

L'institutionnalisation Du Contrôle Hiérarchisé De La Dépense Publique Au Cameroun : L'enjeu Et L'envers D'un Mimétisme

NGUIMFACK VOUFO Théophile

Ph./D en Droit public, Assistant à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques de l'Université de Dschang (Cameroun)

theophlinenguimfack@yahoo.fr

Et

FOKOUÉ TESSA Guy Ulrich

Doctorant en Droit public à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques de l'Université de Dschang (Cameroun)

ulrichtessa@yahoo.fr

RESUME

La nouvelle gouvernance financière impose davantage de rigueur et de rationalité dans l'exécution des dépenses publiques au Cameroun. Face à la multiplication de ces dépenses, il devient impératif de maîtriser les procédures de contrôles. Or, la performance de la gestion financière ainsi recherchée passe nécessairement par la qualité comptable qui elle-même dépend largement des contrôles du comptable public. Pourtant, il apparaît difficile pour un comptable de passer au crible toutes les pièces des dossiers de paiement avec la même rigueur. C'est ainsi qu'on peut justifier l'institutionnalisation du contrôle hiérarchisé de la dépense publique au Cameroun. Ce contrôle se matérialise par une approche sélective basée sur la maîtrise des procédures et des risques. Ainsi, la méthodologie du contrôle hiérarchisé de la dépense préconise l'orientation des contrôles sur les dépenses à risques et enjeux et la personnalisation des contrôles selon les pratiques des ordonnateurs. Toutefois, il faut souligner que le Cameroun s'est arrimé au contrôle hiérarchisé en s'inspirant des expériences étrangères sans mettre son système comptable public au même niveau de performance. Cet outil suppose non seulement des changements profonds dans les méthodes de contrôle mais surtout une véritable réforme tant structurelle que fonctionnelle, à laquelle le Cameroun ne semble pas encore se prêter à fond.

INTRODUCTION

S'il est incontestable qu'aucun État ne saurait exister sans finances¹, autant doit-on admettre la nécessité de la légalité budgétaire et du contrôle de l'exécution des lois de finances comme un impératif catégorique². Cet impératif vise à s'assurer de la conformité de l'exécution administrative et comptable des budgets publics à l'autorisation budgétaire donnée par le Parlement ainsi qu'aux dispositions légales et réglementaires en vigueur. Cette préoccupation initiale, davantage tournée vers un contrôle de régularité, est aujourd'hui renforcée par l'évaluation de la performance de la gestion financière

publique³. *In fine*, l'efficacité et plus généralement la performance de l'action publique constituent des objectifs prioritaires dans les États développés ou en développement⁴.

La comptabilité patrimoniale, récemment consacrée au Cameroun⁵, constitue la pierre angulaire de cette quête d'efficacité. En effet, cette comptabilité est un instrument d'information permettant de saisir la nature, la consistance et la valeur du patrimoine des personnes publiques dans l'optique d'un meilleur contrôle⁶. En ce sens, elle constitue un premier pas vers une gestion plus rigoureuse et responsable d'autant qu'elle fournit une partie des informations contenues dans le système d'informations de gestion et facilite ainsi la prise de décision. Elle permet également d'orienter le comportement des acteurs et d'encourager la convergence vers les objectifs de l'entité publique. La nouvelle comptabilité publique constitue aussi un instrument de responsabilisation des acteurs. A ce titre, elle est « *la condition préalable à une décentralisation des responsabilités, à une direction par objectif. Elle fournit les moyens d'un autocontrôle (phase interne) puis d'un contrôle a posteriori pertinent (phase externe). Enfin, elle permet un meilleur ajustement des moyens à l'activité* »⁷. Ainsi décrite, la fonction comptable s'organise autour de cinq domaines principaux : la normalisation, l'enregistrement, l'évaluation, le contrôle et la communication⁸.

Les réflexions menées dans ce sens ont abouti, en France, à l'élaboration d'une nouvelle « constitution financière » en 2001⁹. Dans ce sillage, Jean François Calmette souligne que dans le mouvement de la « nouvelle gouvernance financière » induite par la Loi organique relative aux lois de finances (LOLF), de nouveaux modes de contrôle sont apparus et au nombre desquels figure le contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD)¹⁰. Cette modalité de contrôle s'appuie sur les nouvelles attributions conférées aux comptables publics. En effet, le comptable public joue un rôle de garant du respect des principes et règles de tenue des comptabilités et la charge de veiller à la

sincérité des enregistrements comptables et à la bonne application des procédures. En réalité, cette responsabilité est fondée sur la tenue d'une comptabilité générale, véritable clé de voûte de l'architecture des comptes, dont le comptable public est le pivot central.

L'émergence de nouveaux acteurs, la redéfinition des chaînes de travail et les nouvelles exigences de qualité comptable modifient les relations traditionnelles entre l'ordonnateur et le comptable en instituant un nouveau mode de gestion partagée de la mise en œuvre du dispositif de production de l'information budgétaire et comptable de l'État, dans l'optique d'une bonne maîtrise de l'exécution budgétaire, d'une gestion plus efficace de la comptabilité patrimoniale et d'une optimisation de la dépense publique. Or, quel que soit le niveau de déconcentration des tâches, le comptable public ne pourra déléguer celles qui affectent directement la qualité comptable, notamment, toutes celles qui touchent à la traçabilité et à « l'auditabilité » des comptes¹¹. La nouvelle gouvernance financière publique confirme ainsi le principe de spécialisation entre les fonctions d'ordonnateur et de comptable tout en redéfinissant le rôle de ces deux acteurs dans une logique de rapprochement¹².

Aux termes de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques au Cameroun, le contrôle administratif comprend le contrôle hiérarchique, le contrôle interne, le contrôle des institutions et organes spécialisés et le contrôle financier et comptable¹³. Le contrôle interne regroupe l'ensemble des procédures et méthodes permettant au responsable d'un service de s'assurer du bon fonctionnement de celui-ci et notamment sur la maîtrise des risques. Ce contrôle constitue alors les prémisses du contrôle hiérarchisé de la dépense publique. À ce propos, la loi du 12 juillet 2018 dispose : « *les contrôles effectués par le contrôleur financier et par le comptable public peuvent, pour les dépenses à faible risque, faire l'objet d'une modulation dans des conditions fixées pour chaque ministère, par le ministre chargé des finances* »¹⁴. Il est question au fond, d'introduire dans les formalités administratives des dépenses différents processus et simplifications compatibles avec l'intérêt de l'organisme public et les garanties nécessaires à la régularité et au bon emploi des deniers publics.

À l'analyse, les contrôles financiers publics tels que pratiqués à l'heure actuelle reposent sur une logique partenariale et une approche sélective fondée sur l'analyse des risques. La logique partenariale et de collaboration s'observe à travers le contrôle partenarial qui comporte de manière sous-jacente le postulat d'un cadre de gestion intégrée faisant appel au dialogue et à la collaboration, alors que la conception traditionnelle a toujours été celle d'une séparation entre les deux principales autorités chargées de l'exécution budgétaire¹⁵. L'approche sélective quant à elle, remplace la conception traditionnelle d'un contrôle exhaustif. Cette approche

est ainsi fondée sur l'analyse des risques. C'est précisément le cas dans le cadre du contrôle hiérarchisé qui incombe aux comptables publics, c'est-à-dire un contrôle modulé selon une évaluation des risques et l'échantillonnage des pièces comptables.

Il est vrai que les comptables sont juridiquement tenus de contrôler la régularité des actes qui leur sont transmis par les ordonnateurs¹⁶. Cette fonction est d'ailleurs l'une des conséquences majeures du principe de séparation des ordonnateurs et comptables¹⁷. Cependant, le nouveau régime financier de l'État et des autres entités publiques introduit des évolutions importantes dans la mission des comptables publics dans le sens de l'allègement du contrôle. Le contrôle hiérarchisé de la dépense est l'une de ces évolutions, dès lors qu'il se traduit par un contrôle sélectif en fonction des risques liés à la nature de la dépense et aux pratiques des ordonnateurs¹⁸.

À l'évidence, le contrôle hiérarchisé de la dépense poursuit effectivement la performance dans la gestion financière publique. Cependant, son institutionnalisation dans le contexte camerounais par l'article 84 alinéa 1 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques semble pour l'instant en déphasage avec l'organisation du système comptable public actuel. En effet, sans remettre en cause la volonté du législateur de réformer la comptabilité publique, il convient de noter que ce mimétisme issu des législations étrangères, à l'instar de la France, suscite quelques interrogations dans la mesure où le Cameroun n'a pas encore mis en place les préalables favorables à une véritable logique partenariale entre l'ordonnateur et le comptable.

La présente réflexion nous donne ainsi l'opportunité de jauger la pertinence de l'institutionnalisation du contrôle hiérarchisé de la dépense dans le paysage des contrôles financiers publics, l'objectif étant d'évaluer la faisabilité de cette modalité du contrôle administratif en finances publiques. À l'analyse, il ressort que le contrôle hiérarchisé de la dépense constitue un véritable tremplin pour la qualité comptable publique (I), même si son implémentation demeure sujette à caution (II).

I- Le contrôle hiérarchisé de la dépense, un tremplin pour la qualité comptable publique

De fait, la comptabilité a pour finalité de représenter l'action publique en termes financiers tandis que la transparence des comptes est un élément clé de la confiance dans cette action¹⁹. Elle est porteuse d'un enjeu citoyen en ce qu'elle leur permet autant qu'à leurs représentants d'exercer leurs droits fondamentaux. La comptabilité permet également d'améliorer la performance de l'action publique. Toutes ces fonctions font de la qualité comptable une nécessité pour l'Administration. Mais pour atteindre cette qualité comptable, le contrôle

hiérarchisé de la dépense constitue un véritable tremplin en raison de ses enjeux.

En clair, le contrôle hiérarchisé de la dépense garantit l'optimisation des procédures comptables (A) autant qu'il reconnaît et valorise les bonnes pratiques gestionnaires (B).

A- Une garantie d'optimisation des procédures comptables

Selon Didier Maupas, « *le comptable public exerce un contrôle qui vise des finalités déontologiques spécifiques ; mais, parce qu'il mobilise à l'occasion de l'exercice de ce contrôle des informations nombreuses (par exemple sur le rythme de mandatement ou de consommation des crédits), il est en mesure d'apporter son conseil financier à l'ordonnateur* »²⁰. C'est dire que le contrôle est le moyen par lequel le comptable public contribue à l'amélioration des procédures comptables en termes d'efficacité et d'efficacités.

Le contrôle comptable peut néanmoins être optimisé par la personnalisation des contrôles en fonction des pratiques gestionnaires (1), ce qui induit une certaine plus-value au niveau de la transparence des procédures (2).

1- La personnalisation des contrôles en fonction des pratiques gestionnaires

Le comptable public est responsable de la mise en place du dispositif de contrôle interne dans son service et s'assure de son efficacité. Ainsi, sans perdre son rôle traditionnel de vigie des caisses publiques, le comptable public se rapproche en pratique d'un comptable privé, exception faite des limites dues aux contraintes et spécificités budgétaires de l'organisme public dans lequel il exerce sa fonction²¹.

En plus des obligations de restitution comptable, il doit s'assurer de la qualité des processus de ces opérations et devient la clé de voûte du contrôle interne comptable. Pour Dominique Lamiot, « *c'est une valorisation majeure du rôle du comptable, qui relativise la dimension matérielle de tenue des comptes au profit d'une plus-value consacrée à la pertinence des enregistrements comptables et à l'évaluation des procédures* »²². Le comptable public s'approprie alors le fonctionnement de l'organisme public dont il gère la comptabilité et se rapproche de l'ordonnateur dont il devient à la fois l'expert et le conseiller financier²³. Dans le cadre du contrôle traditionnel, la régularité de la dépense prime sur l'efficacité tandis que dans le contrôle hiérarchisé, l'objectif est de mieux concilier la régularité et l'efficacité du comptable public²⁴.

Le contrôle hiérarchisé de la dépense est donc un contrôle personnalisé dans la mesure où il vise à responsabiliser les ordonnateurs en passant d'une culture de méfiance à une « *logique de confiance* »²⁵ objectivement fondée sur la réalité des risques et des enjeux. Dès lors, il dépend à la fois de la nature de la

dépense et de la pratique des ordonnateurs²⁶. En effet, le contrôle hiérarchisé inverse totalement la logique du contrôle. Dans la nouvelle logique, la régularité des opérations des ordonnateurs est considérée comme la règle et l'irrégularité l'exception. Pour décider ou non de hiérarchiser les contrôles, le comptable doit tenir compte de la réalité des risques, laquelle dépend des pratiques gestionnaires. Pour Alain Caumeil, cette prise en compte des pratiques budgétaires des ordonnateurs dans la méthodologie du contrôle hiérarchisé de la dépense permet d'encadrer la sélectivité des contrôles et constitue ainsi un puissant levier de responsabilisation de ces gestionnaires²⁷.

Il est donc clair que la qualité des pratiques gestionnaires permet aujourd'hui une hiérarchisation des contrôles. Ce qui constitue une mutation d'ampleur, car la non prise en compte des pratiques des ordonnateurs a longtemps justifié un contrôle *a priori* et exhaustif. Le changement de cette perspective entraîne une plus-value en termes de transparence des procédures.

2- La plus-value en termes de transparence des procédures

L'implémentation du contrôle hiérarchisé de la dépense met un terme à l'opacité des procédures. En effet, le contrôle n'étant plus systématique mais sélectif, le comptable et l'ordonnateur sont tenus d'examiner avec plus de minutie les procédures d'exécution des dépenses, pour ne retenir que les plus pertinentes. Dans ces conditions, il n'est plus nécessaire d'exercer tous les contrôles sous prétexte qu'ils seraient obligatoires, mais d'en exercer un nombre pertinent afin d'identifier les dysfonctionnements significatifs²⁸.

Le contrôle hiérarchisé permet concrètement de reconnaître et de valoriser les bonnes pratiques gestionnaires. Si la nature de la dépense définit les risques potentiels, la réalité de ces risques dépend en revanche des pratiques des ordonnateurs. Aussi, la condition pour hiérarchiser les contrôles consiste à s'assurer que les pratiques budgétaires des ordonnateurs permettent de se dispenser d'un contrôle systématique²⁹. Toute la complexité, mais également toute la rigueur de la méthodologie, repose sur l'évaluation et la prise en compte des pratiques gestionnaires.

La simplification des procédures est davantage favorisée par l'informatisation qui rapproche ainsi le comptable et l'ordonnateur pendant la restitution des données. En effet, le développement de l'outil informatique améliore les mécanismes des procédures comptables. Toutefois, le traitement de données numériques nécessite une rigueur indispensable à l'activité du comptable dans l'accomplissement de ses missions traditionnelles. Sur ce point, Michel Prat estime que « *le métier de comptable n'a plus la seule fonction de teneur de compte mais tend à devenir la première "sécurité" du système largement intégré et automatisé de gestion*

de la recette et de la dépense publique, et de production d'états financiers »³⁰.

L'automatisation de la tenue de la comptabilité a aussi l'avantage d'une saisie rapide des informations et d'une édition actualisée des documents retraçant l'exécution budgétaire des opérations³¹. Ce système est pertinent à un double titre. En effet, il vise à rationaliser l'exécution budgétaire d'une part, et à engendrer des gains de productivité substantiels d'autre part. Dès lors, « *l'informatisation de la chaîne de dépense, à travers un outil commun partagé par tous les acteurs, permet de réaliser un contrôle permanent à tous les stades du processus, ce qui rend inutile les contrôles a priori* »³².

En pratique, la rationalisation des tâches grâce à l'outil informatique a pour vertu de contraindre les acteurs de l'exécution budgétaire à reconsidérer non seulement l'organisation des structures, mais aussi la réglementation elle-même pour adapter certains éléments aux impératifs de la technologie informatique. De ce fait, la gestion intégrée que réalise l'automatisation des tâches représente l'élément majeur qui relativise la séparation des fonctions. On est donc en présence d'une chaîne automatisée d'exécution dans laquelle prend place chaque acteur participant à l'acte de gestion (responsable de programme, ordonnateur, comptable public, contrôleur budgétaire) selon une logique de standardisation des tâches et des processus³³. Il s'en suit une collaboration accrue entre les ordonnateurs et les comptables, l'objectif étant de faciliter l'identification et la maîtrise des risques.

B- Un instrument de maîtrise des risques comptables

L'atteinte des objectifs de qualité comptable passe par la maîtrise des risques³⁴. Or pour maîtriser les risques, il convient au préalable de les recenser et les évaluer³⁵. Le comptable en charge du référentiel de contrôle interne comptable identifie les zones de risque, définit éventuellement les nouveaux contrôles et en vérifie la mise en œuvre dans le cadre d'audits internes réalisés *a posteriori*³⁶. Il se crée ainsi une nouvelle valeur ajoutée dans la production d'une information rapportée non seulement en vue d'appliquer une réglementation, mais aussi de faciliter la gestion et assurer la transparence financière.

Dès lors, le contrôle hiérarchisé de la dépense permet de gérer les risques à travers la hiérarchisation des contrôles et de mieux cibler les contrôles sur les dépenses les plus délicates (1) mais qui restent des contrôles à encadrer (2).

1- La gestion des risques à travers la hiérarchisation des contrôles et le ciblage des dépenses délicates

Dans sa méthodologie, le contrôle hiérarchisé commande des contrôles mieux ciblés sur les natures de dépenses qui présentent les risques et les enjeux les plus importants. C'est pourquoi il se fonde sur une

analyse des risques et des enjeux par nature de dépense.

En effet, la notion de risque est prépondérante dans toute démarche de contrôle interne, puisqu'il s'agit d'un danger plus ou moins prévisible³⁷. En matière comptable, le risque correspond à tout événement de nature à compromettre l'objectif de qualité comptable. Le pilotage efficace d'une politique de contrôle interne comptable suppose de bien connaître les risques en les identifiant, en les évaluant et en les hiérarchisant. Le principe du contrôle hiérarchisé est de proportionner les contrôles aux risques et aux enjeux³⁸.

Désormais, la nature de la dépense définit les risques potentiels : toutes les dépenses ne présentent pas, en effet, les mêmes risques et les mêmes enjeux ; une analyse de ces derniers a permis de distinguer les différentes catégories de dépenses afin de définir pour chacune une forme de contrôle appropriée : pour certaines, le contrôle *a priori* et exhaustif s'impose alors que pour d'autres, un contrôle par sondage, *a priori* ou *a posteriori*, semble plus adapté. De ce fait, dans le domaine du contrôle de la dépense, le critère d'analyse des risques et des enjeux le plus fédérateur et le plus simple correspond à la nature de la dépense. Car, la nature de la dépense permet d'appréhender à la fois la complexité des opérations et l'importance des enjeux (une subvention par rapport à une dépense sur facture). C'est un critère directement opérationnel puisque toute dépense comporte, au travers de l'imputation comptable, la nature précise de la dépense (à l'exception notable des marchés publics). La nature de la dépense s'est donc imposée comme le critère discriminant pour déterminer la latitude qu'ont les comptables de moduler les contrôles. Même intuitivement, chaque comptable a conscience que les risques et les enjeux ne sont pas identiques selon les natures de dépenses³⁹.

Par ailleurs, les pratiques gestionnaires définissent la réalité des risques. Ainsi, pour les dépenses ayant vocation à être contrôlées par sondage, la forme du contrôle doit tenir compte de la réalité des risques, mesurée au travers des pratiques de l'ordonnateur ; le contrôle par sondage dans lequel seule une partie des mandats est contrôlée suppose en effet que le niveau de risque soit acceptable : la démarche suppose l'acceptation d'un risque sur les mandats qui ne sont pas contrôlés et qui peuvent comporter des irrégularités.

Dès lors, la marge d'appréciation laissée au comptable public dans la détermination de la gravité du risque et dans l'opportunité des contrôles rend nécessaire l'encadrement du contrôle hiérarchisé.

2- La nécessité d'encadrement du contrôle hiérarchisé de la dépense

Dans la pratique, le comptable dispose d'une marge de manœuvre non négligeable dans ses fonctions puisqu'il a désormais un certain pouvoir de

décision sur l'opportunité des contrôles. De ce fait, il serait judicieux dans le contexte camerounais d'élaborer un référentiel national pour encadrer et normaliser les pratiques de contrôle.

Élaborée par la Direction générale de la comptabilité publique, ce référentiel pourrait associer une formule de contrôle à chaque catégorie de dépense en fonction de ses risques et de ses enjeux propres comme c'est le cas en France⁴⁰. En France, il a fallu répertorier les dépenses par nature générique⁴¹. Ainsi, les contrôles peuvent être contraignants pour les dépenses présentant les risques et les enjeux les plus importants et facultatifs pour les dépenses présentant des risques et des enjeux les plus faibles. En d'autres termes, les dépenses les plus importantes feront toujours l'objet d'un contrôle de régularité *a priori* et exhaustif tandis que celles de moindre importance feront l'objet d'un contrôle par sondage. Dès lors, il appartiendra au comptable public d'adapter, au cas par cas, ces formules en suivant ou en s'écartant des recommandations du référentiel national.

L'avantage majeur du contrôle hiérarchisé de la dépense est qu'il permet au comptable public de moduler la portée de ses contrôles dans le cadre du référentiel décliné au niveau local. Si ce contrôle permet d'alléger la charge de travail du comptable, il permet aussi de mieux la répartir dans le temps par la mise en place de contrôles périodiques⁴². Il semble donc judicieux de définir une politique rigoureuse d'encadrement du contrôle hiérarchisé de la dépense, puisqu'il s'agit d'un gage d'efficacité dont les résultats doivent être évalués. L'encadrement du contrôle hiérarchisé de la dépense est d'autant plus nécessaire qu'il conforte le comptable public dans sa fonction de conseil auprès de l'ordonnateur⁴³.

Cependant, malgré les atouts du contrôle hiérarchisé de la dépense, force est de constater que dans le contexte camerounais, l'implémentation de ce nouvel outil suscite encore des interrogations. Fruit d'un mimétisme juridique, le contrôle hiérarchisé de la dépense peut-il s'adapter au système comptable public actuellement en vigueur au Cameroun ?

II-Le contrôle hiérarchisé de la dépense, une implémentation encore sujette à caution

Parce qu'il constitue un gage d'efficacité pour l'assainissement de la gestion des finances publiques, le contrôle hiérarchisé de la dépense nécessite un certain nombre de préalables. En effet, l'organisation et le fonctionnement de la comptabilité publique camerounaise révèle que l'implémentation du contrôle hiérarchisé de la dépense doit encore surmonter plusieurs obstacles. À l'observation, il est permis de noter la persistance de certaines dysfonctions structurelles, d'une part (A), et des défaillances fonctionnelles, d'autre part (B).

A- La persistance des dysfonctions structurelles

Plusieurs facteurs d'ordre structurel empêchent encore l'application effective du contrôle hiérarchisé de la dépense, alors que l'effectivité de ce contrôle dépend de la mise en place d'une organisation comptable particulière. Certaines structures sont alors incontournables pour une application efficace de ce contrôle. Il s'agit d'insister sur la nécessité de créer des structures d'accompagnement de cette réforme (1) et de renforcer les compétences des structures préexistantes (2).

1- La nécessité de création des structures utiles à l'implémentation du contrôle hiérarchisé de la dépense

En rapprochant les fonctions d'ordonnateur et de comptable, la méthodologie du contrôle interne comptable entraîne une nécessaire adaptation de l'organisation du réseau des comptables publics. En France, l'organisation comptable de l'État s'échelonne sur trois niveaux : les services « fonction comptable de l'État de la Direction générale de la comptabilité publique, les « départements comptables ministériels » en charge du traitement des opérations budgétaires et comptables initiés au niveau local et les pôles comptables en trésorerie générale »⁴⁴.

Constituant le centre opérationnel de la nouvelle comptabilité, le service fonction comptable de l'État est chargé de piloter toutes les composantes de la nouvelle fonction comptable à savoir les départements comptables ministériels et les pôles comptables des trésoreries générales. Selon Nathalie Morin, ce nouveau service « constitue (...) désormais le pivot central chargé de mettre en œuvre la nouvelle architecture comptable de l'État, un défi majeur à mesurer à l'aune des attentes du législateur telles qu'elles ressortissent des dispositions de l'article 31 de la loi organique, consacré aux comptables publics »⁴⁵. En faisant du service fonction comptable de l'État le responsable de la qualité des comptes de l'État, la LOLF française lui a assigné la responsabilité de piloter les chantiers liés à la mise en œuvre de son volet comptable.

Dans le cadre du contrôle de la sincérité, de l'exhaustivité et de l'exactitude des informations comptables, le service fonction comptable de l'État organise le dispositif général du contrôle interne au niveau de l'État⁴⁶. Par ailleurs, dans le cadre de la normalisation des règles de fonctionnement du système comptable, ce service participe à l'établissement des référentiels comptables et peut les adapter en proposant l'évolution de ces normes. Il a aussi vocation à établir le compte général de l'État, à consolider l'ensemble des comptes ministériels et à produire les différentes restitutions mensuelles et hebdomadaires.

Selon Nathalie Morin, « l'émergence d'une fonction comptable partagée rendait nécessaire de rapprocher les services gestionnaires/ordonnateurs et ceux des comptables, notamment au niveau des administrations centrales. Ce besoin de proximité s'est concrétisé par l'expérimentation puis la

généralisation de " départements comptables ministériels" »⁴⁷. En effet, la LOLF française responsabilise les gestionnaires qui ne sont plus tenus à des affectations de crédits ligne par ligne, mais fonctionnent désormais avec des plafonds globaux de crédits fongibles⁴⁸. Dans le cadre de la normalisation des règles de fonctionnement du système comptable, le département comptable ministériel décline le référentiel comptable de l'État pour le ministère dont il a la charge. Ce département a pour mission d'être le garant de la qualité des comptes au ministère et d'agrèger les opérations au niveau local. En ce sens, le département comptable ministériel décline la comptabilité d'exercice dans son ministère et contribue aux travaux de confection du bilan d'ouverture en offrant son aide au gestionnaire.

Le département comptable ministériel est placé sous l'autorité d'un contrôleur budgétaire et comptable ministériel. Le principe de cette organisation nouvelle est de fédérer, auprès de chaque ministre ordonnateur, sous une autorité unique, les services du comptable et celui du contrôleur financier. En effet, la volonté de proximité ne concerne pas seulement le service comptable mais s'étend au contrôleur budgétaire.

Dans l'ordre des services créés en France pour faciliter l'implémentation du contrôle hiérarchisé de la dépense, figure la fonction comptable des trésoreries générales. Il s'agit d'un service qui anime la nouvelle fonction comptable au niveau de chaque département ministériel. Il constitue l'entité de base de la production des comptes déconcentrés de l'État, ce qui lui permet d'agir en prestataire de services comptables, pour le compte de chaque département ministériel, dont le ministère est représenté sur son territoire⁴⁹. Selon Farhana Akhoune, « *en s'assurant, au quotidien, de l'efficacité du contrôle interne sur les opérations déconcentrées, le service fonction comptable des trésoreries générales garantit la mise en œuvre des normes comptables de l'État au sein des services déconcentrés de chaque ministère* »⁵⁰.

Dans le même sens, le réseau du Trésor Public français a expérimenté une organisation spécifique du contrôle interne comptable fondée sur la création d'une structure de synthèse et de pilotage : les Cellules Qualité Comptable. Leur mise en place découle des exigences de régularité et de sincérité des comptes imposés par la réforme organique. La cellule qualité comptable est responsable du contrôle interne de deuxième niveau en tant que garante de la qualité comptable.

Contrairement à la France, le Cameroun semble encore très loin de cette évolution. Pour preuve, l'organigramme du ministère des finances⁵¹ prévoit que la Direction de la Comptabilité Publique, chargée du recouvrement et de la centralisation des recettes publiques, du règlement des dépenses de l'État, des collectivités territoriales décentralisées et des établissements publics ainsi que de la tenue de la

comptabilité générale et auxiliaire de l'État et des comptabilités particulières des tiers et autres correspondants du Trésor comprend : la Cellule Informatique, la Sous-Direction du Règlement du Budget de l'État et des Comptes, et l'Agence Comptable Centrale du Trésor. Or, suivant cette architecture, il est difficile d'espérer que le Cameroun parvienne à améliorer son système de contrôle des dépenses publiques. Les limites relevées dans le contexte camerounais sont donc davantage relatives à l'inexistence des structures adéquates pour assurer la maîtrise des risques et des procédures en matière de dépenses publiques.

Le Cameroun gagnerait donc à s'enrichir de structures de cette nature qui, somme toute, sont déterminantes pour l'implémentation effective du contrôle hiérarchisé de la dépense. De même, il semble judicieux de restructurer celles préexistantes.

2- La nécessité de renforcement des organes existants

Le rôle central des comptables en matière de normalisation du contrôle interne comptable ne saurait être pleinement exercé sans la sensibilisation et la formation au contrôle interne comptable. Pour une implémentation optimale du contrôle hiérarchisé de la dépense au Cameroun, il semble indiqué de restructurer l'organisation de son système comptable afin de l'adapter à une maîtrise des procédures et des risques comptables. C'est dire que le renforcement des organes existants est au cœur de la mise en œuvre du contrôle hiérarchisé de la dépense.

Le contrôle hiérarchisé de la dépense adopte une méthodologie fondée sur l'analyse des risques. Mais cette méthodologie ne conduit pas à réduire ou à abandonner de manière aveugle le contrôle des dépenses publiques. Car, il s'agit plutôt d'une démarche reposant sur des critères objectifs définis par un groupe de praticiens, réunis au sein d'une équipe projet, dont les propositions ont été validées par le comité directeur de la Direction générale de la comptabilité publique pour la rénovation des contrôles. Ces critères favorisent une application maîtrisée et dynamique de la hiérarchisation des contrôles.

Il serait judicieux pour le Cameroun de renforcer les organes de premier plan, afin de se doter des personnels ayant les compétences adéquates pour garantir l'effectivité et l'efficacité du contrôle interne. Ce renforcement est souhaitable tant sur le plan qualitatif que sur le plan quantitatif afin de mieux outiller les acteurs du contrôle hiérarchisé de la dépense, en leur permettant d'acquérir les savoir et les savoir-faire nécessaires pour l'utilisation des logiciels⁵² et progiciels⁵³ intégrés. Cela est d'autant utile que le recours au service de l'audit sera de plus en plus récurrent.

En réalité, le contrôle hiérarchisé de la dépense serait sérieusement handicapé s'il n'est pas accompagné par une maîtrise de l'outil informatique.

En effet, la dématérialisation a l'avantage de la célérité tant au niveau des contrôles qu'au niveau des paiements des dépenses. La collaboration attendue des ordonnateurs et des comptables publics exige que la communication des pièces se fasse par l'intranet⁵⁴. Par conséquent, il serait plus facile de paramétrer le plan de contrôle par la voie informatique. Sur ce point, l'informatisation du contrôle hiérarchisé repose sur des tables de correspondance à support informatique diffusées auprès des principaux prestataires informatiques par le service compétent au sein de la direction générale de la comptabilité publique. Les tables de correspondance permettent d'associer à chaque catégorie générique de dépense les imputations budgétaires correspondantes (selon les imputations, on va retenir le chapitre de regroupement ou le niveau le plus détaillé) à l'exception des marchés. Cependant, les tables de correspondance relatives aux dépenses figurant dans le référentiel obligatoire ne sont pas paramétrables. Pour les dépenses du référentiel indicatif, en revanche, les services doivent pouvoir en début d'exercice saisir les seuils de contrôle définis dans le plan de contrôle.

Par ailleurs, les outils informatiques développés pour accompagner le contrôle hiérarchisé apportent une aide aux services budgétaires pour faciliter la traçabilité des opérations contrôlées⁵⁵. Dans la mesure du possible, toutes les tâches de saisie qui peuvent être automatisées le seront. L'accompagnement informatique concerne aussi également les synthèses régulières des données. En France par exemple, l'infocentre INDIA pour l'État, est un outil qui permet d'extraire et de synthétiser automatiquement les données afin de les valoriser auprès des ordonnateurs⁵⁶.

Dans le secteur local, l'outil informatique permettra également une consolidation des données issues des contrôles quotidiens sous la forme d'un tableau de bord. Selon Alain Caumeil, « *ce tableau de bord constitue également un outil de pilotage pour actualiser le plan de contrôle en fonction de l'évolution des risques et un support essentiel du contrôle interne* »⁵⁷. Dès lors, « *l'ambition à terme est de procéder non seulement à des comparaisons dans le temps pour apprécier l'évolution de la qualité du mandatement d'un ordonnateur, mais également des comparaisons entre ordonnateurs similaires* »⁵⁸.

La correction des failles structurelles est indispensable pour la performance de la dépense recherchée au Cameroun. Mais le contrôle hiérarchisé de la dépense ne produira les résultats que lorsque les défaillances fonctionnelles, elles aussi, trouvent des solutions durables.

B- La subsistance des défaillances fonctionnelles

Le contrôle hiérarchisé introduit un nouveau paradigme dans les relations ordonnateur-comptable. Dans leurs fonctions, ces deux acteurs sont conduits à évoluer en partenaires unis par un objectif commun

qui est celui de la performance de la gestion publique. Pour Véronique Hémerly, le partenariat est « *un type de relation dans laquelle les acteurs s'obligent à discuter, programmer et afficher certains de leurs objectifs* »⁵⁹. C'est dire que le contrôle hiérarchisé rapproche fonctionnellement le comptable de l'ordonnateur. Cependant, les relations entre ces deux acteurs ne sont pas toujours simples et harmonieuses.

Ainsi, dans son fonctionnement, le contrôle hiérarchisé fait face à un double obstacle perceptible à travers la disharmonie entre les acteurs de premier plan, d'une part (1), et le déphasage dans leur collaboration avec la juridiction des comptes, d'autre part (2).

1- La collaboration disharmonieuse entre les acteurs de premier plan

Le contrôle hiérarchisé impose une démarche partenariale entre l'ordonnateur et le comptable et constitue une approche plutôt novatrice dans l'architecture des contrôles comptables. Car, il repose sur un diagnostic partagé entre l'ordonnateur et le comptable public. La force d'une chaîne reposant sur son maillon le plus faible, il est impératif de veiller à ce que tous les ordonnateurs et les comptables restent prudents dans les tâches qui leur incombent. En réalité, le comptable public intervient toujours en aval de la chaîne. Mais en amont, il se joint à l'ordonnateur pour une action conjointe qui laisse entrevoir un certain effritement de la séparation entre ces deux acteurs.

Dès lors, il est évident que l'application du contrôle hiérarchisé de la dépense exige aux ordonnateurs et aux comptables un sens très élevé de la collaboration. La collaboration interne est une donnée fondamentale dans cette situation puisque le comptable garde son rôle de garant de la qualité comptable dans le cadre de la réforme organique en question. Ainsi, il s'assure toujours de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures. Mais le contrôle partenarial qui le conduit à intervenir en amont de la chaîne « *modifie sa perspective en lui permettant d'évaluer la capacité du gestionnaire à maîtriser les causes des risques pour garantir la régularité du mandatement* »⁶⁰.

Dans le cadre de l'audit préalable de la fiabilité des procédures mises en œuvre par ses services dans la chaîne de la dépense concernée, le comptable apprécie les risques, non plus sur pièces, mais sur place⁶¹. Pour Didier Maupas, le contrôle partenarial « *conduit à mettre l'accent sur un processus de dépense en amont plutôt que sur la qualité du mandatement en aval. La mise en œuvre du contrôle partenarial ou contrôle allégé en partenariat implique à la fois l'ordonnateur et le comptable public. Pour une chaîne de dépense choisie, un audit conjoint détermine les risques encourus et les forces et faiblesses de l'organisation. Dès lors que l'audit permet de conclure la fiabilité du processus, ou que des mesures organisationnelles permettront de le*

faire, le contrôle peut s'alléger en aval et se réduire au paiement et à un suivi de conformité a posteriori sur échantillons »⁶². Ainsi, à travers l'exercice du contrôle sur la dépense, le comptable mesure le risque uniquement sur la production de l'ordonnateur. À partir du moment où l'audit ne relève aucune défaillance importante et que des mesures spécifiques ont été prises à cet égard, le comptable abandonne les contrôles contemporains en les allégeant en aval. Le contrôle du comptable se réduit donc à ceux relatifs au paiement et à un suivi de conformité a posteriori sur échantillons⁶³.

Le contrôle est donc rendu plus fluide puisque le comptable se concentre sur le strict respect de la qualité des procédures mises en évidence par l'audit et s'assure de la pérennité des bonnes pratiques du gestionnaire. Le comptable public intervient donc dans une logique de prévention et non plus uniquement de sanction ou encore dans une logique d'analyse des procédures de l'ordonnateur pour identifier les incohérences, les redondances et les insuffisances dans la chaîne des contrôles.

L'aspect partenarial de la démarche réside donc dans l'accord entre l'ordonnateur et le comptable pour réaliser l'audit, dans le caractère conjoint de celle-ci avec l'intervention d'une équipe mixte (services de l'ordonnateur et du comptable), et dans la structure symétrique de l'audit qui couvre à la fois les opérations de l'ordonnateur et du comptable. Pour Farhana Akhoune, le contrôle partenarial « *entraîne un changement conceptuel dans la nature des relations entre ces deux acteurs, fondés davantage sur la confiance et la recherche d'une meilleure synergie d'action* »⁶⁴. Ainsi, le rôle du comptable en amont ne peut que contribuer à renforcer l'harmonie entre lui et l'ordonnateur dans le fonctionnement global du contrôle. Il permet donc d'aller plus loin dans l'allègement et la rationalisation des modalités d'intervention de chacun des partenaires ainsi que dans la recherche de l'efficacité.

Selon Nathalie Morin, « *la prise en compte de la qualité des pratiques de l'ordonnateur atteste que le comptable public se situe bien dans un processus intégré où chaque acteur doit prendre en considération l'intervention de celui qui l'a précédé pour rendre sa propre action plus efficace et améliorer la performance d'ensemble de la dépense publique. En centrant ses contrôles sur les natures de dépenses risquées et sur les ordonnateurs dont les pratiques sont les moins sécurisées, le comptable public aide à fluidifier l'exécution des dépenses dont le processus est bien maîtrisé et accroît sa plus-value sur les dépenses pouvant présenter un risque en terme de régularité ou de qualité comptable* »⁶⁵.

La reconnaissance des bonnes pratiques de l'ordonnateur renforce son implication dans la démarche partenariale. La modulation des contrôles opérés par le comptable permet à ce dernier de se concentrer sur les principales difficultés. Dès lors, ces deux acteurs sont conduits à coopérer davantage, en

mettant en commun leurs compétences respectives afin de parvenir à améliorer telle ou telle procédure réglementaire. Le contrôle hiérarchisé de la dépense pour une implémentation réussie exige donc un ajustement comportemental chez les acteurs concernés, qui doivent s'ouvrir à plus de collaboration de transparence et d'entraide.

Cependant, dans le contexte camerounais, cette collaboration est encore loin d'être une réalité. Ensuite, dans une logique de corps et de partage d'expériences, la solidarité doit conduire les comptables publics à définir les risques par types de personnes morales. En effet, dans les établissements publics, le contexte n'est pas le même que pour l'État et les collectivités locales. En effet, l'agent comptable peut être par ailleurs chef des services financiers et cette organisation évite un certain nombre de contrôles redondants. Certains établissements publics disposent en outre d'agents comptables secondaires qui peuvent également exercer la « dualité de fonctions » (agent comptable et chef des services financiers). Il sera alors question d'élaborer une cartographie des risques pour chaque personne morale selon ses spécificités.

Au-delà de ces considérations, il est utile de recenser tout de même les manifestations de la mauvaise collaboration entre les acteurs dans le contexte camerounais. En effet, une mauvaise collaboration entre ces acteurs clés peut entraîner de lourdes conséquences dans le fonctionnement global des contrôles. Toutefois, il ne peut être fait un parallèle entre les erreurs graves de gestion de l'ordonnateur et le comptable. Son rôle de conseil et ses compétences particulières en font l'un des premiers garants de la bonne utilisation des fonds publics. Les ordonnateurs sont hétérogènes tant sur leurs compétences budgétaires initiales que sur le statut, les activités, les problématiques qui s'attachent à chaque établissement⁶⁶.

La première manifestation tient au fait que les ordonnateurs s'estiment pour la plupart ne pas être concernés par l'obligation de régularité et trouvent sans intérêt de mener une réflexion conjointe avec les comptables à cet effet. Or, cette situation a été aggravée par la faible mise en œuvre de la responsabilité des ordonnateurs dans le système de comptabilité publique camerounais. La deuxième manifestation est due au fait que les ordonnateurs n'ont pas encore eux-mêmes conscience d'assumer une fonction comptable qui peut engager leur responsabilité et qui est désormais partagée. En France, la prise de conscience a été rapide grâce aux foras, séminaires, colloques organisés de manière récurrente et impliquant tous les acteurs et au sein desquels, des stratégies et les meilleures pratiques étaient préconisées. La troisième manifestation se rapporte à l'activité réglementaire du ministère des finances, lequel devrait produire une documentation conséquente sur le rapprochement des acteurs et la mettre à la disposition de ces derniers. Or, dans la réalité, les acteurs sont toujours en attente de

matériels didactiques pour mieux remplir leurs missions.

La défaillance dans l'aspect interne du contrôle se prolonge dans son aspect externe à travers une implication limitée de la juridiction des comptes.

2- Le déficit de collaboration avec la juridiction des comptes

L'ensemble des objectifs assignés au contrôle hiérarchisé de la dépense a pour finalité de mieux concilier l'efficacité et la régularité de l'exécution des dépenses publiques. C'est pourquoi il est nécessaire que les ordonnateurs et les comptables publics évoluent en parfaite synergie. Cependant, un autre sens de la collaboration semble tout aussi déterminant pour l'atteinte des objectifs du contrôle hiérarchisé de la dépense. Il s'agit de la collaboration qui lie les ordonnateurs et les comptables à la Chambre des comptes.

La Chambre des comptes est un organe de contrôle externe qui a juridiction sur les comptes ou les documents en tenant lieu des comptables publics ou de fait de l'État et des établissements publics, des collectivités territoriales décentralisées et de leurs établissements publics et des entreprises du secteur public et parapublic⁶⁷. Cette mission originelle de la Chambre des comptes fait d'elle un organe de premier plan dans l'architecture des contrôles externes, capable de contribuer de façon significative à l'implémentation effective du contrôle hiérarchisé de la dépense. En effet, la juridiction des comptes, en tant qu'organe de contrôle externe est mieux placée pour orienter le sens du contrôle hiérarchisé de la dépense. Mais l'implémentation laborieuse de ce contrôle montre que la Chambre des comptes n'assure pas efficacement le contrôle de régularité qui lui est dévolu.

De fait, la Chambre des comptes peut éclairer les comptables publics dans l'évaluation des risques et donc sur la nature des contrôles à privilégier selon la nature de la dépense. Or, n'étant pas elle-même suffisamment imprégnée de cette nouvelle formule de contrôle, c'est donc tout naturellement qu'elle ne puisse pas avoir une bonne maîtrise des risques comptables auxquels s'exposent les comptables et qui limitent la performance de la gestion financière publique au Cameroun. Le contrôle hiérarchisé de la dépense entraîne une sélection des contrôles à exercer. Mais cette opération serait davantage efficace si elle était auréolée de la participation active de la Chambre des comptes. Ce rôle n'est pas anodin dans la mesure où, la Chambre des comptes, riche de sa longue expérience en matière de contrôle de la régularité des dépenses publiques est mieux outillée pour connaître les irrégularités récurrentes dans les liasses de dépenses et leur comptabilisation par les comptables publics.

Dans son Rapport annuel 2007, la Chambre des comptes avait initié une telle évaluation des risques majeurs. Or, il ne semble pas en l'état actuel des

choses que cette juridiction ait continué à sensibiliser sur les opérations à risques, ni qu'elle soit sollicitée pour faire partie des acteurs chargés de piloter la mise en œuvre du contrôle hiérarchisé des dépenses publiques. Il semble que ce dynamisme décroissant soit dû aux limites matérielles et financières que rencontre cette juridiction. Quoi qu'il en soit, la juridiction des comptes semble, pour l'instant, inapte à jouer ce rôle d'appui-conseil indispensable aux comptables publics dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense.

Conclusion

Au total, le contrôle hiérarchisé de la dépense est une procédure qui met à la disposition des comptables de nouveaux outils pour renforcer leur rôle de conseil dans le domaine de la dépense. L'on pourrait croire que cette nouvelle forme de contrôle met l'accent sur l'efficacité au détriment de la régularité. Ce n'est pourtant pas exact, car loin de le opposer, le contrôle hiérarchisé de la dépense fonde la complémentarité entre ces deux notions dans le cadre gestion publique. En France, l'expérimentation du contrôle hiérarchisé de la dépense a révélé que ce contrôle « *suppose non seulement des changements profonds dans les méthodes de contrôle mais surtout une véritable révolution culturelle* ».

Au Cameroun, les termes de confiance, de responsabilisation des ordonnateurs, de restitutions d'informations sur les contrôles, sont encore mal assimilés, alors qu'ils sont désormais au cœur de la promotion de la démarche de rénovation des contrôles. Cette situation inspire la méfiance à l'égard de ce mimétisme en dépit des atouts qu'il comporte. Une révolution culturelle est donc indispensable à ce jour tant de la part des acteurs de la dépense publique que des organes de contrôle externe, l'objectif étant d'actualiser les pratiques de contrôle et converger vers la performance de la gestion financière publique.

¹ Paul AMSELEK, « Peut-il y avoir un État sans finances ? », *RDJ*, 1983, pp 267-283.

² Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCLASSANT, Jean-Pierre LASSALE, *Finances publiques*, LGDJ, 16^e éd, 2017-2018, p.499.

³ Ibidem.

⁴ Nicaise MEDE, « La nouvelle gestion budgétaire : l'expérience des budgets de programme au Bénin », *Afrilex* n°4, p.58.

⁵ Voir, loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat abrogée par la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 sur le même objet.

⁶ Stéphanie CHATELAIN, « Du budget administratif au budget outil de gestion. Le cas des musées français », *Finance Contrôle Stratégie – Volume 1, N° 3*, septembre 1998, p. 10.

⁷ BURLAUD A., « Le contrôle de gestion dans les services publics », *Cahier d'étude et de recherche*, n° 78-2, ESCP, 1978, pp. 25 et 26.

⁸ *Évolution de la fonction comptable de l'État et du rôle du comptable public* (en France), Note d'orientation, p. 7.

⁹ Loïc PHILIP, *L'ordonnance organique du 2 janvier 1959 relatives aux lois de finances modifiée par la loi organique du 1^{er} août 2001*, Documents d'Études n°5.01, Paris, La documentation Française, 2001 ; « La loi organique relative aux lois de finances », *Revue Française de Finances Publiques*, n°76/2001 ; Michel BOUVIER, « La loi organique du 1^{er} août relative aux lois de finances », *AJDA*, 2001, p.876 ; Alain LAMBERT, « La genèse de la loi organique relative aux lois de finances vue du Sénat », *La Revue du Trésor*, n°7, juillet 2006, 2 p.

¹⁰ Jean-François Calmette, « Le contrôle hiérarchisé de la dépense et son appréhension par le juge financier », *Revue française de finances publiques - RFFP*, 2015, p. 269.

¹¹ *Évolution de la fonction comptable de l'État et du rôle du comptable public* (en France), Note d'orientation, op. cit., p. 7.

¹² Nathalie MORIN, « La réforme de la comptabilité publique en France », *NBB*, n°355 (1er au 15 octobre 2008), p. 1.

¹³ Article 84 al.1 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques.

¹⁴ Article 72 al. 2 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques.

¹⁵ Idem, p.502.

¹⁶ Article 71 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques.

¹⁷ Article 64 al.2 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques.

¹⁸ Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCLASSAN, Jean-Pierre LASSALE, *Finances publiques*, op. cit., p.507.

¹⁹ Nathalie MORIN, « L'évolution de la fonction comptable dans le cadre de la LOLF », *La Revue du Trésor*, n°7, juillet 2006, p.462.

²⁰ Didier MAUPAS, « La comptabilité publique : un obstacle à une gestion publique efficiente ? », in *La comptabilité publique, continuité et modernité*, Actes du Colloque du Comité pour l'histoire économique et financière de la France, tenu à Bercy les 25 et 26 novembre 1993, Paris : CHEFF, 1995, p.492.

²¹ Farhana Akhoune, *Le statut du comptable public en droit public financier*, Paris, LGDJ, 2008, p.271.

²² Dominique LAMIOT, « La DGCP et la LOLF : l'ambition de placer la nouvelle dimension comptable au cœur de la réforme de l'État », *RDT* n°7, juillet 2006, p.456.

²³ Farhana AKHOUNE, *Le statut du comptable public en droit public financier*, op. cit., p.271.

²⁴ Alain CAUMEIL, « Le contrôle hiérarchisé : un levier d'une gestion publique plus performante », *RDT*, n°2, février 2004, p.95.

²⁵ Jean BASSERES, « Le contrôle hiérarchisé de la dépense », *RFFP*, n°89, février 2005, p.160.

²⁶ L'analyse par le comptable des critères déterminant les risques et les enjeux porte sur : les pratiques de l'ordonnateur, la complexité des opérations, le rythme du mandatement, le montant de la dépense, la nature de la dépense.

²⁷ Alain CAUMEIL, « Le contrôle hiérarchisé : un levier d'une gestion publique plus performante », *RDT*, n°2, février 2004, p.96.

²⁸ Farhana AKHOUNE, *Le statut du comptable public en droit public financier*, op. cit., p.307.

²⁹ Alain CAUMEIL, op. cit., p.97.

³⁰ Michel PRAT, « L'analyse des risques : nouvelle approche des contrôles, in Innovation, créations et transformations en finances publiques... », op. cit., p.207.

³¹ Farhana AKHOUNE, *Le statut du comptable public en droit public financier*, op. cit., p.285.

³² « La LOLF : Un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État... », op. cit., p.197.

³³ Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCLASSAN, Jean-Pierre LASSALE, *Finances publiques*, op. cit., p.379.

³⁴ Farhana AKHOUNE, *Le statut du comptable public en droit public financier*, op. cit., p.277.

³⁵ Ibidem.

³⁶ Farhana AKHOUNE, *ibid.*, p.279.

³⁷ Le Petit Robert de la langue française, édition numérique, 2014.

³⁸ Alain CAUMEIL, op. cit., p.95.

³⁹ Alain CAUMEIL, *idem*.

⁴⁰ Voir dans ce sens : Alain CAUMEIL, « Le contrôle hiérarchisé : un levier d'une gestion publique plus performante », op. cit., p.95-101.

⁴¹ Les six natures génériques de dépenses sont les suivantes : les marchés formalisés, les marchés sans formalités et les dépenses hors marché, les subventions, les dépenses barémées, la paie, les pensions.

⁴² Farhana AKHOUNE, *Le statut du comptable public en droit public financier*, op. cit., p.310.

⁴³ Idem, p.311.

⁴⁴ Farhana AKHOUNE, *Le statut du comptable public en droit public financier*, op. cit., p.313-314.

⁴⁵ Nathalie MORIN, « La qualité comptable, un enjeu méconnu mais primordial dans la réussite de la LOLF », *RDT*, n°10, octobre 2005, p.499.

⁴⁶ Idem, p.314.

⁴⁷ Nathalie MORIN, op. cit., p.499.

⁴⁸ Farhana AKHOUNE, op. cit., p.315.

⁴⁹ Idem, p.319.

⁵⁰ Farhana AKHOUNE, *Le statut du comptable public en droit public financier*, op. cit., p.319.

⁵¹ Décret n°2013/066 du 28 février 2013 portant organigramme du Ministère des finances.

⁵² Ensemble des programmes et des procédures nécessaires au fonctionnement d'un système informatique.

⁵³ Ensemble de programmes informatiques munis d'une documentation, commercialisés en vue d'une même application.

⁵⁴ Réseau informatique interne, utilisant les techniques d'Internet, accessible aux seuls membres d'un groupe.

⁵⁵ Alain CAUMEIL, « Le contrôle hiérarchisé : un levier d'une gestion publique plus performante », op. cit., p.101.

⁵⁶ Ibidem.

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ Ibidem.

⁵⁹ Véronique HEMERY, « Le partenariat, une notion juridique en formation ? », *RFDA*, n°2, mars-avril 1998, p.335.

⁶⁰ Eric SALAUN, « La rénovation du contrôle de la dépense publique », *RDT* n°5, mai 2006, p.242.

⁶¹ Farhana AKHOUNE, *Le statut du comptable public en droit public financier, op. cit.*, p.311.

⁶² Didier MAUPAS, « La mutation des contrôles : une révolution silencieuse », *RDT* n°7, juillet 2006, p.241.

⁶³ Farhana AKHOUNE, *ibid.*, p.312.

⁶⁴ Farhana AKHOUNE, *Le statut du comptable public en droit public financier, op. cit.*, p.312.

⁶⁵ Nathalie MORIN, « L'évolution de la fonction comptable dans le cadre de la LOLF », *RDT* n°7, juillet 2006, p.463.

⁶⁶ Jean-Christophe SAVINEAU, « La responsabilité budgétaire des ordonnateurs d'établissements publics nationaux : règle toujours nécessaire ou régime obsolète ? », *RFFP*, n°133, février 2016, p.253.

⁶⁷ Article 2 de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des comptes de la Cour suprême.