoriser l'adéquation des projets de dépenses d'un responsable administratif aux droits d'engagement (AE) et de paiement (CP) qui lui sont notifiés ou qui sont susceptibles d'être mis à sa disposition ;</li> <li>Maîtriser leur impact sur les années ultérieures, compte</li> <li>tenu de la couverture des dépenses obligatoires.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Pour les investissements, le montant des crédits (AE) est affecté à une tranche fonctionnelle correctement évaluée (l'autorisation d'engagement doit couvrir un ensemble cohérent et de nature à être mis en service ou exécuté sans adjonction, selon le principe de la fonctionnalité des investissements).</li> <li>Des plafonds d'engagement sont mis en place et respectés.</li> <li>Les dépenses obligatoires et les dépenses inéluctables font l'objet d'une priorisation impérative.</li> <li>Les opérations d'achat, de travaux et de subvention préparées par les services opérationnels sont cohérentes avec la politique de programmation (projets prioritaires, cohérence avec les crédits ouverts).</li> <li>En matière de gestion des ressources humaines, le respect des plafonds d'emplois et la lutte contre</li> </ul>

	<p>d'éventuels emplois fictifs sont mis en œuvre.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• L'optimisation des ressources fiscales est déployée (contrôle des déclarations, identifications des déclarations non produites, redressements constatés, actions de recouvrement)</li></ul>
--	---

### Annexe 3 - Les critères de la qualité de la comptabilité budgétaire

Critère	Caractéristiques
<p><b>Critère 1 - Régularité</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Les opérations financières conduisant à des enregistrements en comptabilité budgétaire sont conformes aux lois et règlements en vigueur.</li><li>• Elles sont accompagnées des pièces justificatives réglementaires.</li><li>• Elles sont réalisées par des personnes habilitées</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Les engagements sont enregistrés conformément aux règles (faits générateurs, montants).</li><li>• L'engagement comptable précède ou est concomitant à l'engagement juridique (éviter les arriérés)</li><li>• Les engagements, liquidations et ordonnancements sont saisis dans le système d'information dès la constatation du fait générateur</li><li>• Le système d'information est adapté suffisamment sécurisé.</li><li>• Les liquidations correspondent à des prestations réellement exécutées et sont conformes à la commande en quantité et en qualité.</li><li>• La consommation des crédits ouverts par voie de fonds de concours respecte l'intention de la partie versante</li></ul>
<p><b>Critère 2 – Exactitude</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Vérification de la correcte évaluation des engagements, des liquidations et ordonnancements, des paiements, des encaissements, et des effectifs s'agissant des ressources humaines.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Les engagements juridiques font l'objet d'une valorisation la plus exacte possible et non forfaitaire, incluant l'ensemble des éléments connus, fondés sur des projets matures.</li><li>• Le paiement des salaires est effectué de façon exacte, dans le respect des délais prévus (calendrier de versement).</li><li>• Les effectifs mesurés, objet de la solde, sont en phase avec les effectifs réels.</li></ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les arriérés chez l'ordonnateur (dépenses liquidées non ordonnancées) et chez le comptable (restes à payer) sont correctement justifiés et enregistrés en comptabilité budgétaire.</li> </ul>
<p><b>Critère 3 – Exhaustivité</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les opérations de dépenses et de recettes et de dépenses budgétaires sont enregistrées en totalité, sans contraction entre elles.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Toutes les opérations de nature budgétaire sont enregistrées en comptabilité budgétaire, dont celles relatives aux budgets annexes et comptes spéciaux, et celles relatives aux recettes affectées.</li> <li>• Les ordonnancements (dépenses et recettes), paiements et encaissements sont enregistrés sans contraction entre eux</li> </ul>
<p><b>Critère 4 – Bonne imputation</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Correcte et régulière imputation par nature et destination</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les règles d'imputation budgétaire sont respectées.</li> <li>• Les opérations relevant des comptes d'affectation spéciale ou des budgets annexes sont imputées sur ces périmètres budgétaires conformément à leurs règles de spécialisation.</li> </ul>
<p><b>Critère 5 – Bon rattachement</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rattachement au bon exercice budgétaire, au bon engagement, à la bonne tranche fonctionnelle.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les dépenses liquidées et ordonnancées sont rattachées à l'engagement concerné.</li> <li>• Pour les dépenses d'investissement, les engagements sont rapportés aux tranches fonctionnelles les concernant.</li> </ul>

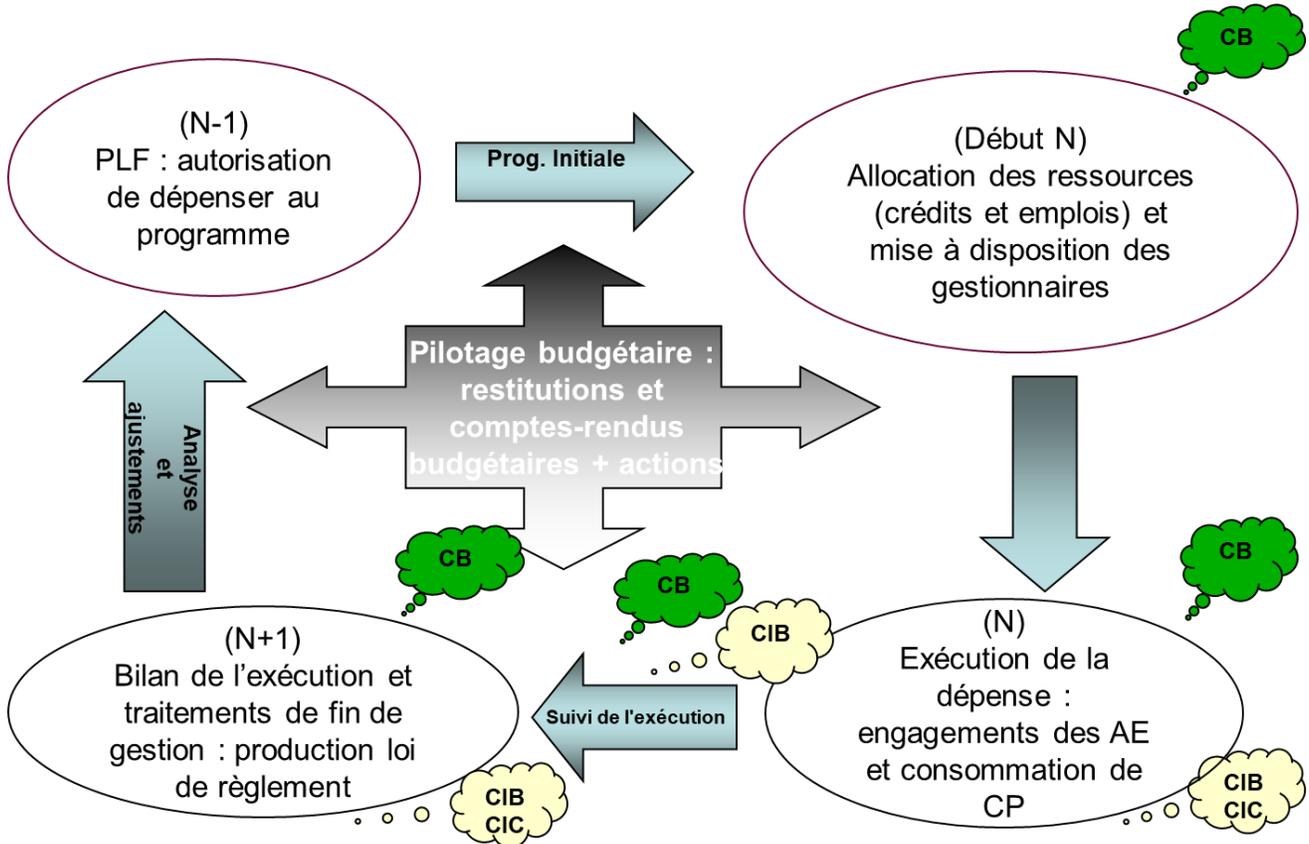
**Critère 6 – Sincérité**

- Traduction de la réalité et de l'importance des éléments comptabilisés par l'application stricte des règles de comptabilité budgétaire

- Les productions trimestrielles d'exécution budgétaire et les comptes administratifs sont certifiés sincères par les responsables concernés et/ou validés par les contrôleurs financiers/budgétaires.
- Les dépenses payées sans ordonnancement préalable sont régularisées en fin de gestion au plus tard.
- Les états de consommation des fonds de concours sont justifiés.
- Pour une opération d'investissement, l'affectation d'AE à une tranche fonctionnelle est effectuée de sorte que l'autorisation d'engagement couvre un ensemble cohérent et de nature à être mis en service ou exécuté sans adjonction (principe de fonctionnalité des investissements).

## Annexe 4 - Schématisation d'une chaîne de dépense

CB : contrôle budgétaire (externe)  
CIB : contrôle interne budgétaire  
CIC : contrôle interne comptable



## Annexe 5 - Exemple de maquette de fiche de risque

Il n'existe pas à proprement parler de document type en matière de fiche de risques.

Il convient cependant, pour chaque ministère, de définir le support le plus adapté à ses caractéristiques et à ses besoins. Il s'agit de mettre en évidence les caractéristiques principales de l'identification d'un risque, de l'état des lieux des dispositifs en vigueur dans le domaine considéré et des actions à envisager pour réduire le risque ou le faire disparaître.

Le document sert ainsi de support pour élaborer une matrice de risque et un plan d'actions adaptés.

Exemple :

<b>Rubrique</b>	
Processus de rattachement	Elaboration de la loi de finances
Caractérisation du risque	Déconnexion entre la programmation physique et financière
Objectif visé	Qualité de la programmation budgétaire initiale Soutenabilité de la gestion
Enjeu budgétaire	N FCFA
Description du risque	xxx
Activité de contrôle existante	xxx
Actions à envisager à court terme	xxx
Actions à envisager à moyen / long terme	xxx

## Annexe 6 - Exemple de matrice de risques

Les éléments décrits ici de façon simplifiée constituent un exemple qui concerne les conditions d'élaboration de la loi de finances pour un ministère.

D'autres thématiques peuvent être couvertes selon les besoins et selon les différents « macro-processus » structurant la gestion, par exemple :

- l'allocation et mises à disposition des ressources au sein du ministère ;
- l'exécution des dépenses relatives à la commande publique (marchés publics en particulier) ;
- le pilotage de la masse salariale et des emplois (en particulier l'estimation des besoins de crédits en fonction des emplois à rémunérer, l'évaluation des besoins de recrutements en fonction d'objectifs prédéfinis, etc...).

<b>Priorisation</b>	<b>Nature du risque</b>
1	Difficulté à déterminer des coûts moyens de personnel
2	Difficulté à évaluer et à justifier les gains et les coûts liés aux réformes pour leur prise en compte dans la programmation budgétaire
3	Mauvaise actualisation des coûts moyens du personnel d'une année sur l'autre pour fonder les prévisions d'effectifs et de masse salariale
4	Sous-évaluation ou surévaluation initiale de certaines dépenses
5	Non maîtrise des dépenses induites sur les opérations d'investissement et de leur échelonnement dans le temps
6	Surévaluation ou sous-estimation des prévisions de reports de crédits à mi-gestion
...	...

## **Annexe 7 - L'évaluation du contrôle interne budgétaire**

La présente annexe vise à présenter les différents points de passage permettant de réaliser une évaluation aussi précise que possible des dispositifs de contrôle interne en vigueur au sein d'un ministère. Cette démarche permet également de pointer des lacunes qui pourront être corrigées dans le cadre de la montée en puissance du CIB.

L'évaluation peut être conduite de façon externe, par la direction du budget ou le contrôleur financier et/ou de façon interne, par le ministère lui-même (secrétariat général ou direction des ressources financières). Idéalement, les deux types d'évaluation peuvent être conduits parallèlement pour être ensuite confrontés afin d'identifier d'éventuelles divergences, au moins dans les premières années du déploiement du contrôle interne budgétaire.

Bien évidemment, les questions posées ici ne constituent pas une liste exhaustive et il peut être approprié d'ajouter des points particuliers à aborder en fonction de caractéristiques particulières du ministère concerné et de sa structuration administrative.

Par ailleurs, la première année de mise en œuvre d'une démarche de développement du CIB, il n'est pas anormal que de nombreuses questions posées trouvent une réponse négative, notamment celles qui ont trait à la gouvernance, aux plans d'actions, et, *a fortiori*, à l'amélioration continue du dispositif de contrôle interne budgétaire.

## Evaluation du contrôle interne budgétaire d'un ministère - questionnaire

Thématique	N°	Sujet évalué	Réponse (Oui/Non)	Observations
<b>1. Gouvernance et pilotage du CIB</b>	1.1	Le CIB fait-il l'objet d'une gouvernance au sein du ministère ?		Un comité de pilotage et une cellule dédiée ont-ils été créés ou vont-ils l'être ?
	1.2	Les responsables budgétaires sont-ils impliqués dans la démarche de CIB (participation effective aux instances, réunions thématiques...) ?		Il s'agit d'évaluer le degré d'implication des RPROG et de leurs services notamment
	1.3	Existe-t-il un document organisant le contrôle interne budgétaire ministériel qui présente la démarche, ses objectifs, son organisation et ses acteurs ?		
	1.4	Le Contrôleur financier est-il convié aux instances de gouvernance ?		
	1.5	Le niveau de représentation des services ministériels aux instances de gouvernance est-il adéquat au regard des enjeux ?		Il s'agit de vérifier notamment si les RPROG viennent en personne ou s'ils sont représentés à un niveau suffisant
	1.6	Le dimensionnement, la qualité et l'organisation de l'équipe ministérielle d'animation du CIB sont-ils adaptés ?		
<b>2. Identification des risques</b>	2.1	Le ministère a-t-il défini ses objectifs prioritaires dans le domaine de la soutenabilité budgétaire et de la qualité de la comptabilité budgétaire ?		Il s'agit ici de vérifier la capacité d'un ministère à s'approprier la démarche d'élaboration d'une cartographie des risques
	2.2	Ces objectifs sont-ils suffisamment précis (niveau d'atteinte, périmètre, acteurs, temporalité) et fixés par la gouvernance ?		
	2.3	Existe-t-il une cartographie actualisée des risques budgétaires ministériels validée par la gouvernance ?		
	2.4	Les risques identifiés dans la cartographie sont-ils partagés par le Contrôleur financier et le ministère chargé du budget ?		

		(exhaustivité, pertinence des risques et priorisation adéquate).		
	2.5	Les risques identifiés sont-ils précisément décrits ? (contexte, périmètre, acteurs).		Il s'agit de vérifier que La description des risques est adaptée à la nature stratégique d'une cartographie des risques ministérielle.
<b>3. Plan d'actions</b>	3.1	Existe-t-il un plan d'actions actualisé de maîtrise des risques ?  Ce plan d'action est-il formellement validé par la gouvernance ?		Il s'agit de vérifier la capacité d'un ministère à s'approprier la démarche d'élaboration d'un plan d'actions
	3.2	Les risques considérés comme les plus importants sont-ils couverts ?		
	3.3	Les actions présentes dans le plan d'actions sont-elles suffisamment décrites ? (contenu, périmètre, acteurs, temporalité, effets attendus).		
	3.4	Les actions programmées sont-elles pertinentes pour maîtriser les risques ?		
	3.5	Existe-t-il un dispositif ministériel de suivi de l'exécution du plan d'action ?		
	3.6	Le bilan du plan d'actions est-il produit au Contrôleur financier ?		
	3.7	Le plan d'actions est-t-il exécuté dans les délais et les conditions prévus ?		
<b>4. Amélioration continue du dispositif de CIB</b>	4.1	Le ministère évalue-t-il chaque année l'efficacité de son dispositif de CIB ?		
	4.2	Cette évaluation intègre-t-elle le CIB mis en œuvre dans les services déconcentrés ?		
	4.3	Cette évaluation donne-t-elle lieu à un compte rendu ?		
	4.4	L'évaluation du dispositif est-elle suivie de l'actualisation de la cartographie des risques et du plan d'action ?		
<b>5. Soutenabilité budgétaire</b>	5.1	Existe-t-il des documents ministériels décrivant les fonctions de gestion budgétaire, les acteurs		Il convient ici de vérifier notamment l'existence d'organigrammes fonctionnels, de

		et leurs interactions au sein du ministère ?		logigrammes, de chartes financières ou chartes de gestion des programmes.
	5.2	L'organisation du ministère et les outils dont il dispose permettent-ils un suivi efficace de l'exécution budgétaire ?		
	5.3	Les dépenses obligatoires et les dépenses inéluctables sont-ils bien identifiées et sont prioritairement traitées dans l'exécution des dépenses ?		
	5.4	Les écarts entre l'exécution et la prévision initiale font-ils l'objet d'une analyse et sont suffisamment détaillés ?		
	5.5	Le ministère prend-il des mesures correctives en gestion pour assurer la soutenabilité budgétaire ?		
<b>6. Qualité de la comptabilité budgétaire</b>	6.1	Des documents ministériels relatifs à la comptabilité budgétaire décrivent-ils suffisamment l'organisation, les règles, les acteurs et couvrent-ils l'ensemble du périmètre budgétaire ?		Il s'agit de guides d'imputation budgétaire par exemple.
	6.2	Si l'objectif de qualité de la comptabilité budgétaire n'est pas complètement atteint, le dispositif de contrôle interne semble-t-il avoir été défaillant ?		