

LA REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

## **ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE**

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention de diplôme de Master en sciences comptables et financières**

**Spécialité : COMPTABILITE ET FINANCES**

**Thème :**

**Le contrôle des opérations financières  
publiques selon les normes internationales  
ISSAI  
Cas d'Algérie**

Elaboré par :

- BOURAHLA Widad
- TEBIB Hadjer

Encadré par le professeur :

BERRAG Mohamed

Lieu du stage : Ministère des finances.

Période du stage : du 20/03/2015 au 31/05/2015.

Année universitaire 2014/2015



LA REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

## **ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE**

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention de diplôme de Master en sciences comptables et financières**

**Spécialité : COMPTABILITE ET FINANCES**

**Thème :**

**Le contrôle des opérations financières  
publiques selon les normes internationales  
ISSAI  
Cas d'Algérie**

Elaboré par :

- BOURAHLA Widad
- TEBIB Hadjer

Encadré par le professeur :

BERRAG Mohamed

Lieu du stage : Ministère des finances.

Période du stage : du 20/03/2015 au 31/05/2015.

Année universitaire 2014/2015

## Remerciement

*Nos remerciements les plus vifs s'adressent à M<sup>r</sup> BERRAG Mohamed pour avoir accepté de diriger ce travail, tout en nous conseillant, aidant et encourageant tout au long de notre recherche.*

*Nos remerciements s'adressent également aux membres de jury qui ont accepté de lire et d'évaluer ce mémoire.*

*Nous tenons aussi à remercier le personnel du ministère des finances en particulier M<sup>me</sup> SOUBIH Hassina pour son encadrement ainsi pour son soutien durant toute cette année.*

*Nos remerciements les plus sincères à M<sup>me</sup> MOKRANI et le magistrat de la cour des comptes M<sup>r</sup> KHIER.*

*Enfin, nous remercions toute personne ayant contribué de prêt ou de loin à la réalisation de ce travail.*

## Dédicace

*A la personne devant laquelle tous les mots de l'univers sont incapables d'exprimer mon amour et mon affection pour elle, à l'être qui m'est le plus chère, à ma formidable mère.*

*A mon cher père qui a consacré des années d'amour et de sacrifices le prix de ma façon de penser, je te remercie d'avoir fait de moi la personne que je suis devenue, si tu savais combien je t'aime papa.*

*A ma grand-mère qui m'a jamais oublié avec son doua'a et pour laquelle je souhaite une meilleure santé.*

*A mon grand-père chéri que dieu te protège pour nous.*

*A mes chères sœurs Farah, Ikram, Racha et Ania, je vous souhaite beaucoup de réussite mes amoures.*

*A mes tantes, mes oncles, cousins et cousines ainsi qu'aux familles Bourahla et Laraibi.*

*A la personne avec qui j'ai partagé les moments de stress et de joie, à mon binôme Hadjer ton amitié restera toujours dans mon cœur ainsi qu'à son adorable famille.*

*A mes chères amies Yasmine, Manel, Khalida, Sihem, Razika, Farida, Bouchra, Ahleme, Wassila, Djawida, Amina, Nassira, Fella, Sarah, Narimene, Assia, Imene, Nawel, Nacéra, Soumia, Meriem et Sihem.*

*A tous ceux qui, de loin ou de près, ont contribué à la réalisation de ce travail.*

*Widad.*

## Dédicaces

*Merci Allah de m'avoir donné la capacité d'écrire et de réfléchir et la patience d'aller jusqu'au bout.*

*Je dédie ce travail à ma mère, le symbole de tendresse, celle qui m'a donné la vie, qui s'est sacrifiée pour mon bonheur et ma réussite, A mon père, école de mon enfance, qui a veillé tout au long de ma vie à m'encourager, à m'aider et à me protéger.*

*J'espère que vous serez fier de moi.*

*A mes adorables sœurs: Amina et Ikram.*

*A ma grand-mère, qui ne m'a jamais oublié avec son Doua'a, que Dieu te garde et te protège Djedati.*

*A mon deuxième Père qui m'a toujours soutenu : Merci khalou Mohamed.*

*A mes oncles et tantes particulièrement : khalou Abderaouf et khalou Nawel.*

*A celles qui ont été sœurs plus que d'amies : Ryma & Ichbilia, incha'allah on restera toujours proches.*

*A la personne avec qui j'ai partagé les moments de stress et de joie, a mon binôme Widad, ton amitié restera dans mon cœur, ainsi qu'à ses parents et ses gentilles sœurs.*

*A mes chères amies : Narimane, Amina, Nacéra, Nassira, Fella.*

*Hadjer*

*Table des  
matières*

## Table des matières

Table des matières.....	I
Liste des tableaux .....	VI
Liste des annexes .....	VIII
Liste des abréviations .....	IX
Résumé .....	IX
<b>Introduction générale.....</b>	<b>A-D</b>
<b>Chapitre 1 : L'exécution des opérations financières de l'Etat.....</b>	<b>1</b>
Section 01 : Le cadre général de la comptabilité publique .....	2
1- Les principes de base de la comptabilité publique .....	2
1-1- La séparation des ordonnateurs et des comptables .....	2
1-2 La distinction entre l'opportunité et la régularité et la responsabilité des ordonnateurs.....	4
1-3- La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics .....	5
1-4- Le principe de non affectation des recettes aux dépenses .....	5
2- L'évolution et la nomenclature de la comptabilité de l'Etat.....	6
2-1 Principes de la comptabilité de l'Etat .....	6
2-2 La comptabilité de l'Etat .....	7
3- Les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) .....	8
3-1- Le cadre conceptuel des IPSAS .....	8
3-2 Les applications des IPSAS dans le monde .....	9
3-3 Facteurs positifs et négatifs de l'application des IPSAS .....	10
Section 02 : Le budget de l'Etat et agents d'exécution .....	11
1- Le budget de l'Etat.....	11
1-1- Le cadre juridique du budget de l'Etat .....	11
1-2 La conception et le vote du budget .....	13
2- La loi de finances .....	16
2-1- Définition de la loi de finances .....	16
2-2- Les catégories de la loi de finances .....	16
2-3- L'exécution de la loi de finance .....	17
3- Les agents d'exécution des opérations financières .....	17
3-1- Les ordonnateurs.....	17



---

3-2- Les comptables publics .....	18
3-3- Les régisseurs .....	20
3-4- Les contrôleurs financiers .....	20
Section 03 : Les procédures d'exécution des opérations financières publiques .	21
1- L'exécution des recettes publiques.....	22
1-2- Conditions d'exécution des recettes publiques .....	22
1-3- La procédure générale d'exécution des recettes publiques .....	22
2- L'exécution des dépenses publiques.....	25
2-1- Les conditions d'exécution des dépenses publiques .....	25
2-2- La procédure générale d'exécution des dépenses publiques .....	25
3- Les opérations de trésorerie.....	28
3-1- Définition des opérations de trésorerie.....	28
3-2- La gestion de la trésorerie .....	29
<b>Conclusion du premier chapitre.....</b>	<b>31</b>

**Chapitre 02 : Le contrôle des opérations financières publiques selon les normes internationales..... 32**

Section 01 : Eléments de théorie générale des contrôles financiers.....	33
1- Concepts de contrôle, audit, inspection et évaluation .....	33
1-1- Le contrôle.....	33
1-2 L'audit .....	34
1-3 L'inspection .....	34
1-4 L'évaluation.....	34
2- Principes et nécessité de contrôle .....	35
3- Les classifications des contrôles.....	36
3-1- La classification de contrôle en fonction du moment de réalisation.....	36
3-2 La classification de contrôle en fonction de la qualité de l'organe d'exécution.....	37
3-3- La classification de contrôle en fonction de sa nature .....	38
3-4- La combinaison des contrôles .....	40
Section 02 : L'organisation et les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques.....	41
1- L'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI).....	41
1-1- Définition de l'INTOSAI.....	41

---

1-2 L’historique de l’INTOSAI.....	42
1-3- L’organisation de l’INTOSAI.....	42
1-4 Principes et normes de l’INTOSAI.....	43
1-5 Les objectifs stratégiques de l’INTOSAI.....	45
2- Les normes internationales des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques ISSAI.....	46
2-1- Définition des ISSAI.....	46
2-2- Le cadre des ISSAI.....	47
2-3- Les niveaux des normes ISSAI.....	47
Section 03 : Les fondements de contrôle selon les normes ISSAI.....	49
1- Conditions préalables au fonctionnement des ISC.....	49
1-1- But de contrôle.....	49
1-2 Indépendance.....	49
1-3- Liens avec le Parlement, le gouvernement et l’administration.....	50
1-4- Pouvoirs d’enquêter.....	51
1-5- Méthodes de contrôle, personnel de contrôle, échange international d’expériences.....	51
1-6 Rapports.....	52
1-7 Compétences de contrôle des ISC.....	52
2- Postulats de base du contrôle des finances publiques.....	53
2-1- L’application des normes.....	53
2-2- Le jugement.....	54
2-3- Obligation de rendre compte.....	54
2-4- Systèmes d’information.....	55
2-5- Collaborations avec les normalisateurs comptables internationaux.....	55
2-6- l’image fidèle.....	55
2-7- Contrôle interne.....	55
2-8- La conformité aux dispositions législatives.....	56
2-9- Mandat de l’institution de contrôle.....	56
2-10- Techniques de contrôle.....	56
3- La transparence et la responsabilité.....	57
3-1- Concepts de responsabilité et de transparence.....	57
3-2- Principes de transparence et de responsabilité.....	58
<b>Conclusion du deuxième chapitre.....</b>	<b>60</b>

<b>Chapitre 03 : La conformité de contrôle des institutions supérieures de contrôle des finances publiques algériennes aux normes internationales ...</b>	<b>61</b>
Section 01 : Présentation des principales ISC algérienne (l'IGF et la cour des comptes).....	62
1- Présentation du ministère des finances .....	62
1-1- Historique du ministère des finances .....	62
1-2- Les attributions du ministère des finances.....	63
1-3- Organisation du ministère des finances .....	63
2- Présentation de l'Inspection Général des Finances (L'IGF).....	66
2-1- Historique de l'IGF .....	66
2-2- Les attributions de l'IGF .....	66
2-3- L'organisation de l'IGF .....	67
3- Présentation de la cour des comptes .....	69
3-1- Historique de la cour des comptes.....	69
3-2- Les attributions de la cour des comptes .....	69
3-3- L'organisation de la cour des comptes .....	70
Section 02 : Analyse critique du contrôle des Institutions supérieures de contrôle algériennes .....	73
1- Analyse de contrôle des ISC algériennes.....	73
1-1- Le cadre constitutionnel, législatif et juridique.....	73
1-2- Objectifs du contrôle.....	73
1-3- L'indépendance .....	74
1-4- Le pouvoir d'enquête .....	74
1-5- Méthodes de contrôle.....	74
1-6- Personnel de contrôle.....	75
1-7- L'échange international d'expériences.....	76
1-8- La coopération entre l'IGF et la cours des comptes.....	77
1-9- Rapport.....	78
1-10- Les missions de contrôle .....	79
1-11- La conduite des missions .....	82
1-12- Système d'information.....	83
1-13- Transparence.....	85
2- L'évaluation de contrôle des Institutions Supérieures de contrôle et les résultats obtenus.....	86
2-1- L'indépendance .....	86

---

2-2- Méthodes de contrôle.....	87
2-3- Personnel de contrôle.....	87
3-4- Echange international des expériences .....	88
2-5- La coopération entre l'Inspection générale des finances et la cours des comptes .....	88
2-6- Les missions de contrôle .....	88
2-7- La conduite de mission .....	89
2-8- Système d'information.....	89
2-9- Transparence.....	90
Section 03 : Les perspectives d'évolution de contrôle des finances publiques ..	90
1- Elargissement du champ de compétence de l'Inspection générale des finances.....	90
2- La révision des dispositions juridiques relative à l'IGF .....	91
3- La modernisation de la cour des comptes algérienne .....	93
<b>Conclusion du troisième chapitre .....</b>	<b>95</b>
 <b>Conclusion générale .....</b>	 <b>96</b>
 <b>Bibliographie .....</b>	 <b>100-103</b>
 <b>Annexes.....</b>	 <b>i-iv</b>

**Liste des tableaux**

<b>N°</b>	<b>Intitulé du tableau</b>	<b>Page</b>
01	La combinaison des contrôles	40
02	Utilisation de l'informatique pour les travaux de vérification	84

**Liste des Figures**

<b>N°</b>	<b>Intitulé de la figure</b>	<b>Page</b>
01	Phase de préparation du budget de l'Etat	15
02	Organigramme du ministère des finances	65
03	Organigramme de l'inspection générale des finances	68
04	Organigramme de la cour des comptes	72
05	Le personnel de contrôle des ISC algériennes	76
06	Niveau d'exécution des opérations planifiées de la cour	81
07	Niveau d'exécution des opérations planifiées de l'IGF	82

**Liste des annexes**

<b>N°</b>	<b>Intitulé de l'annexe</b>	<b>Page</b>
01	Tableau récapitulatif d'exécution des programmes de contrôle	i
02	Distribution des missions de l'IGF selon les secteurs de 2014	ii
03	Les interventions de l'IGF de 2008 à 2014	iv

## Liste des abréviations

<b>AFROSAI</b>	African Organisation of Supreme Audit Institutions: Organisation africaine des institutions supérieures de contrôle.
<b>ARABOSAI</b>	The Arab Organization of Supreme Audit Institutions: L'Organisation arabe des institutions supérieures de contrôle.
<b>ASOSAI</b>	Asian Organization of Supreme Audit Institutions: Organisation asiatique des institutions supérieures de contrôle.
<b>A.T.D</b>	Avis à Tiers Détenteur
<b>CAROSAI</b>	Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions: Organisation des Caraïbes institutions supérieures de contrôle
<b>DGC</b>	Directorate General Accounting .
<b>ECOSOC</b>	United Nations Economic and Social Council : Le Conseil économique et social des Nations unies.
<b>EPE</b>	Entreprises Publiques Economiques
<b>EPIC</b>	Etablissements Publics à Caractère Industriel et Commercial
<b>EUROSAI</b>	European Organization of Supreme Audit Institutions : Organisation européenne des institutions supérieures de contrôle.
<b>FCVI</b>	Fondation Canadienne pour la Vérification Intégrée.
<b>FMI</b>	Fond Monétaire International
<b>IAS</b>	International accounting standards: Les normes comptables internationales.
<b>IFRS</b>	Fondements de la Comptabilité et d'information financière
<b>IDI</b>	Initiative for the Development of INTOSAI : Initiative pour le Développement de l'INTOSAI
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants : La Fédération internationale des comptables.
<b>IGF</b>	Inspection Générale des Finances
<b>IPSAS</b>	International Public Sector Accounting Standards : Normes comptables internationales pour le secteur public.
<b>IPSASB</b>	International Public Sector Accounting Standards Board: Conseil des normes comptables internationales du secteur public.
<b>INCOSAI</b>	International Congress of Supreme Audit Institutions : Congrès international des Institutions supérieures de contrôle.
<b>INTOSAI</b>	International Organisation of Supreme Audit Institutions : Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle.
<b>INTOSAI GOV</b>	Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector : Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public.
<b>IRG</b>	Impôt sur Revenu Global.
<b>ISC</b>	Institution of Supreme Audit Higher : Institution Supérieures de



	contrôle des finances publiques.
<b>ISSAI</b>	International Standards of Supreme Audit Institutions : International Standards of Supreme Audit Institutions.
<b>OLACEFS</b>	L'Organisation des Institutions supérieures de contrôle Amérique latine et Caraïbes suprême : The Organisation of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions.
<b>PASAI</b>	l'Association des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques du Pacifique.
<b>PME</b>	Petite et Moyenne Entreprise.
<b>PSD</b>	Programmes Sectoriels Déconcentrés de l'Etat.
<b>TVA</b>	Taxe sur la Valeur Ajoutée.

## Résumé

Le but de cette étude est d'établir un diagnostic du système de contrôle des finances publiques en Algérie basé sur normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publique (ISSAI), afin d'analyser les points forts et les points faibles du système, et de présenter les perspectives des réformes engagées pour moderniser le système de contrôle des finances publiques à travers l'évaluation du contrôle exercé par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC) en Algérie et par la même proposer des recommandations susceptibles à concrétiser l'application des reformes.

**Mots clés:** comptabilité publique, fond public, contrôle, organisation internationale de contrôle des finances publiques, budget.

## Abstract

the purpose of this study is to establish a diagnostic of government finance audit system in Algeria based on the international Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), in order to analyze the strengths and weakness of the audit system, and highlight the perspective of reform committed to modernize the public finance audit system through the evaluation of the audit practiced by Supreme Audit Institutions (SAI) in Algeria and suggest recommendations to realize the application of reforms.

**Keywords:** public accounting, public fund, audit, International Organisation of Supreme Audit Institutions, budget.

## ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص واقع الرقابة المالية العامة في الجزائر على أساس المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المالية العامة لتحليل نقاط القوة والضعف في النظام، وتقديم وجهات نظر إصلاحات لتحديث نظام الرقابة المالية العامة من خلال تقييم رقابة الهيئات العليا لرقابة الأموال العمومية في الجزائر ، كذلك تقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات.

**كلمات البحث:** المحاسبة العامة, الرقابة, المنظمة الدولية العليا لرقابة المالية العامة والميزانية.

*Introduction*

*Générale*

## Introduction générale

L'Etat Algérien s'est historiquement construit avec ses lois et réglementations d'une part, et avec ses finances publiques d'autre part. Pour celles-ci, c'est le compte en recettes-dépenses équilibre appelé « Budget de l'Etat » qui traduit les volontés politiques et du parlement qui l'autorise finalement. Les recettes peuvent être budgétaires ou extrabudgétaires, les dépenses sont de natures diverses, elles correspondent aux investissements civils et militaires mais aussi aux coûts de personnel.

L'exécution des opérations financières publiques nécessite l'intervention de plusieurs agents qui ont des statuts et des rôles différents. Ils sont classés en trois catégories distinctes :

- *La première catégorie* est composée des membres des assemblées délibérantes qui discutent et arrêtent les budgets publics et en surveillent l'exécution.
- *La deuxième catégorie* est composée des agents d'exécution proprement dits, plus particulièrement les ordonnateurs et les comptables.
- *La troisième catégorie* est composée essentiellement des juges, qui peuvent, même à titre occasionnel intervenir dans l'exécution des opérations financières, soit par les jugements qu'ils prononcent ou par les ordonnances qu'ils délivrent.

Pour assurer la conformité de l'exécution de la loi de finances à l'autorisation parlementaire. Il existe de multiples procédures formalisées dénommées « règles de comptabilité publique » que chaque administration doit obligatoirement appliquer lors de ses opérations financières: la plupart des règles de la comptabilité publique déterminent les formes à suivre et les contrôles à exécuter pour les recettes et que les dépenses s'exécutent conformément aux lois, et spécialement à la loi de finances.

Aussi, ce contrôle doit empêcher toute malversation par les agents chargés de l'exécution de budget.

Compte tenu de l'importance des sommes en jeu et de la rareté des moyens de l'Etat, les opérations publiques font objet de plusieurs contrôles. Les contrôles exercés sur elles sont divers. Retenant qu'il y a des contrôles exercés sur le processus de la mise en œuvre de l'opération publique qualifié « contrôle à priori » et ceux qui peuvent s'exercer après l'exécution de l'opération dits le « contrôle à posteriori ».

Ces contrôles sont entrepris pour s'assurer que les procédures régulières d'exécution des opérations financières publiques ont été bien observées ou que la gestion des deniers publics s'est opérée dans la rigueur des règles.

L'Algérie porte un grand intérêt à la modernisation de l'Etat et à la bonne gouvernance d'utilisation des deniers publics qui se traduit à travers les réformes économiques et institutionnelles. Cela exige la mise en place des normes internationales de contrôle du secteur public, qui servent à l'harmonisation du système de contrôle pour les organismes publics et de renforcer l'homogénéité et la transparence des informations financières du secteur public.

### **1. Choix et intérêt du sujet**

L'objet de cette étude est de décrire les opérations financières publiques au vu des principales étapes de leurs exécutions, d'examiner comment les institutions supérieures de contrôle de ces opérations (et leur évolution) contribuent à améliorer l'efficacité de contrôle en vue d'adaptation aux normes internationales de contrôle du secteur public ISSAI.

### **2. L'objectif**

Ce travail doit permettre de répondre à trois objectifs :

- Fournir des repères sur les systèmes de contrôle des opérations financières publiques et la manière dont ils contribuent à la réalisation des politiques publiques.
- Structurer la démarche d'analyse les institutions de contrôle des deniers publics pour mieux appréhender les forces et les faiblesses, dans une logique d'amélioration de l'efficacité du budget de l'Etat.
- Prendre du recul sur les grandes réformes en matière de contrôle des opérations financières publiques dans le contexte de la mondialisation et éclairer sur les déterminants clés pour leur réussite.

### **3. Problématique**

Le projet de réforme et d'accès aux normes internationales de contrôle des finances publiques est concrétisé par une bonne gestion des deniers publics tout en suivant les procédures et normes élaborées par le normalisateur international INTOSAI.

Ainsi, donc par le choix d'une bonne stratégie du pays, et les objectifs prévus peuvent être atteints, la problématique de contrôle est toujours une barrière qui empêche l'essor économique du pays. C'est une question simple et très pertinente pour le cas de l'Algérie, dépend des organes qui sont à la tête du pays, notamment des organismes publics qui sont chargés de la gestion des deniers publics. C'est pourquoi la problématique suivante est posée:

**« Le contrôle exercé par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques algériennes sur l'exécution des opérations financières de l'Etat est-il conforme aux normes internationales de contrôle de secteur public ISSAI ? »**

Cette problématique soulève un ensemble impressionnant de questions de fond :

- Les ISC algériennes sont-elles vraiment indépendantes lors de l'exécution de leurs missions de contrôle ?
- Existe-il une réelle coopération entre l'inspection générale des finances et la cour des comptes dans l'exécution des opérations de contrôle programmées ?
- Afin de lutter contre les fraudes et la corruption, quelles sont les politiques mises en œuvre par l'Etat algérien pour moderniser le contrôle des ISC ?

#### **4. Hypothèses**

Pour clarifier et donner des réponses à cette problématique, on formule l'hypothèse principale suivante:

- Dans le cadre de la coopération internationale et conformément à leurs statuts, les ISC algériennes ont noué des relations institutionnelles avec des ISC étrangères dans un esprit conforme aux objectifs de coopération et de renforcement des capacités prévus par l'organisation internationale des institutions de contrôle des finances publiques (INTOSAI).

A partir de l'hypothèse principale, les hypothèses secondaires sont :

- Les institutions supérieures de contrôle des finances publiques algériennes disposent toutes de ressources humaines, matérielles et financières nécessaires et raisonnables pour l'exercice de leurs missions. Ainsi, elles ont toute latitude pour décider de publier et de diffuser leurs rapports lorsqu'ils ont été déposés officiellement auprès des autorités compétentes ou remis officiellement à ces dernières, comme l'exige la loi.
- La cour des comptes et l'inspection générale des finances sont deux institutions de contrôle complémentaires. Elles disposent d'un programme de travail conjoint.
- L'inspection générale des finances et la cour des comptes cherchent à renforcer le contrôle d'exécution des opérations financières de l'Etat et à améliorer les performances dans la réalisation des politiques et des investissements inscrits au budget, mais il reste des objectifs non encore atteints.

#### **5. Les limites de l'étude**

L'étude s'étendra sur l'analyse des deux institutions supérieures de contrôle des finances publiques algérienne : la cour des comptes et l'inspection générale des finances pendant la période 2008-2013.

## 6. Etudes antérieures

- Moussa Oudai, Essai d'application de la gouvernance budgétaire axée sur la performance en Algérie, mémoire élaboré en vue de l'élaboration d'un diplôme de Magister en Sciences de Gestion, Ecole supérieure de Commerce, Alger, 2010.
- Omar Ait Mokhtar, L'évolution de la politique des dépenses publiques dans le contexte de la mondialisation Cas Algérie 1999-2014, thèse de doctorat en sciences économiques, Université Abou Baker Belkaid, Tlemcen, 2014.
- شلال زهير، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2014

## 7. Méthode de travail

Pour une bonne présentation du travail, et dans le but de mener à bien l'étude, des méthodes descriptive et analytique sont utilisées.

La méthode descriptive consiste à décrire les composantes et les éléments du phénomène et à en tirer les caractéristiques typiques. Quant la méthode analytique consiste à relier les variables en se basant sur l'évolution des données.

S'agissant des techniques, celles utilisées sont la technique documentaire qui facilite la récolte des informations à travers les ouvrages, les notes des cours, les revues et autres documents en rapport avec le sujet ainsi que la technique de l'interview pour bien cerner la réalité du problème de contrôle des finances publiques.

## 8. Structure de travail

Le travail sera présenté selon trois chapitres se résumant comme suit :

- Un premier chapitre est réservé aux opérations financières de l'Etat, ainsi que les agents chargés de leurs exécutions.
- Le second chapitre est consacré au contrôle exercé sur des opérations publiques, ceci dans un aspect théorique qui amènera à contrôler les différentes étapes de l'élaboration du circuit du budget afin de donner un aperçu sur la politique de contrôle suivie et sa modernisation.
- Le troisième et dernier chapitre donnera un aspect sur la conformité de contrôle des opérations financières publiques algériennes aux normes internationales.

# *Chapitre 01*



## **Chapitre 1 : L'exécution des opérations financières de l'Etat**

La loi de finance demeure un acte de prévision et d'autorisation périodique. Cependant, l'intégration de l'activité financière de l'Etat dans les politiques économiques a inévitablement provoqué la transformation de la conception du budget, le document budgétaire doit faire apparaître non seulement les comptes de recettes et de dépenses des administrations, mais également les objectifs économiques qui sont poursuivis par le gouvernement. Donc, l'autorisation parlementaire est toujours préalable à l'exécution de la loi de finance.

Pour assurer cette conformité de l'exécution de la loi de finances à l'autorisation parlementaire, il existe de multiples procédures formalisées dénommées « règles de comptabilité publique » que chaque administration doit obligatoirement appliquer lors de ses opérations financières.

Ce chapitre portera sur les points suivants :

- Le cadre général de la comptabilité publique et de sa modernisation ;
- Le budget de l'Etat et les agents chargés de son exécution ;
- L'exécution des opérations financières publiques.

## Section 01 : Le cadre général de la comptabilité publique

Il n'existe pas de définition officielle expresse de la comptabilité publique on peut seulement tirer quelques éléments à partir de l'article premier de la loi 90-21 du 15 août 1990 relative à la comptabilité publique. Les éléments de définition se rapportent essentiellement au caractère particulier de la comptabilité publique; aux obligations et responsabilités des agents d'exécution marquant ainsi, l'autonomie de ces règles par rapport aux autres branches du droit; enfin, ces règles juridiques sont complétées par des règles techniques en particulier le système de comptabilisation.

### 1- Les principes de base de la comptabilité publique

La gestion financière des personnes publiques obéit à des critères spécifiques que la doctrine, ensuite les textes et enfin la pratique ont élaborés peu à peu. La mise en vigueur de ces principes conditionne toutes les étapes. Il est nécessaire de présenter et d'analyser les principes qui fondent la comptabilité publique.

#### 1-1- La séparation des ordonnateurs et des comptables

Le principe la séparation en comptabilité publique est inspiré d'une vieille idée développée par *Montesquieu* dans le livre "l'esprit des lois" en matière du droit constitutionnel, «le pouvoir limite le pouvoir».<sup>1</sup>

##### 1-1-1- Définition

Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables est un principe fondamental, largement connu dans sa formulation administrative, est celui sur lequel repose toute la philosophie administrative et financière. Il est considéré comme un principe élémentaire pour toute organisation rationnelle, équilibré et efficace. L'exécution des opérations financières des organismes publics nécessite la collaboration de deux ordres d'agents distincts et séparés : les ordonnateurs et les comptables<sup>2</sup>.

La dualité des agents d'exécution des opérations financières est un principe élémentaire de sécurité applicable aux organismes publics comme aux entreprises privées. Mais en comptabilité publique, la distinction des fonctions est complétée par l'exercice d'un contrôle qui nécessite l'incompatibilité entre les deux ordres.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>الزين منصورى، محاسبة عمومية، درس المحاسبة العمومية سنة الثانية ماستر، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2013، ص7.

<sup>2</sup>Art. 14, la loi n° 90-21 du 15 août 1990, relative à la comptabilité publique.

<sup>3</sup> Jacques Magnet, Eléments de comptabilité publique, LGDJ, 5<sup>e</sup> édition, Paris, 2001, P27.

### **1-1-2- Intérêts et motifs de séparation**

Les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable sont complémentaires mais incompatibles, cependant L'intérêt de cette séparation réside dans :<sup>1</sup>

#### **1-1-2-1 La division des tâches**

La distinction entre les tâches administratives et les tâches comptables, constitue l'armature du système financier et implique que les donneurs d'ordre ne soient pas ceux qui les exécutent. Cette division du travail, si elle a été retenue comme motif à la séparation, c'est parce qu'elle permet d'obtenir une meilleure garantie de compétences. Les deux fonctions correspondent à des aptitudes professionnelles différentes. La tâche du comptable plus particulièrement exige une spécialisation et une certaine compétence d'ordre financier et comptable.

#### **1-1-2-2- L'unité de caisse**

L'unité de caisse permet au ministre des finances, chef hiérarchique de tous les comptables publics, d'exercer un contrôle permanent sur l'exécution des opérations financières publiques. Il est également plus facile avec cette organisation de collecter les informations financières et comptables par le biais de la centralisation des opérations au niveau national et de les présenter à temps au gouvernement et au parlement. Comme le Trésor est caisse unique, les agents activant au profit de cette caisse, doivent dépendre d'une seule autorité.

#### **1-1-2-3- L'aisance de contrôle**

Chaque ordonnateur travaille en collaboration avec un comptable déterminé, ce qui permet au comptable assignataire de contrôler les actes de l'ordonnateur, puisqu'il réunit toutes les données budgétaires concernant la structure de celui-ci.

#### **1-1-2-4- La lutte contre les fraudes**

L'ordonnateur peut contrôler l'activité du comptable et inversement. L'un ne peut agir sans l'autre. C'est surtout le souci de préserver les deniers publics contre les détournements que le principe de séparation est plus admis chez la doctrine et l'opinion publique. Ce motif a été également évoqué, à plusieurs reprises en qualifiant la séparation d'un principe de sécurité avant d'être un principe de gestion.

### **1-1-3 Les dérogations au principe**

La stricte séparation a pu parfois conduire à des difficultés de fonctionnement des services publics. Les impératifs de la conduite efficace des affaires publiques ont pu amener le législateur à admettre des dérogations aux règles de comptabilité publique.

---

<sup>1</sup> Ali Bissaad, **Droit de la comptabilité publique**, édition Houma, Alger, 2004, PP 16-20.

### **1-1-3-1- Les dérogations au principe en matière de recettes**

Les recettes perçues au comptant, sont les recettes établies d'après les déclarations des débiteurs eux-mêmes et qui peuvent être immédiatement perçues par les comptables, sans interventions des ordonnateurs, sauf contrôle ultérieur de l'exactitude de ces déclarations. C'est la perception au comptant, qui est de règle pour les impôts indirects et les droits de douanes.

Les régies de recettes, sont désignés par les ordonnateurs, mais agréés par les comptables, peuvent être chargés, pour le compte et sous le contrôle de ces derniers, de recouvrer les recettes et de payer des dépenses.<sup>1</sup>

### **1-1-3-2- Les dérogations au principe en matière de dépenses**

En matière de dépenses, il existe des dépenses sans ordonnancement préalable et des dépenses sans ordonnancement.<sup>2</sup>

#### **1-1-3-2-1 Les dépenses sans ordonnancement préalable**

Elles sont payées sans ordonnancement préalable les dépenses suivantes :

- Les paiements par voie de régie d'avances.
- Le principal et les intérêts dus au titre des emprunts de l'Etat ainsi que les pertes de change sur le principal.
- Les dépenses à caractère définitif exécutées au titre des opérations d'équipements publics bénéficiant d'un financement sur concours extérieurs.

#### **1-1-3-2-1 Les dépenses sans ordonnancement**

Elles sont payées sans ordonnancement les dépenses suivantes :

- Les pensions des Moudjahidines et les pensions de retraite servies sur le budget de l'Etat.
- Les rémunérations des membres de la direction politique et du gouvernement.
- Les frais et fonds spéciaux.

## **1-2 La distinction entre l'opportunité et la régularité et la responsabilité des ordonnateurs**

Ce principe vise à distinguer entre l'opportunité et la régularité d'une part, et de la responsabilité des ordonnateurs d'autre part.

### **1-2-1- La distinction entre l'opportunité et la régularité**

En premier lieu apparaît la régularité comme la conformité de l'acte aux lois et règlements. De ce fait, le comptable public agit dans le cadre du respect de la régularité, par contre le domaine de l'opportunité est réservé à

---

<sup>1</sup> Décret exécutif n° 93-108, du 05 mai 1993 fixant les modalités de création, d'organisation et de fonctionnement des régies de recettes et de dépenses.

<sup>2</sup> Art. 153 de la loi de finances pour 1993.

l'ordonnateur qui est également soumis au respect de la régularité au même titre que le comptable public.<sup>1</sup>

### **1-2-2- La responsabilité des ordonnateurs**

Les ordonnateurs sont responsables de la violation des limites qui constitue des irrégularités, au sens des règles de la comptabilité publique. Leur responsabilité pénale, civile, disciplinaire, politique et pécuniaire peut être engagée suite aux irrégularités et erreurs commises dans la gestion des deniers et biens publics.

### **1-3- La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics**

Si le comptable public est un agent de l'Etat, le droit financier enregistre une singularité par rapport aux autres fonctionnaires en prévoyant une responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public envers l'Etat. Cette responsabilité a un caractère objectif. Cette objectivité s'explique par le fait qu'elle ne nécessite pas une appréciation de la conduite personnelle du comptable. Donc, la responsabilité du comptable public est une responsabilité particulière.<sup>2</sup>

Il s'agit donc d'une responsabilité qui repose sur une faute présumée de la part du comptable. Les cas où celui-ci peut dégager sa responsabilité sont strictement définis par les lois et règlements.

### **1-4- Le principe de non affectation des recettes aux dépenses**

Les dépenses et les recettes forment deux blocs séparés ; il n'est pas possible d'affecter une recette à une dépense.

#### **1-4-1- Définition**

Le principe de non affectation des recettes aux dépenses est une règle générale qui n'autorise aucune affectation. En effet, pour des considérations multiples ce principe a une portée stricte. Financièrement, il sert à limiter les gaspillages et rend l'autorisation budgétaire plus claire.

#### **1-4-2- Intérêts du principe**

Les intérêts de non affectation des recettes aux dépenses sont les suivants :<sup>3</sup>

##### **1-4-2-1- La règle de l'unité de trésorerie**

Les deniers publics se distinguent, suivant les organismes qui en sont propriétaires, mais cette distinction n'apparaît pas dans les écritures. Tous les deniers des organismes publics sont gérés en commun. Les fonds étant en effet

---

<sup>1</sup>الزين منصورى، مرجع سبق ذكره، 2013، ص11

<sup>2</sup> Ali Bissaad, Op.cit, 2004, P35.

<sup>3</sup> Idem, pp : 78-81.

centralisés dans une caisse unique, le Trésor pourra en assurer la gestion et la répartition adéquate malgré la dissémination des postes comptables.

#### **1-4-2-2- La règle de l'unité de caisse**

La règle de l'unité de caisse s'applique à tous les fonds, sous quelque forme qu'ils soient détenus. Il en résulte que chaque comptable ne doit avoir qu'une seule caisse et un seul compte postal ce qui rend le contrôle facile et efficace.

#### **1-4-3- Les dérogations au principe**

Les exceptions concernent les budgets annexes,<sup>1</sup> les comptes spéciaux du Trésor,<sup>2</sup> la procédure de rétablissement de crédits<sup>3</sup> et les fonds de concours.

### **2- L'évolution et la nomenclature de la comptabilité de l'Etat**

Depuis quelques années, une réflexion sur la réforme de la comptabilité de l'Etat a été engagée au niveau des structures spécialisée du ministère des finances, notamment au niveau de la Direction Générale de la Comptabilité (DGC).

#### **2-1 Principes de la comptabilité de l'Etat**

Le principe de distinction entre la comptabilité tenue par les ordonnateurs et celle tenue par les comptables s'applique à l'Etat au même titre que les autres organismes publics.

La comptabilité administrative est une comptabilité budgétaire, elle est destinée à suivre l'exécution du budget. C'est sans doute, la comptabilité tenue par les comptables de l'Etat qui pose des difficultés au plan conceptuel comme au plan technique. Cette comptabilité est réglementée par l'instruction générale sur la comptabilité du Trésor.<sup>4</sup>

Elle fonctionne suivant les principes comptables suivants :

- La méthode à partie double ;
- Le système de gestion ;
- des procédés de centralisation comptable.

##### **2-1-1 Méthode à partie double**

C'est une règle fondamentale qui consiste à effectuer pour chaque opération deux comptes, l'un étant débité, l'autre crédité simultanément et pour le même montant. Les écritures doubles ont pour effets de balancer les opérations, le total des crédits égal au total des débits et le total des soldes débits est égal au total des soldes créditeurs. La technique de la partie double facilite la tenue des écritures et le contrôle des opérations.

---

<sup>1</sup> Art. 44 et 45 de la loi 84-17 du 7 juillet 1984 modifiée et complétée relative aux lois de finances.

<sup>2</sup> Art. 48 à 61 de la loi 84-17.

<sup>3</sup> Art. 10 de la loi 84-17.

<sup>4</sup> Instruction n° 16 du 12 octobre 1986, sur la comptabilité du Trésor.

La partie double est une technique comptable développée au niveau de la comptabilité privée, puis intégrée progressivement à la comptabilité publique. Sa généralisation aux régies financières présente un avantage évident à double plan : une normalisation des méthodes comptables informatisation des services comptables.<sup>1</sup>

### 2-1-2 Système de gestion

Deux systèmes se différencient le premier consiste à imputer au budget d'une année donnée toutes les créances et les dettes juridiquement nées entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre de celle-ci, quelle que soit l'année durant laquelle elles seront matériellement recouvrées ou payées. D'où le deuxième, consiste à imputer au budget d'une année donnée toutes les recettes ou les dépenses encaissées ou réglées entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre, quelle que soit l'année d'origine des créances ou des dettes. La comptabilité de gestion permet donc de connaître exactement la situation de trésorerie et permet l'établissement des comptes aussitôt après la fin de l'année civile. La clôture de l'année budgétaire coïncide, dans ce cas, avec l'année comptable.<sup>2</sup>

### 2-1-3 La centralisation

La centralisation des opérations de Trésor fait intervenir trois niveaux :<sup>3</sup>

- Le premier niveau, concerne les comptables secondaires de l'Etat qui adressent mensuellement à leur trésorier de rattachement leurs balances des comptes.
- Le second niveau, c'est le trésorier de rattachement qui après avoir incorporé dans ses écritures les opérations décrites dans les balances des receveurs, établit une balance des comptes à l'agent comptable central du trésor.
- Le troisième niveau, est l'agent comptable central du Trésor qui établit la balance générale des comptes après avoir centralisé les opérations de l'ensemble des balances des trésoriers.

## 2-2 La comptabilité de l'Etat

La comptabilité de l'Etat est « tenue conformément au plan comptable établi par arrêté du ministre chargé des finances. La comptabilité de l'Etat est centralisée par l'agent comptable central du trésor. »<sup>4</sup>

La nomenclature générale des comptes du Trésor constitue l'ensemble des comptes particuliers que les comptables publics sont autorisés à utiliser pour la description de ces opérations. Un instrument de travail de la direction générale de la comptabilité publique et de la direction centrale du Trésor, elle lui permet d'obtenir à l'aide de centralisations statistiques, les renseignements qui lui sont

---

<sup>1</sup> Ali Bissaad, **Op.cit**, 2004, P 191.

<sup>2</sup> **Idem**. PP : 191-194.

<sup>3</sup> **Idem**. P196.

<sup>4</sup> Art 45 de décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991 fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics.

nécessaires pour la gestion de la trésorerie de l'Etat et le contrôle de l'exécution des lois de finances.

La nomenclature des comptes d'opérations en deniers comprend neuf groupes de comptes comme suit :<sup>1</sup>

- Groupe I « Caisse et portefeuille »
- Groupe II « Opérations budgétaires »
- Groupe III « Opérations du Trésor »
- Groupe IV « Correspondants »
- Groupe V « Opérations à classer »
- Groupe VI « Résultats »
- Groupe VII « Dettes garanties par l'Etat »
- Groupe VIII « Créances »
- Groupe IX « Valeurs inactives »

### **3- Les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS)**

Les concepts de la comptabilité générale, développés dans plusieurs réformes. En outre, toutes les entités publiques doivent établir un compte général, composé des comptes annuels, qui représentent l'interprétation économique des activités du service et du compte d'exécution du budget, qui renseigne sur la manière dont les autorisations budgétaires ont été utilisées.

#### **3-1- Le cadre conceptuel des IPSAS**

Les normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) sont des recommandations destinées à la présentation des comptes dans le secteur public. Elles font aujourd'hui largement autorité.

##### **3-1-1 Définition des normes IPSAS**

Les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) sont des normes d'information financière et de comptabilité applicables aux pouvoirs publics. Elles sont développées par l'IPSAS Board (IPSASB), organisation créée en 1987 par l'IFAC (International Federation of Accountants) et qui a pour mission de développer des normes comptables afin d'améliorer la qualité et la transparence des rapports financiers des entités du secteur public dans le monde entier.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Ali Bissaad, **Op.cit**, 2004, P 131.

<sup>2</sup> Sabrina Bellanca et Julien Vandernoot, **La comptabilité publique belge et ses implications par rapport aux normes internationales**, la revue du financier, Bruxelles, 2008, PP 111-113.



Ces normes traitent de la présentation, de la forme et du contenu des états financiers, des obligations d'information et du traitement comptable de différentes transactions et de certains éléments d'actif et de passif. Elles s'appliquent aux états financiers à vocation générale.<sup>1</sup>

### **3-1-2 Principes de base des normes IPSAS**

Les IPSAS se basent sur les principes suivants :<sup>2</sup>

- Comptabilité d'engagement, c'est l'engagement juridique, qui se situe avant même la consommation du crédit budgétaire, c'est-à-dire au stade de la commande.
- Comptabilité d'exercice, est l'application du principe de constatation des droits et des obligations, ce qu'il est mis en œuvre dans la comptabilité d'entreprise, c'est-à-dire de l'enregistrement des actifs non courants, comme les immobilisations, en actifs et non en dépenses.

### **3-2 Les applications des IPSAS dans le monde**

Il existe quatre niveaux dans le degré d'adoption des normes par les états :<sup>3</sup>

#### **3-2-1 Niveau 1**

C'est le niveau des gouvernements qui ont décidé de réaliser leur migration vers les IPSAS et qui ont entrepris un programme de réformes de la comptabilité publique, sous la pression ou avec l'encouragement du fond monétaire international (FMI), de la banque mondiale ou de la commission européenne, qui voient dans les IPSAS un bon moyen d'obtenir une meilleure transparence financière, et donc un meilleur suivi des subventions et soutiens donnés aux pays notamment : Albanie, Algérie, Bangladesh, Barbade, Slovaquie, Uruguay.

#### **3-2-2- Niveau 2**

Au niveau 2 se trouvent les pays qui ont commencé à mettre en place le planning de l'adoption des IPSAS, qui ont adapté leur législation, et qui ont commencé à rédiger leurs propres normes inspirées des IPSAS : l'Afghanistan, l'Azerbaïdjan, les îles Caïman, Chypre, le Timor oriental, les Hongrie, l'Indonésie, le Liban, les Maldives, la Mongolie, la Hollande, la Norvège, le Pakistan, le Vietnam.

---

<sup>1</sup> Pina et Torres, "Reshaping Public Sector Accounting : An International Comparative View", **Canadian Journal of Administrative Sciences**, Vol. 20, n° 2, 2003, PP 334-350.

<sup>2</sup> Jean-François des ROBERT et Jacques COLIBERT, **Les normes IPSAS et le secteur public**, DUNOD, Paris, 2008, P39.

<sup>3</sup> **Idem**, P250.

### 3-2-3- Niveau 3

Ce sont les pays qui ont adopté dès 2006 leurs nouveaux standards inspirés des IPSAS, et qui les ont mis en œuvre au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2006 au niveau de la comptabilité publique de l'état ou du gouvernement. Principalement la France qui a publié ses premiers états financiers en date du 31 décembre 2006 pour l'ensemble des entités gouvernementales, l'Italie et le Japon qui sont également très avancés.

### 3-2-4- Niveau 4

C'est le niveau des pays qui sont le plus en avance parce que leurs normes comptables publiques étaient déjà proches des IPSAS au départ, et qu'ils ont entrepris la réforme il y a plus de cinq ans : Canada, Australie, Nouvelle-Zélande, Grande-Bretagne et les États-Unis.

Au niveau mondial, les IPSAS ne seront sans doute pas obligatoires à l'horizon 2008-2010, parce que l'IPSASB n'a aucun moyen de les imposer. La commission européenne se contente d'en encourager l'adoption, et même de planifier celle-ci dans ses programmes d'assistance technique, comme elle l'a fait en Hongrie, au Liban en Lituanie et en Lettonie.

La banque mondiale favorise également fortement l'adoption des IPSAS en finançant des programmes de réforme comptable incluant leur mise en œuvre, comme en Algérie, au Maroc, au Vietnam, et au Pakistan.

## 3-3 Facteurs positifs et négatifs de l'application des IPSAS

Les réformes de l'outil comptable de l'Etat se sont avérées nécessaires afin d'améliorer de manière significative l'efficacité comptable.

### 3-3-1 Les facteurs positifs de l'application des IPSAS

L'adoption des normes IPSAS revêt notamment les avantages suivants, largement reconnus :

- l'harmonisation comptable, qui permet plus grande cohérence et meilleure comparabilité des états financiers au cours du temps et entre différentes organisations.<sup>1</sup>
- Une des raisons pour lesquelles les gouvernements adopteraient les IPSAS est le fait de pouvoir consolider les états.<sup>2</sup>
- amélioration du contrôle interne et de la transparence de l'actif et du passif;
- informations plus complètes et plus cohérentes sur les coûts et les recettes propres à faciliter la gouvernance de l'organisation.

---

<sup>1</sup> Christiaens J, Reyniers B et Rollé C, Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique, Revue Internationale des Sciences administratives, 2010, PP 563-581.

<sup>2</sup> Idem. P 570.

### **3-3-2 Les facteurs négatifs de l'application des IPSAS**

L'application des normes IPSAS a des limites principalement :

- Le coût engendré par la mise en œuvre des IPSAS est susceptible de décourager les entités publiques dans l'adoption de ces normes. En effet, des frais de formation, d'engagement de personnel, de consultances, liés aux changements organisationnels.
- Le manque de connaissances et le peu d'expérience des entités publiques en la matière constituent des facteurs de découragement pour l'adoption de ces normes.<sup>1</sup>
- Les IPSAS, étant fortement inspirées des normes IAS/IFRS, certains concepts peuvent paraître non pertinents et certaines procédures difficiles à mettre en place compte tenu des caractéristiques propres au secteur public.

## **Section 02 : Le budget de l'Etat et agents d'exécution**

D'un point de vue technique, le budget de l'Etat est un document comptable. Il est préparé en plusieurs phases :

- 1ère phase: préparation gouvernementale (février à mai, année n).
- 2ème phase: vote du budget par le parlement (octobre à décembre, année n).
- 3ème phase: exécution et contrôle (1er janvier au 31 décembre, année n+1).

### **1- Le budget de l'Etat**

Le budget acte de prévision et d'autorisation des dépenses et recettes publiques de l'année.

#### **1-1- Le cadre juridique du budget de l'Etat**

La législation relative à la procédure budgétaire annuelle se résume surtout à quelques brefs aspects des principales questions qui intéressent le législateur, elle se présente comme suit.

##### **1-1-1 Définition du budget**

Au terme de l'article 3 de la loi 90-21, relative à la comptabilité publique « Le budget est l'acte qui prévoit et autorise pour l'année civile, l'ensemble des recettes, des dépenses de fonctionnement et des dépenses d'investissements dont les dépenses d'équipements publics et les dépenses en capital».

##### **1-1-2 Le contenu du budget**

Le budget de l'établissement public comprend un titre de recettes et un titre de dépenses.

---

<sup>1 1</sup> Christiaens J, Reyniers B et Rollé C, **Op.cit**, P 573.

### **1-1-2-1 Les recettes**

Les recettes se décomposent entre recettes budgétaires et recettes extrabudgétaires.

#### **1-1-2-1-1- Les recettes budgétaires**

Elles contiennent les recettes fiscales et les recettes non fiscales :

- Les produits des exploitations industrielles et commerciales et des produits des établissements publics à titre d'exemple : les dividendes.
- Les taxes, redevances et recettes assimilées.
- Les intérêts des avances, des prêts et des dotations.
- Les cotisations sociales.
- Les recettes provenant de l'extérieur.
- Les impôts: qui se divisent en deux sections impôts directs et impôt indirects.
- Les impôts directs : principalement IRG (l'impôt sur le revenu).
- Les impôts indirects : la plus connu TVA (taxe sur la valeur ajoutée).

#### **1-1-2-1-2- Les recettes extrabudgétaires**

Les recettes d'emprunt, elles sont des ressources de trésorerie.

### **1-1-2-2- Les dépenses**

Les dépenses publiques sont les dépenses de l'Etat qui figurent dans le budget de l'Etat voté chaque année par le parlement.

Elles sont traditionnellement classées en deux catégories :

- Les dépenses ordinaires, qui sont les dépenses de transferts et les dépenses de fonctionnement<sup>1</sup>.
- Les dépenses en capital, qui sont les équipements militaires et les investissements civils.

### **1-1-3- Les grands principes budgétaires**

Les grands principes du budget de l'Etat sont les suivants :

#### **1-1-3-1 L'annualité budgétaire**

C'est un principe selon lequel les autorisations de dépenses, les prévisions de recettes ne sont valables que pour une année.<sup>2</sup>

#### **1-1-3-2- L'universalité budgétaire**

Le budget doit réunir en une seule masse toutes les ressources publiques et doit imputer sur cette masse l'ensemble des dépenses publiques, pour leur valeur réelle, sans limite, contraction ou affectation.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Art 24 de la loi organique 84-17 du 07 juillet 1984.

<sup>2</sup> **Manuel de contrôle des dépenses engagées**, RADP, 2007, P9.

<sup>3</sup> **Idem**, P10.

### **1-1-3-3- L'unité budgétaire**

L'unité budgétaire est un principe de droit budgétaire selon lequel tous les éléments budgétaires doivent être rassemblés dans un seul document.<sup>1</sup>

### **1-1-3-4- La spécialité budgétaire**

Le principe de la spécialité des crédits signifie que « les crédits prévus et autorisés dans le budget ne constituent pas une masse globale permettant de faire face indifféremment aux dépenses, mais une série de crédits correspondant à une opération précise, avec un montant fixé».<sup>2</sup>

### **1-1-3-5- La sincérité budgétaire**

Les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'état ; leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler.

### **1-1-3-6- L'équilibre budgétaire**

L'équilibre budgétaire signifie l'égalité entre les ressources prévues et les dépenses publiques.

## **1-2 La conception et le vote du budget**

L'élaboration du budget relève de la compétence exclusive de pouvoir exclusif, dans la mesure où le budget constitue la traduction de la politique de gouvernement, il paraît légitime que celui-ci soit chargé de la préparation de ce texte. En outre, seul le gouvernement dispose des ressources techniques et humaines nécessaires à la mise au point du budget.

### **1-2-1 L'élaboration du budget**

L'élaboration du budget passe par les principales phases : la préparation et le vote.

#### **1-2-1-1 Les auteurs du budget**

- Le ministre des finances, sous l'autorité du premier ministre, le ministre des finances prépare les projets de lois de finances qui sont arrêtés en conseil des ministres.<sup>3</sup>
- Le premier ministre, il fixe la stratégie budgétaire, à partir des grands choix qui lui sont proposés par le ministre des finances, et il rend les arbitrages sur les désaccords pouvant opposer le ministre des finances et les ministres dépensiers.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> François Chauvel, **L'essentiel des finances publiques**, édition l'extenso, Paris, n° 14, 2013, P25.

<sup>2</sup> Manuel de contrôle des dépenses engagées, **Op.cit**, 2007, P12.

<sup>3</sup> François Chauvel, **Op.cit**, 2013, P 39.

<sup>4</sup> **Idem**. P39.

### **1-2-1-2 La préparation du budget**

La préparation du budget peut être décomposée en quatre étapes comme suit:<sup>1</sup>

#### **1-2-1-2-1- L'orientation budgétaire**

Le ministre des finances inscrit « ses orientations budgétaires et ses instructions aux ministres pour la préparation de leur budget dans une note méthodologique d'orientation adressée à l'ensemble des ministres ».

#### **1-2-1-2-2- La négociation et l'arbitrage**

Elle regroupe la négociation et l'arbitrage.

- La négociation, le ministre des finances organise avec chaque ministre des réunions d'économie structurelles visant à examiner les projets des politiques publiques pour instruire les demandes de crédits.
- L'arbitrage, la répartition des crédits par programme, un cycle réunions entre la direction du budget et les services des ministères pour procéder à la répartition des plafonds des crédits, les arbitrages sont rendus.

#### **1-2-1-2-3- L'adoption en conseil des ministres**

Le projet de la loi de finances est délibéré en Conseil des ministres après avis du Conseil d'Etat puis déposés par le premier ministre sur le bureau de l'Assemblée Populaire Nationale, au plus tard le 30 septembre de l'année préparatoire.<sup>2</sup>

#### **1-2-1-2-4- Etape parlementaire**

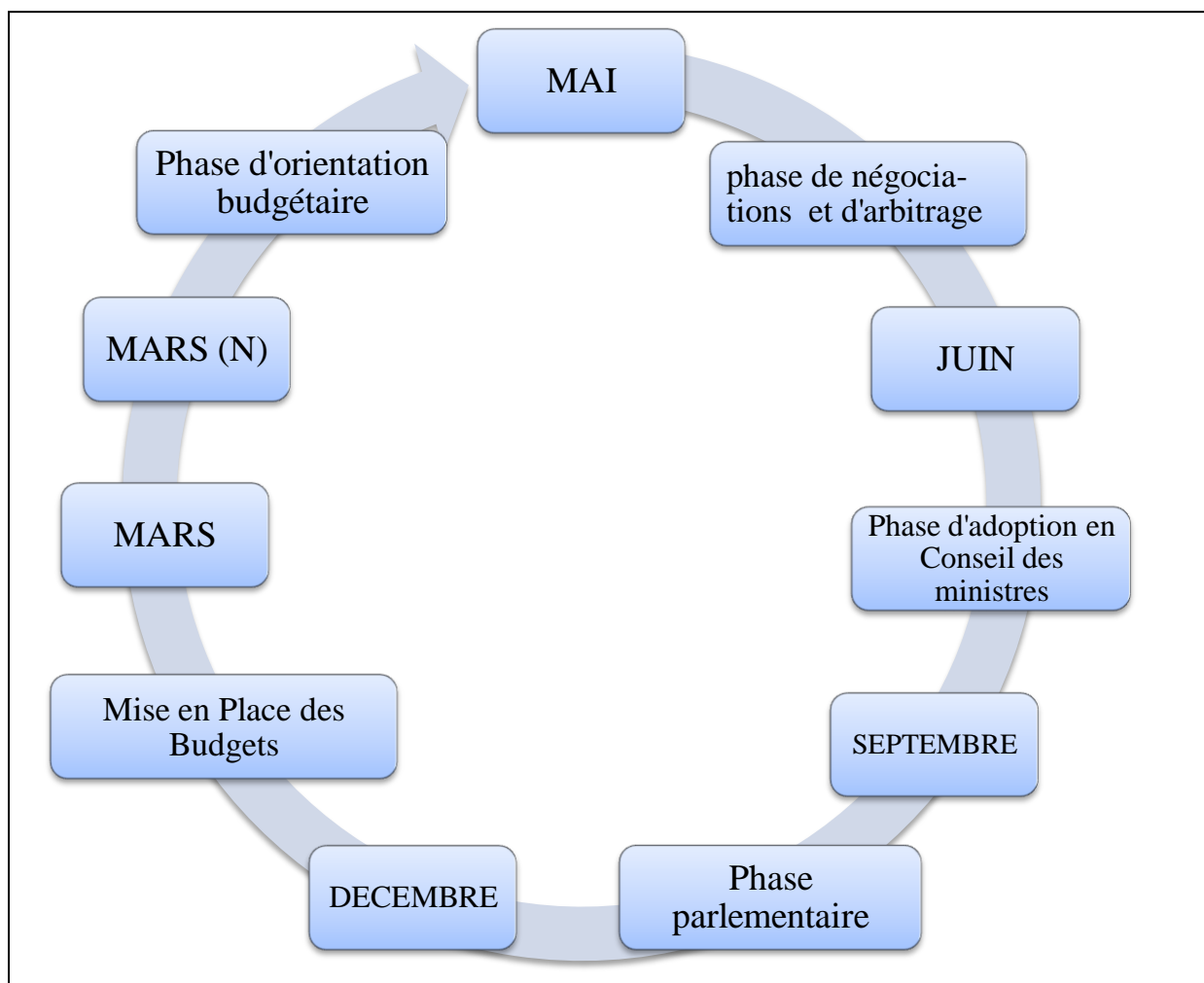
Le parlement adopte la loi de finances dans un délai de soixante quinze (75) jours au plus tard, à compter de la date de son dépôt.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup>Moussa Oudai, Essai d'application de la gouvernance budgétaire axée sur la gouvernance en Algérie, mémoire élaboré en vue d'obtention d'un diplôme de magistère en Sciences de gestion, école supérieure de commerce, Alger, 2010, PP 64-67.

<sup>2</sup>Décret présidentiel n°96-438, JORABP n°75, 8 décembre 1996, P5.

<sup>3</sup>Idem. P5

**Figure n° 01** : Phase de préparation du budget de l'Etat

Source : Moussa Oudai, Op.cit, 2010, P67.

### 1-2-1-3 Le vote du budget

Pour simplifier et accélérer les procédures de vote des lois de finances par le Parlement, il a été institué le système du vote global.

Dans ce cadre, sont votés globalement :<sup>1</sup>

- Les recettes du budget général de l'Etat.
- Les dépenses de fonctionnement, réparties par département ministériel.
- Les dépenses à caractère définitif du plan annuel, par secteur.
- Les recettes et les dépenses de chaque budget annexe.
- Les plafonds des dépenses autorisées dans les conditions fixées par la loi de finances, pour chaque catégorie de comptes spéciaux du trésor.
- Après son adoption par l'Assemblée populaire nationale, le projet de loi de finances est soumis au vote du Conseil de la Nation.

<sup>1</sup> Art n°70 de la loi 84-17 du 07 Juillet 1984.

## **2- La loi de finances**

La loi de Finances se prépare au niveau le plus fin, celui de l'appréciation des indicateurs d'activités, de résultat(s), d'objectif(s) retenus dans le budget de programme.

### **2-1- Définition de la loi de finances**

La loi de finances de l'année prévoit et pour chaque année civile « l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat, ainsi que les autres moyens financiers destinés au fonctionnement des services publics. Elle prévoit et autorise, en outre, les dépenses destinées aux équipements publics, ainsi que les dépenses en capital ».<sup>1</sup>

### **2-2- Les catégories de la loi de finances**

Les lois de finances sont au nombre de trois : la loi de finances de l'année, la loi de finances complémentaire et la loi de règlement.

#### **2-2-1- La loi de finances de l'année**

La loi de finances de l'année prévoit et autorise pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat, ainsi que les autres moyens financiers destinés au fonctionnement des services publics. Elle prévoit et autorise, en outre, les dépenses destinées aux équipements publics, ainsi que les dépenses en capital.<sup>2</sup>

En vertu du principe de séparation des pouvoirs, la loi de finances de l'année est préparée par le Gouvernement et discutée et contrôlée par le Parlement.

#### **2-2-2- La loi de finance complémentaire ou modificative**

Loi complétant ou modifiant en cours d'année, les dispositions de la loi de finances de l'année.

La loi de finances complémentaire ou modificative est une dérogation aux principes d'annualité et d'unité budgétaires.<sup>3</sup>

#### **2-2-3- La loi de règlement budgétaire**

C'est l'acte par lequel il est rendu compte de l'exécution d'une loi de finances et, le cas échéant, des lois de finances complémentaires ou modificatives afférentes à chaque exercice.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Art n° 3 de la loi N° 84-17 du 07 Juillet 1984.

<sup>2</sup> **Manuel des dépenses engagées, Op.cit**, 2007, P 13.

<sup>3</sup> **Idem**, P23.

<sup>4</sup> **Idem**, P 13.



## **2-3- L'exécution de la loi de finance**

Dès son adoption par le Parlement, la loi de finances doit être promulguée et publiée au Journal officiel de la république algérienne démocratique et populaire.

La loi de finances de l'année entre en vigueur le premier janvier. L'exécution de la loi de finances est l'ensemble des décisions prises par le pouvoir exécutif (Gouvernement) pour effectuer le recouvrement des recettes et la consommation des crédits votés par le Parlement.

## **3- Les agents d'exécution des opérations financières**

L'exécution des opérations financières publiques nécessite l'intervention de plusieurs agents qui ont des statuts et des rôles différents.

### **3-1- Les ordonnateurs**

L'ordonnateur est toute personne ayant qualité au nom de l'Etat, d'une collectivité locale, d'un établissement public pour contracter, constater, liquider une créance ou une dette et pour prescrire, soit le recouvrement (créance), soit le paiement (dette). Généralement placé à la tête d'un service public.

#### **3-1-1- Fonctions des ordonnateurs**

L'ordonnateur a pour mission principale, le fonctionnement de son service dans les meilleures conditions. Il doit normalement associer ses efforts pour assurer une meilleure prise en charge des besoins des usagers, tout en respectant la réglementation. Les fonctions de l'ordonnateur ne sont pas tous d'ordre financier ; il est d'abord le gestionnaire principal ou secondaire du service (au plan du droit administratif), il est l'ordonnateur (vu sous l'angle de la comptabilité publique).<sup>1</sup>

#### **3-1-2- Les différents ordonnateurs**

Il existe trois types des ordonnateurs : des ordonnateurs primaires ou principaux ; des ordonnateurs secondaires et ordonnateurs uniques.<sup>2</sup>

##### **3-1-2-1- Les ordonnateurs primaires ou principaux**

Sont ceux auxquels les autorisations budgétaires sont directement données et qui sont placés à la tête de la personne morale publique pour décider des recettes et des dépenses du budget.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Manuel des dépenses engagées, Op.cit, 2007, P85.

<sup>2</sup> Art. 25 et 27 de la loi 90-21.

### 3-1-2-2- Les ordonnateurs secondaires

L'ordonnateur secondaire est une autorité déconcentrée, dans les limites d'une circonscription territoriale, il exécute certaines opérations financières à l'exclusion de manquement de deniers. Les ordonnateurs secondaires rendent compte des mandats de paiement admis en dépense par des situations mensuelles aux ordonnateurs principaux. Ils tiennent une comptabilité des engagements et des ordonnancements des dépenses.<sup>2</sup>

### 3-1-2-3- Les ordonnateurs uniques

La qualité d'ordonnateur unique a été conférée au wali pour l'exécution des opérations d'équipement public déconcentrées<sup>3</sup>. Les programmes sectoriels déconcentrés de l'Etat (P.S.D), concernent les programmes d'équipement inscrits à l'indicatif du Wali dont l'autorisation de programme par sous secteur de la nomenclature est notifiée par décision programme du ministre chargé des finances ; conformément au programme annuel d'équipement retenu par le gouvernement.<sup>4</sup>

### 3-1-2-4- Les ordonnateurs suppléants

Les ordonnateurs suppléants sont désignés d'avance pour exercer des fonctions des ordonnateurs principaux, secondaires, uniques ou délégués lorsque ceux-ci sont absents ou empêchés.<sup>5</sup>

### 3-1-2-5- Les ordonnateurs délégués

Les ordonnateurs principaux ou secondaires peuvent désigner des agents à qui ils délèguent leurs signatures. Les mandataires ou délégués reçoivent des ordonnateurs une délégation de signature qui les autorise à accomplir certains actes sous le contrôle et la responsabilité de leurs supérieurs.<sup>6</sup>

## 3-2- Les comptables publics

Les comptables publics sont des agents nommés par le ministre des finances ; ou avec son agrément, chargés d'effectuer, au nom des organismes publics des tâches qu'ils sont en principes seuls à pouvoir accomplir, et qui se trouvent énumérés par Décret exécutif n° 90-334 du 27 octobre 1990 :

- La prise en charge et le recouvrement des recettes et des créances publiques.
- Le paiement des dépenses.
- La garde et la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux organismes publics.

<sup>1</sup> شلال زهير، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2014، ص105.

<sup>2</sup> Art 27 de la loi 90-21.

<sup>3</sup> Idem.

<sup>4</sup> Art. 16 du décret exécutif n° 98-227 du 13 juillet 1998, relatif aux dépenses d'équipement de l'Etat.

<sup>5</sup> Art 29 de la loi 90-21.

<sup>6</sup> زهير شلال، مرجع سبق ذكره، 2014، ص106.

- Le maniement des fonds et des mouvements de compte de disponibilités.
- La conservation des pièces justificatives des opérations et des documents de comptabilité.
- La tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent.

### **3-2-1- Classification des comptables**

Les organismes soumis aux règles de la comptabilité publique sont dotés de budgets autonomes, de compétences propres et d'agents distincts.

#### **3-2-1-1- Les comptables de l'Etat**

Les comptables de l'Etat sont les comptables principaux et les comptables secondaires.

##### **3-2-1-1-1- Les comptables principaux de l'Etat**

Les comptables principaux de l'Etat sont les suivants:<sup>1</sup>

- L'agent comptable central du trésor.
- Le trésorier central.
- Le trésorier principal.
- Les trésoriers de wilayas.
- L'agent comptable du budget annexe des Postes et Télécommunications.

##### **3-2-1-1-2- Les comptables secondaires de l'Etat**

Les articles 32 et 33 du décret 91-313 du 07-09-1991 confère la qualité de comptables secondaires de l'Etat aux receveurs des impôts, receveurs des domaines, receveurs des douanes, conservateurs des hypothèques. Ont également la qualité de comptables secondaires des postes et télécommunications : les receveurs des postes et télécommunications, les chefs de centre des postes et télécommunications.

#### **3-2-1-2- Les comptables des collectivités locales**

Les comptables des collectivités locales sont présentés comme suit :

##### **3-2-1-2-1 Wilaya**

Le trésorier de wilaya a la qualité de comptable principal du budget de la wilaya<sup>2</sup>.

##### **3-2-2-1-2- Les communes**

Le receveur communal est comptable principal du budget de la commune.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Art 31 du décret n° 91-313 du 07 Septembre 1991 fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics.

<sup>2</sup> Art 53 du décret 91-313 du 07-09-1991.

<sup>3</sup> Art 54, du décret 91-313 du 07-09-199.

### **3-2-2-1-3- Les comptables des E.P.A**

L'exécution des opérations budgétaires, la tenue de la comptabilité et le maniement des fonds des E.P.A. sont confiés à l'agent comptable principal qui est nommé ou agréé par le ministre chargé des finances.<sup>1</sup>

### **3-3- Les régisseurs**

Les régisseurs sont chargés de l'exécution de certaines dépenses et recettes les organismes publics.

#### **3-3-1- Définition**

L'article 49 de la loi 90-21 prévoit que des régisseurs peuvent être chargés d'effectuer, pour le compte des comptables publics, des opérations d'encaissement ou de paiement pour lesquelles leur responsabilité personnelle et pécuniaire pourra être engagée. En application de l'article précitée, le décret exécutif n° 93-108 du 05-05-1993 a fixé les modalités de création, d'organisation et de fonctionnement des régies de recettes et de dépenses.

#### **3-3-2- Fonctionnement de la régie**

Les régisseurs sont astreints à la tenue d'une comptabilité dont la forme est fixée par le ministre des finances. Cette comptabilité doit faire ressortir à tout moment :<sup>2</sup>

- Pour les régies de recettes, les encaissements, les versements et la situation de leur encaisse.
- Pour les régies de dépenses, les avances reçues, les fonds utilisés et les fonds disponibles.

#### **3-3-3- La responsabilité des régisseurs**

Les régisseurs sont soumis au contrôle du « comptable assignataire et de l'ordonnateur auprès duquel ils sont placés. Ils sont soumis également aux vérifications de l'inspection générale des finances. Leur responsabilité peut être administrative, pénale, personnelle et pécuniaire. Cette dernière stipule que les régisseurs sont soumis à une responsabilité personnelle et pécuniaire au titre des opérations d'encaissement ou de paiement qu'ils effectuent.»<sup>3</sup>

### **3-4- Les contrôleurs financiers**

Contrôleur financier est un agent contribuant à l'exécution des opérations financières publiques. Il est nommé par le ministère des finances et placé sous sa seule autorité : haut fonctionnaires des finances disposant d'un statut particulier, il bénéficie d'une totale indépendance vis-à-vis de l'établissement

---

<sup>1</sup> Art 66 et 67, du décret 91-313 du 07-09-1991.

<sup>2</sup> Art 49, de la loi 90-21.

<sup>3</sup> Ali Bissaad, Op.cit., 2004, P 114.

public contrôlé et remplit une fonction qui dépasse largement une tâche de simple contrôle puisqu'il tient également un rôle de conseil et d'information.<sup>1</sup>

### **3-4-1- Les missions du contrôleur financier**

Son activité de contrôle porte tout d'abord sur l'engagement des dépenses par l'ordonnateur dépensier. Si l'engagement est régulier et conforme, le contrôleur financier donne son accord sous la forme d'un visa.

L'activité de contrôle porte par ensuite sur l'ordonnancement de la dépense. Il garantit la bonne application des dispositions législatives et réglementaires en contrôlant par exemple si un marché public passé par le ministère dépensier auprès duquel il est placé est conforme aux règles posées par le Code des marchés publics.<sup>2</sup>

### **3-4-2- La responsabilité du contrôleur financier**

Sa responsabilité est définie à partir des éléments suivants :<sup>3</sup>

- **Amendes**, la Cour des comptes est compétente pour prononcer des sanctions sous forme d'amendes à l'encontre de tout agent public qui a agi en inobservation des règles de discipline budgétaire et financière.
- **Responsabilité devant le ministre des finances**, Les obligations du contrôleur financier laisse entendre qu'ils sont soumis à un régime de responsabilité strict. D'abord, le contrôleur financier est tenu d'adresser à la fin de chaque année budgétaire un compte rendu au ministre des finances. Ensuite, il est astreint à la tenue d'une comptabilité des engagements, des registres de consignation des visas et des rejets et le suivi des effectifs par chapitre budgétaire.

## **Section 03 : Les procédures d'exécution des opérations financières publiques**

Contrairement au droit budgétaire où les dépenses sont étudiées avant les ressources, en comptabilité publique « la règle » n'est toujours respectée. Une bonne partie des auteurs préfèrent aborder les procédures d'exécution des recettes publiques avant les dépenses. Une simple imitation ou tout simplement parce que la procédure est plus complexe au niveau des dépenses que dans l'exécution des recettes.

---

<sup>1</sup> Gilbert ORSONI, **Finances publiques**, Edition PUBLISUD, Paris, 1989, P346.

<sup>2</sup> Gilbert Orsoni, **Op.cit.**, 1989, P 347.

<sup>3</sup> Ali bissaad, **Op.cit.**, 2004, P 123.

## **1- L'exécution des recettes publiques**

Ces ressources publiques sont très diverses, mais leur trait est commun elles sont nécessaires pour effectuer des dépenses.

### **1-2- Conditions d'exécution des recettes publiques**

Deux conditions préalables doivent être conjointement réalisées pour l'exécution régulière des recettes publiques :<sup>1</sup>

- Une condition de fond, de droit fiscal, administratif ou civil : l'existence de créances publiques.
- Une condition de forme, de droit budgétaire : l'autorisation annuelle donnée par la loi de finances.

### **1-3- La procédure générale d'exécution des recettes publiques**

Procédure normale d'exécution des recettes publiques incombe séparément aux ordonnateurs et aux comptables et doit être réalisée par des actes de constatation de liquidation et de recouvrement.<sup>2</sup>

La procédure d'exécution des recettes suit les phases suivantes :

#### **1-3-1- La constatation des créances publiques**

Les recettes publiques ont pour origine des créances qui résultent de l'application des lois, règlements, décisions de justice. La constatation de droit est à la fois matérielle et juridique, elle consiste à s'assurer de la réalité des faits générateurs des créances publiques, mais aussi le leur inclusion dans le champ d'application des dispositions juridiques d'où résultent ces créances.<sup>3</sup>

#### **1-3-2- Liquidation**

Après avoir constaté leur existence juridique, l'ordonnateur doit « déterminer le montant des droits de l'organisme public, il doit arrêter le montant de la dette. Cette opération matérielle consiste en l'application des bases et taux fixés par les lois, règlements, les décisions de justice et les conventions.»<sup>4</sup>

Les modalités de la liquidation de la plupart des créances sont fixées par les lois de finances mais également par d'autres textes législatifs et réglementaires.

#### **1-3-3- L'émission des titres de recettes**

Les opérations préparatoires de constatation et de liquidation des recettes publiques peuvent être faites par les collaborateurs de l'ordonnateur, alors que

---

<sup>1</sup> Jacques Magnet, **Op.cit.**, 2001, P41.

<sup>2</sup> Art 14 et 15 de la loi 90-21.

<sup>3</sup> Jacques Magnet, **Op.cit.**, 2001, P 48.

<sup>4</sup> Ali Bissaad, **Op.cit.**, 2004, P 137.

les titres de recette correspondants à ces droits sont émis par les ordonnateurs et adressés par eux aux comptables publics qui sont chargés de les recouvrer.

### 1-3-4- Le recouvrement

Le recouvrement correspond à la phase comptable. Les comptables doivent faire, sous leur responsabilité, toutes les diligences nécessaires pour que les créances publiques qu'ils ont prises en charge soient acquittées par les débiteurs. Le recouvrement, permet d'intégrer les créances de l'administration au Trésor public.

Les modalités de recouvrement diffèrent selon la nature de la recette : recouvrement amiable ; recouvrement forcé.

#### 1-3-4-1- Le recouvrement amiable

Le recouvrement amiable passe par les étapes suivantes :

- **La prise en charge**, c'est l'opération par laquelle le comptable devient personnellement débiteur à l'égard de l'organisme public du montant de la recette qu'il est chargé de recouvrer après avoir inscrit son montant sur le registre prévu à cet effet.
- **Contrôle**, afin que la prise en charge soit régulière, le comptable est tenu d'exercer les contrôles ci-après :
  - L'autorisation de percevoir la recette par une disposition légale ou réglementaire.
  - La régularité au plan matériel, des annulations et des réductions des titres de recettes. Ce dernier contrôle consiste à s'assurer, d'après les éléments dont il dispose, que l'ordre d'annulation ou de réduction est justifié.
- **Modes de règlement**, Le redevable dispose de plusieurs mode de règlement, versement en numéraire, remise de chèques bancaires ou postaux, par versement à un compte ouvert au nom du comptable chargé du recouvrement. Dans certains cas particuliers, le règlement peut avoir lieu par la remise d'effets de commerce (traites) ou d'obligations cautionnées (moyen de paiement à terme).
- **Ordre de recette rendu exécutoire (état exécutoire)**, en cas de non-paiement par le redevable de sa dette à l'expiration du second délai, le comptable adresse une copie de l'ordre de recette certifiée conforme à l'ordonnateur l'ayant émis pour le rendre exécutoire.<sup>1</sup>  
L'ordonnateur dispose d'un délai maximum de 15 jours pour renvoyer l'état exécutoire au comptable assignataire, lequel l'adresse au receveur des impôts du lieu de résidence du débiteur, aux fins de recouvrement.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Les dispositions du décret 93-46 du 06 février 1993, fixant les délais de paiement des dépenses.

<sup>2</sup> Art 17 du décret 93-46 du 06 février 1993, fixant les délais de paiement des dépenses.

### 1-3-4-2- Le recouvrement forcé

En possession d'un état ou titre exécutoire, le receveur des impôts est habilité par la loi à utiliser les procédures d'exécution forcée lorsque le débiteur ne se libère pas à l'échéance.

Il s'agit de celles du droit commun ou d'une procédure particulière aux créances fiscales, (l'avis à tiers détenteur ATD).

#### 1-3-4-2-1- Les procédures de droit commun

Les procédures d'exécution forcée de droit commun comprennent : la saisie-arrêt, la saisie-exécution, la saisie brandon, la saisie foraine, la saisie revendication et la saisie immobilière.

- **La saisie-arrêt**, est une procédure par laquelle un créancier (le saisissant) immobilise entre les mains d'un tiers (le tiers-saisi) les sommes dues à son débiteur pour en demander l'attribution à son profit. Elle s'analyse comme un acte conservatoire, qui après jugement de validité, devient un acte d'exécution.<sup>1</sup>

Le comptable recourt à la saisie-arrêt dans trois cas :

- \* En matière fiscale, lorsque l'impôt ne bénéficie plus de privilège, car lorsque l'impôt est privilégié, le receveur utilise la procédure spéciale de l'Avis à Tiers Détenteur (A.T.D.).
- \* En matière d'amendes et condamnations pécuniaires.
- \* En matière de créances étrangères à l'impôt et au domaine.
- **Saisie-exécution**, est un acte de poursuite qui a pour objet de mettre les meubles corporels du débiteur sous main de justice. Elle est exercée par les receveurs des impôts.

#### - **Autres saisies**

Les autres saisies sont les suivantes :

- \* Saisie brandon, est une saisie exécution portant sur les fruits pendants par branche et par racine, elle est pratiquée six (06) semaines avant maturité. La vente s'effectue sur pieds lors de la maturité.
- \* Saisie foraine, est une saisie exécution des biens apportés par un redevable ne résidant pas dans la commune du créancier.
- \* Saisie conservation, est une procédure qui peut être utilisée dans le cas où les effets déjà saisis seraient transférés chez un tiers.
- \* Saisie immobilière, elle est utilisée dans des cas exceptionnels lorsque les autres moyens de recouvrement s'avèrent impossibles, et nécessite l'autorisation préalable du directeur des impôts de la wilaya après avis du wali.

---

<sup>1</sup> Art. 355 de l'Ordonnance n° 66-154 du 8 juin 1966 modifiée et complétée, portant code de procédure civile.



### **1-3-4-2-2- L'Avis à Tiers Détenteur (A.T.D)**

L'avis à tiers détenteur est un « acte de procédure qui permet au comptable, sur une simple demande d'obliger un tiers à lui verser, sur les fonds dont il est dépositaire, détenteur ou débiteur à l'égard d'un redevable, les impôts dus par ce dernier. »<sup>1</sup>

Le délai de validité de l'avis à tiers détenteurs est d'une durée de quatre années si le redevable est une personne morale. Si le redevable est une personne physique l'avis est valable pendant un délai d'un an<sup>2</sup>.

## **2- L'exécution des dépenses publiques**

Outre les procédures d'exécution des recettes publiques, les finalités de la comptabilité publique s'inscrivent dans les dispositions des autres grands volets réglementaires principalement la réglementation des dépenses publiques.

### **2-1- Les conditions d'exécution des dépenses publiques**

De même que la réalisation des recettes publiques, l'exécution régulière des dépenses publiques suppose réunies de deux conditions :<sup>3</sup>

- une condition de fond, de droit administratif ou civil : l'existence de dettes des organismes publics.
- une condition de forme de droit budgétaire : l'autorisation annuelle donnée par le budget de ces organismes.

### **2-2- La procédure générale d'exécution des dépenses publiques**

La règle principale en la matière : les dépenses des organismes publics doivent être prévues dans leurs budgets et être conformes aux lois et règlements. Les opérations de dépenses consistent en l'utilisation des crédits autorisés<sup>4</sup>. Ces opérations se réalisent à travers les actes d'engagement, de liquidation, d'ordonnancement ou de mandatement et de paiement.

#### **2-2-1- L'engagement**

L'engagement est « l'acte ou le fait dont l'intervention implique une création ou une augmentation de dépenses. Du point de vue du créancier, l'engagement se présente comme une promesse d'être payé. Du point de vue de l'administration, il s'analyse comme la consignation d'un crédit. »<sup>5</sup> Il faut donc disposer au préalable du crédit budgétaire nécessaire pour face à la dépense en

---

<sup>1</sup> Ali Bissaad, **Op.cit.**, 2004, P 161.

<sup>2</sup> Art 384 du Code des impôts directs et taxes assimilées.

<sup>3</sup> Jacques Magnet, **Op.cit.**, 2001, P 65.

<sup>4</sup> Art. 11 de la loi 90-21, relative à la comptabilité publique.

<sup>5</sup> Ali Bissaad, **Op.cit.**, 2004, P 169.

question qui doit normalement découler de l'engagement et réserve ce crédit afin que d'autres opérations ne soient pas engagées sur ce même crédit.<sup>1</sup>

### **2-2-1-1- Formes d'engagement**

L'engagement comptable consiste à réserver les crédits nécessaires à l'acquittement de ces dépenses.

Quant à l'engagement juridique, est l'acte juridique ou le fait matériel d'où résulte la dette publique.

La différence entre les deux formes d'engagement résulte de l'origine des dettes publiques. En effet, « lorsque l'organisme public s'engage volontairement, l'engagement comptable vient avant l'engagement juridique. Par contre lorsque l'organisme public se trouve involontairement engagé, la procédure diffère puisque l'engagement juridique vient avant l'engagement comptable.»<sup>2</sup>

### **2-2-1-2- Suivi des engagements**

La comptabilité des engagements a pour objet de déterminer à tout moment le montant des engagements pris par rapport aux crédits de fonctionnement, aux autorisations de programmes ou aux crédits de paiement et le montant des soldes disponibles.<sup>3</sup>

### **2-2-2- La liquidation**

La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant exact de la dépense.

#### **2-2-2-1- Définition de la liquidation**

La liquidation réunit deux opérations distinctes mais complémentaires : la constatation du service fait et le calcul du montant de la dépense.

Pour ce qui est de la constatation de la dette, elle consiste à s'assurer de la réalité des faits sur lesquels sont fondés les droits des créanciers, mais aussi de leur conformité aux actes d'engagement. Ainsi, la liquidation des créances des entrepreneurs et fournisseurs résultent de la constatation de l'exécution des travaux ou de la livraison des fournitures, mais aussi de leur conformité aux stipulations des marchés.<sup>4</sup>

Simultanément ou après la constatation, l'organisme public procède à la liquidation proprement dite, c'est-à-dire le calcul du montant des dettes publiques. Elle nécessite le recours à des procédés techniques complexes afin de déterminer le montant à payer.

---

<sup>1</sup> Art. 18 du décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991, fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics.

<sup>2</sup> Ali Bissaad, **Op.cit**, 2004, P168.

<sup>3</sup> **Idem**, P170.

<sup>4</sup> Jacques Magnet , **Op.cit**, 2001, P 74.

### **2-2-2-2- Autorités compétentes**

En générale, c'est l'ordonnateur qui est chargé de la liquidation de la dépense publique. Néanmoins, l'intervention d'autres agents publics est possible. Il s'agit notamment :

- Des gestionnaires chargés des opérations de constatation.
- Les dépenses payables sans ordonnancement.
- Le juge si les créanciers contestent devant les tribunaux les fondements de la liquidation.

### **2-2-2-3- Formes de liquidation**

La liquidation des dépenses publiques peut être faite suivant trois procédures :<sup>1</sup>

- Les créanciers peuvent prendre l'initiative de la liquidation, en présentant à l'administration des factures, mémoires et autres décomptes.
- En second lieu, la liquidation peut se faire suite à un commun accord entre l'administration et le créancier.
- En dernier lieu, l'administration peut procéder à une liquidation unilatérale à la base des documents qui sont en sa possession.

### **2-2-3- L'ordonnancement**

L'ordonnancement ou le mandatement est « l'acte par lequel est donné l'ordre de payer la dépense publique. »<sup>2</sup> C'est un acte qui établit la liaison entre l'ordonnateur et le comptable public dans la procédure d'exécution des dépenses publiques, en permettant de passer du stade des opérations administratives au stade des opérations comptables.<sup>3</sup>

#### **2-2-3-1- Autorités compétentes**

L'ordonnancement est une attribution exclusive des ordonnateurs<sup>4</sup>. Ces derniers sont chargés d'émettre les ordres de paiement dans la limite de leurs attributions reconnues par les lois et règlements.

Toutefois, si les ordonnateurs refusent d'ordonnancer des dépenses de l'Etat résultant de décisions de justice devenues définitives dans le délai de quatre (04) mois quand le créancier est un organisme public et deux (02) mois quand le bénéficiaire de la décision de justice est un particulier ou une entité ne relevant pas du domaine de la comptabilité publique, la dite dépense est payée d'office sans ordonnancement.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Jacques Magnet, **Op.cit**, 2001, P 75.

<sup>2</sup> Art 21 de la loi 21-90.

<sup>3</sup> Ali Bissaad , **Op.cit**, 2004, p176.

<sup>4</sup> Art. 23 de la loi 90-21.

<sup>5</sup> Ali Bissaad, **Op.cit**, 2004, P179.

### **2-2-3-2- Formes d'ordonnancement**

L'acte d'ordonnancement est désigné différemment selon l'agent public dont il émane. S'il est émis par un ordonnateur principal de l'Etat, il porte le nom d'ordonnance de paiement, alors s'il est émis par un ordonnateur secondaire de l'Etat, il est appelé mandat de paiement.<sup>1</sup>

### **2-2-4- Le paiement**

Les ordonnances et mandats émis par les ordonnateurs sont adressés par eux aux comptables.

#### **2-2-4-1- Définition du paiement**

Le paiement est l'acte par lequel un organisme public se libère de sa dette.<sup>2</sup> Toutefois, le paiement n'est pas une simple opération de caisse, le comptable exerce un rôle important en matière de contrôle de la régularité de la dépense avant qu'il procède d'exercer son rôle de caissier, c'est-à-dire procéder au règlement de la dépense. Le règlement doit libérer l'organisme public de sa dette.

#### **2-2-4-2 Le contrôle**

En tant qu'agent payeur, le comptable doit s'assurer avant d'admettre une dépense au paiement :<sup>3</sup>

- de la conformité de l'opération avec les lois et règlements en vigueur.
- de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué.
- de la régularité des opérations de liquidation de la dépense.
- de la disponibilité des crédits.
- que la créance n'est pas atteinte par une déchéance ou frappée d'opposition.
- du caractère libératoire du paiement.
- des visas des contrôles prévus par les lois et règlements en vigueur.
- de la validité de l'acquis libératoire.

## **3- Les opérations de trésorerie**

Les opérations de trésorerie sont des opérations distinctes aux opérations budgétaires.

### **3-1- Définition des opérations de trésorerie**

Les opérations de trésorerie sont définies par « tous les mouvements de fonds en numéraires, en valeurs mobilisables, en comptes de dépôts, en comptes courants, en comptes de créances et de dettes ».<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Art. 7 du décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991, fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics.

<sup>2</sup> Art. 14 et 16 de la loi n° 90-21.

<sup>3</sup> Jacques Magnet, **Op.cit.**, 2001, PP 78-79.

<sup>4</sup> Art 10 de la loi 90-21.

Les opérations de trésorerie sont donc, tous les mouvements de fonds et de valeurs ou de comptes de créances ou de dettes des organismes publics qui ne constituent ni des recettes, ni des dépenses, pour les motifs suivants :<sup>1</sup>

- Soit parce qu'ils sont internes à ces organismes et n'affectent pas leur situation envers les autres organismes publics ou privés ou les particuliers.
- Soit parce qu'ils ont pour contrepartie un mouvement inverse qui rétablira la situation initiale à terme plus ou moins éloigné.
- Soit enfin parce qu'ils sont faits pour le compte d'autres organismes publics ou privés ou de particuliers.

### 3-2- La gestion de la trésorerie

La trésorerie publique est « l'ensemble des moyens de paiement à la disposition des organismes publics. Elle est donc constituée par l'ensemble des fonds et valeurs dont ils disposent. »<sup>2</sup>

L'enregistrement des mouvements affectant les disponibilités est une nécessité naturelle pour tout organisme public ou privé.

#### 3-2-1- L'unité de trésorerie

L'unité de la trésorerie publique est « un principe fondamental de gestion des deniers publics. Afin d'éviter que la multiplication des organismes publics n'entraîne pas un fractionnement à l'infini des fonds publics en multitude de caisses particulières autonomes, l'unité de trésorerie est justement instituée pour que les disponibilités des organismes publics forment une seule masse détenue par le Trésor public. »<sup>3</sup>

Le Trésor public n'a pas une personnalité juridique propre. C'est un service de l'Etat, chargé de l'exécution de toutes les opérations financières, budgétaires ou extrabudgétaires, qui comportent maniement de fonds.

L'unité de trésorerie est réalisée par le compte courant du Trésor à la Banque d'Algérie. Les divers comptables appartenant au réseau du Trésor versent leurs excédents à ce compte et y prélèvent les fonds dont ils ont besoin.

Le compte courant du Trésor à la Banque d'Algérie, joue un rôle très important dans la concrétisation de cette unité de trésorerie. Tous les fonds publics disponibles se retrouvent à ce compte, par suite des versements effectués par les différents comptables des encaisses qui ne leurs sont pas immédiatement indispensables.

---

<sup>1</sup> Jacques Magnet, **Elément de la comptabilité publique**, 3<sup>ème</sup> Edition, LGDJ, Paris, 1996, P 87.

<sup>2</sup> Ali Bissaad, **Op.cit**, 2004, P 183.

<sup>3</sup> **Idem**, P184.

L'unité de trésorerie des organismes publics est justifiée par deux raisons :<sup>1</sup>

- faciliter l'aménagement des fonds dans l'espace.
- assurer une bonne répartition des moyens financiers dans le temps en assurant l'indépendance des organismes publics à l'égard des organismes financiers privés.

### **3-2-2 Les emprunts publics**

L'émission des emprunts doit être autorisée par l'assemblée délibérante de la personne publique (la loi de finances pour l'Etat). Les emprunts contractés par les organismes publics et les prêts consenties au profit d'autres organismes ou des particuliers constituent des rentrées et des sorties de fonds.

En générale, les emprunts et les prêts réalisés et remboursés par l'Etat durant le même exercice sont considérés des opérations de trésorerie. Par contre, les emprunts et les prêts faits sur un exercice et remboursés sur un autre sont considérés comme des recettes et dépenses extraordinaires<sup>2</sup>.

Au contraire, les emprunts et les prêts des autres organismes publics se distinguent en emprunts et prêts à terme excédant le cadre de l'exercice, qui sont considérés comme « des recettes et des dépenses en capital, ultérieurement amorties sur les budgets suivants, et simples avances de trésorerie, dénouées dans le cadre de l'exercice. »<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Ali Bissaad, **Op.cit**, 2004, P185.

<sup>2</sup> Jacques Magnet, **Op.cit**, 2001, P 95.

<sup>3</sup> **Idem**, P 95.

## **Conclusion du premier chapitre**

Le budget de l'Etat constitue la traduction financière d'une vision politique, et il est en même temps un enjeu de pouvoir. Il est élaboré et voté chaque année, autorisant l'Etat à prélever certaines ressources et à les dépenser d'une manière prévue précisément par la loi de finances.

Lorsque la loi de finance adoptée par le parlement, a été promulguée, il appartient au gouvernement d'en assurer l'exécution des opérations financières publiques par l'intervention de plusieurs agents qui ont des statuts et des rôles différents.

Même si l'agent public s'occupe uniquement de la comptabilisation, il doit connaître au préalable les conditions dont lesquels ont été exécutés les faits juridiques. Plus que l'agent maîtrise mieux les aspects juridiques, plus que la comptabilité est mieux tenue. Le lien est donc très étroit entre les faits juridiques et les faits comptables.

# *Chapitre 02*



## **Chapitre 02 : Le contrôle des opérations financières publiques selon les normes internationales**

Le terme « contrôle » est souvent employé avec une acceptation très large, en matière de finances publiques, il provoque l'idée de vérification, c'est-à-dire le fait de s'assurer qu'une chose est bien telle qu'on l'a déclarée ou telle qu'elle doit être par rapport à une norme donnée, la norme peut être plus ou moins précise, le tout est qu'elle le soit suffisamment pour constituer un terme de comparaison valable.

Le choix du contrôle peut porter sur la nature, les organes ou le moment du contrôle.

Pour cela, ce chapitre sera subdivisé en trois sections.

- La première section est une section préliminaire qui traite la nature et la classification des contrôles ;
- La deuxième section va traiter l'organisation et les normes internationales de contrôle du secteur public ISSAI ;
- La troisième section sera consacrée à l'étude des conditions directives de contrôle.

## **Section 01 : Eléments de théorie générale des contrôles financiers**

Les contrôles financiers quelque soit l'organisme sur lequel ils portent présentent des éléments théoriques communs, quant à leur source et leur portée, à leur cadre et aux différentes classifications existantes.

### **1- Concepts de contrôle, audit, inspection et évaluation**

Vue l'importance des opérations financières publiques, les décisions réglementaires et législatives obligent les agents chargés de ces opérations, d'intervenir sous différentes formes.

#### **1-1- Le contrôle**

Selon le dictionnaire de l'Académie française (édition 1986), le mot contrôle est issu de contre rôle (composé de contre et de rôle), c'est-à-dire un registre tenant en double. Ainsi, le contrôle peut se définir comme une activité tendant à vérifier la conformité ou la compatibilité des actes ou des opérations aux prescriptions légales ou réglementaires, aux instructions, aux procédures de gestion en vigueur dans une entité.

D'une manière générale un "contrôle" « est une opération par laquelle, selon le cas, une autorité, une juridiction ou un expert judiciaire vérifie l'existence d'un fait, apprécie l'opportunité d'une décision prise ou d'un acte accompli par la personne contrôlée, ou encore, s'assure de la conformité d'une situation à une règle juridique, par exemple à un texte de Loi ou à un règlement administratif »<sup>1</sup>

Ainsi, Le contrôle des finances publiques est défini par l'INTOSAI comme « un élément indispensable d'un système régulateur qui a pour but de signaler en temps utile les écarts par rapport à la norme ou les atteintes aux principes de la conformité aux lois, de l'efficacité, de l'efficacé et de l'économie de la gestion financière de manière à ce que l'on puisse, dans chaque cas, prendre des mesures correctives, préciser la responsabilité des parties en cause, obtenir réparation ou prendre des mesures pour empêcher, ou du moins rendre plus difficile, la perpétration d'actes de cette nature ». <sup>2</sup> Cette surveillance peut être interne, lorsqu'elle est mise en œuvre par des acteurs internes de l'administration, ou externe, lorsqu'elle relève d'un organisme opérationnellement séparé et indépendant de l'administration.

---

<sup>1</sup>Viandier (A.), **Articulation entre les notions de contrôle conjoint et d'action de concert**, Edition entreprise et affaires, n°1778,2010, PP : 39-43.

<sup>2</sup> INTOSAI, **Déclaration de Lima: les lignes directrices du contrôle des finances publiques**, 1998, P3.

Elle peut être également a priori lorsqu'elle est effectuée avant la réalisation des activités administratives ou financières, ou a posteriori lorsqu'elle a lieu après le fait.

### **1-2 L'audit**

Selon l'IFAC l'audit peut être défini comme une démarche d'investigation et d'évaluation à partir d'un référentiel, une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. L'essence de cette activité est une comparaison entre la situation réelle et une norme, la situation idéale.

L'audit aide une organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité.

### **1-3 L'inspection**

L'inspection peut être défini comme un examen a posteriori, effectué de façon inopinée, des pratiques, procédures et processus de gestion administrative, financière et comptable d'une entité ou d'une activité, en vue d'apprécier leur conformité aux lois, règlements, politiques et directives.<sup>1</sup>

### **1-4 L'évaluation**

Pour l'INTOSAI, l'évaluation «est l'utilisation de méthodes de recherche systématiques pour constater et apprécier les effets directs et indirects d'un programme, d'une politique ou d'une action publique. Ce constat et cette appréciation sont opérés par rapport aux objectifs fixés ou implicites de ces programmes, politiques ou actions ou moyens utilisés pour leur mise en œuvre».<sup>2</sup>

L'évaluation d'une politique publique a pour objet d'apprécier l'efficacité de cette politique en comparant des résultats aux objectifs assignés et aux moyens mis en œuvre.

Si le contrôle vise avant tout à user de moyens d'investigations pour déceler des écarts entre la gestion et la comptabilité d'une organisation et une norme, dans une posture principalement critique, l'évaluation, quant à elle cherche à désigner des responsables.

---

<sup>1</sup> Dictionnaire TLFI, édition CRNS, 1998.

<sup>2</sup> [www.INTOSAI.org](http://www.INTOSAI.org), consulté le 05/05/2015 à 14:25.

Elle part d'un a priori neutre et cherche autant à valoriser les aspects positifs qu'à critiquer les aspects négatifs. Elle peut aider à conforter une politique publique ou remettre en cause son existence même, si cette politique n'apparaît pas pertinente.

## 2- Principes et nécessité de contrôle

D'une part, le contrôle des opérations de l'Etat s'applique dans le respect de plusieurs objectifs dont :

- Le principe de légalité, l'opération de contrôle est en fait une vérification de :
  - \* l'existence de la dépense, puisque cette dernière doit être citée expressément par la loi.
  - \* l'application de la loi, des formes et des procédures qui y sont précisées et cela dans chaque phase de l'exécution de la dépense.
- Le principe de rendement, un contrôle « rationnel » devrait assurer moins de dépenses pour le plus d'efficacité possible.
- Le principe d'efficacité, il faut que le contrôle mène à une rationalisation des choix budgétaires de l'Etat.

Au delà de ces fondements généraux, il a lieu de constater l'existence de facteurs structurels et conjoncturels qui rendent plus que nécessaire le contrôle. À titre d'exemples :<sup>1</sup>

- une gouvernance déficiente dans un contexte de pauvreté, d'où la nécessité d'améliorer la transparence dans les finances publiques, de minimiser la mauvaise gestion et la corruption et d'utiliser de manière plus efficiente et efficace le budget public.
- une crise d'efficacité et même de légitimité des administrations publiques, entraînant un certain manque de confiance des citoyens et une mauvaise qualité du service public.
- une forte demande en services sociaux de base.
- une récurrence de déficiences dans le contrôle et la gestion des organismes publics (phénomènes bureaucratiques, circulation de l'information, dysfonctionnement dans la gestion des ressources humaines, contrôle interne, risque, etc.).
- une rareté des ressources financières destinées au financement des actions et des programmes publics, d'où la nécessité d'une gestion de plus en plus rationnelle de ces ressources. Ceci implique la mise en place d'un système de contrôle, de suivi et d'analyse des risques.

---

<sup>1</sup> Mamadou Hady SARR, Principes de base et fondements du contrôle, audit, inspection et évaluation des services de l'Etat : pourquoi le contrôle et quelles institutions contrôler ?, conférence, CAFRAD, 2010, P12.

### **3- Les classifications des contrôles**

Les contrôles financiers peuvent faire l'objet de plusieurs classifications lesquels d'ailleurs peuvent se combiner<sup>1</sup>.

#### **3-1- La classification de contrôle en fonction du moment de réalisation**

C'est le premier critère de classification qui prend en considération le facteur temporel. Il s'agit de positionner le contrôle vis-à-vis de l'opération contrôlée. Il existe selon ce critère trois types de contrôles.<sup>2</sup>

##### **3-1-1- Le contrôle préalable ou à priori**

Le contrôle préalable est un contrôle qui se réalise avant l'exécution de l'opération. En principe, il s'agit très souvent politique comme par exemple le vote du budget (acte d'autorisation et de prévision) par l'autorité délibérante. En conséquence, ce contrôle est très souvent un contrôle d'opportunité.

##### **3-1-2- Le contrôle en cours d'exécution**

Le contrôle en cours d'exécution est un contrôle qui intervient pendant la réalisation concrète de l'opération considérée. Ce contrôle, qui concerne l'exécution, se réalise très souvent au regard du respect des règles d'exécution et en particulier des règles de la comptabilité publique. C'est un contrôle de régularité comme par exemple celui qui est réalisé par le comptable public. Mais il peut s'agir également d'un contrôle d'opportunité notamment lorsque c'est l'ordonnateur qui examine cette question.

##### **3-1-3- Le contrôle à posteriori**

Ce contrôle se manifeste généralement par les juridictions financière : la cour des comptes, chambre de discipline budgétaire et financière et les chambres nationales et territoriales. Mais il existe également des contrôles par l'autorité délibérante a posteriori.

Chaque type de ces contrôles comporte des avantages et des inconvénients.

La première tendance est de critiquer le contrôle à priori, qui est trop vague et le contrôle à posteriori qui, s'il est complet, présente en pratique peu d'utilité dans la mesure où les opérations sont achevées depuis parfois fort longtemps. La meilleure forme de contrôle serait ainsi le contrôle en cours

---

<sup>1</sup> Eric Oliva, **Finances publiques**, Edition DALLOZ, n°2, Paris, 2008, P 390.

<sup>2</sup> Magnet J, **Classification des institutions supérieures de contrôle financier**, RFFP, n°36, Paris, 1991, PP : 42-55.

d'exécution car il a l'avantage d'être concret et de permettre l'appréciation de la régularité de la série d'étapes que comporte l'opération contrôlée.<sup>1</sup>

Cependant, les opérations financières sont des opérations « complexes » et en réalité, l'efficacité des contrôles vient de leur combinaison. Une même opération est ainsi soumise d'abord à des contrôles a priori, ensuite à des contrôles en cours d'exécution et enfin à des contrôles a posteriori. C'est de cette combinaison que dépend en définitive l'effectivité des contrôles financiers que se trouvent en interrelation.

### **3-2 La classification de contrôle en fonction de la qualité de l'organe d'exécution**

Cette classification prend en considération la qualité de l'organe de contrôle par rapport à l'organisme contrôlé suivant que cet organe est ou n'est pas extérieur à l'organisme qui effectue l'opération contrôlée.<sup>2</sup>

#### **3-2-1- Les contrôles internes**

Ils sont les contrôles qui sont effectués par des agents de l'organisme dépensier. Le plus souvent, les organismes publics sont dotés de services financiers plus ou moins étoffés selon l'importance de l'organisme. Ces services financiers vont être chargés de contrôler les opérations notamment en cours d'exécution. Les organismes les plus développés possèdent un corps interne spécialisé dans le contrôle. Le plus souvent, les compétences de ce corps ne se limitent pas aux seuls aspects financiers.<sup>3</sup>

#### **3-2-2- Les contrôles externes**

Ce sont les contrôles qui sont réalisés par les agents extérieurs aux organismes dépensiers. Par exemple, des agents du ministère des finances vont être chargés de contrôler les opérations réalisées dans les ministères dépensiers. Mais, il existe de nombreux contrôles externes tels que ceux réalisés par les juridictions financières ou les autorités délibérantes.

Le contrôle externe est en principe plus efficace que le contrôle interne car il est réalisé par un organe indépendant. Cependant le contrôle interne bénéficie le plus souvent d'une meilleure information et donc d'une connaissance plus complète de l'opération.

---

<sup>1</sup> Eric Oliva, **Op.cit**, 2008, P 394.

<sup>2</sup> Gilbert Orsoni, **Finances publiques**, Publisud, Paris, 1989, PP: 229-260.

<sup>3</sup> Jean-Michel COMMUNIER et Henri LAMOTTE, **Finances publiques : le budget de l'Etat**, PUF, Paris, 1997, P236.

### **3-3- La classification de contrôle en fonction de sa nature**

Ce sont les contrôles qui sont réalisés sur les opérations selon leur nature trois types de contrôles se distinguent.<sup>1</sup>

#### **3-3-1- Le contrôle politique**

C'est un contrôle démocratique qui se réalise soit directement par le peuple soit indirectement par ses représentants. En général, le contrôle politique correspond au contrôle effectué par l'autorité délibérante de l'organisme considéré. C'est surtout le parlement qui dispose de ce pouvoir de contrôle sur les finances publiques qui est plus étendu que son pouvoir d'initiative financière.

#### **3-3-2- Le contrôle administratif**

Le contrôle administratif est un contrôle qui représente un caractère technique. Il se réalise par des instances administratives qui sont en général spécialisées.

##### **3-3-2-1- Le contrôle sur les ordonnateurs**

Le contrôle sur les ordonnateurs est effectué par le contrôleur financier et le comptable public.

##### **3-3-2-1-1- Le contrôleur financier**

L'objectif du contrôle financier est de garantir le respect des autorisations budgétaires afin de prévenir toute utilisation irrégulière des deniers publics.<sup>2</sup>

Le contrôle financier doit être donc a priori, est effectué par un contrôleur financier nommé par le ministère des finances et placé sous sa seule autorité, il bénéficie d'une totale indépendance vis-à-vis de l'établissement public contrôlé et remplit une fonction qui dépasse largement une tâche de simple contrôle puisqu'il tient également un rôle de conseil et d'information.<sup>3</sup>

Juridiquement de la dépense publique commence par un engagement. C'est à ce moment que l'accord de contrôleur doit être obtenu.

La formalité de visa qu'accomplit le contrôleur financier est celle qui permet l'engagement d'une dépense par l'ordonnateur.

Tout engagement de dépense donne lieu, de la part de l'ordonnateur, à l'établissement d'une fiche d'engagement destiné à recueillir la mention de visa du contrôleur financier, cette fiche doit mentionner l'objet de la dépense, et son imputation.

---

<sup>1</sup> François Chauvel, **Op.cit.**, 2013, PP: 85-92.

<sup>2</sup> Jean-Michel COMMUNIER et Henri LAMOTTE, **Op.cit.**, 1997, P176.

<sup>3</sup> **Idem.** P177.

### **3-3-2-1-2- Le comptable public**

Les comptables effectuent un contrôle classique sur les ordonnateurs afin de vérifier que ces derniers respectent les règles fondamentales de la comptabilité publique. Il s'agit pour l'essentiel d'un contrôle de régularité de la liquidation.

- En matière de recette, le comptable contrôle tout d'abord l'autorisation de percevoir la recette, c'est-à-dire l'ordonnancement qui est un acte écrit et signé par l'ordonnateur, puis il vérifie la procédure de mise en recouvrement de la créance publique concernée. Enfin, il peut être amené à contrôler la régularité des réductions et des annulations d'ordres de recettes.
- En matière de dépenses, les attributions du comptable public en matière de contrôle, découlent directement du régime de sa responsabilité, ce contrôle porte sur huit éléments énumérés ci-après :<sup>1</sup>
  - \* La conformité de l'opération avec les lois et règlements en vigueur.
  - \* La qualité de l'ordonnateur.
  - \* La régularité des opérations de liquidation de la dépense.
  - \* La disponibilité des crédits.
  - \* la créance n'est pas atteinte par une déchéance ou frappée d'opposition.
  - \* Le caractère libératoire du paiement.
  - \* Les visas des contrôles prévus par les lois et règlements en vigueur.
  - \* La validité de l'acquit libératoire.

### **3-3-2-2- Le contrôle sur les comptables**

Le contrôle sur les ordonnateurs est effectué par l'inspection générale des finances (IGF), qui a principalement un rôle de contrôle mais également, de manière accessoire, un rôle de conseil du ministre des finances lorsque ce dernier lui demande de rédiger des rapports à suite d'enquêtes ou d'audit permettant d'évaluer des politiques ou des organismes publics. Le champ de contrôle de l'IGF est très étendu.<sup>2</sup>

Elle contrôle l'ensemble des comptables publics, les agents des services fiscaux ainsi que les ordonnateurs secondaires et locaux. Son contrôle s'étend également à tous les organismes qui détiennent des fonds publics. En revanche, elle ne contrôle pas les ordonnateurs principaux.

### **3-3-3- Le contrôle juridictionnel**

Le contrôle juridictionnel est un contrôle qui est réalisé par les juridictions en particulier financières, mais il peut comprendre des juridictions plus générales comme le conseil constitutionnel ou juge administratif. Le contrôle juridictionnel permet de faire juger les abus ou les fraudes et de sanctionner les irrégularités commises. En Algérie, il est effectué principalement par la cour des comptes.

---

<sup>1</sup>Art 36 de la loi 90-21.

<sup>2</sup> Jean-Michel COMMUNIER et Henri LAMOTTE, *Op.cit*, 1997, P 180.



La cour des comptes, est une juridiction administrative spécialisée dont la mission essentielle est de contrôler et d'apurer les comptes des comptables publics de l'Etat et des établissements publics nationaux. Elle est, par ailleurs, juge d'appel des jugements rendus par les Chambres régionales des comptes.

### 3-4- La combinaison des contrôles

Les classifications précédentes présentent des faiblesses car sont rarement d'une seule nature, c'est sans doute la combinaison des contrôles de nature différente à des moments différents que provient la force du système de contrôle des finances publiques.<sup>1</sup>

Le tableau suivant présente de manière simplifiée la combinaison des contrôles :

**Tableau n° 01 : La combinaison des contrôles**

<b>Types de contrôle</b>	<b>Contrôle a priori</b>	<b>Contrôle en cours d'exécution</b>	<b>Contrôle a posteriori</b>
<b>Le contrôle politique</b>	<b>Oui : autorité délibérante vote le budget.</b>	Oui : autorité délibérante de suivi et modifications du budget.	Oui : autorité délibérante : exécution du budget.
<b>Contrôle administratif</b>	Oui : contrôle avant engagement.	<b>Oui : contrôle budgétaire et comptable ministériel.</b>	Oui : inspection des finances et corps spécialisés.
<b>Contrôle juridictionnel</b>	Oui : rare : contrôle budgétaire par les chambres régionales des comptes.	Non.	<b>Oui : jugement des comptes et des ordonnateurs.</b>

**Source:** Eric Oliva, **Op.cit**, 2008, P398.

Les cases en caractère gras présentent le contrôle qui revêt pour chaque cas le plus d'intensité. Ainsi, le contrôle politique est un contrôle a priori, le contrôle administratif, un contrôle en cours d'exécution, le contrôle juridictionnel un contrôle a posteriori.

<sup>1</sup> Eric Oliva, **Op.cit**, 2008, P396.

## **Section 02 : L'organisation et les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques**

Depuis plus de 60 ans, l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI) a réussi à fonctionner comme une plate-forme mondiale d'échange d'expériences, d'idées et de pratiques optimales pour 191 membres de langues et de cultures différentes et extraordinairement riches d'une diversité d'expériences. Cette pluralité, ainsi que l'accent mis sur l'égalité de traitement, l'équité et un niveau cohérent d'information dans tous les pays, a permis à l'INTOSAI de devenir une organisation pionnière en matière de contrôle des finances publiques.

### **1- L'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI)**

L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (International Organisation of Supreme Audit Institutions INTOSAI) fournit aux institutions supérieures de contrôle (ISC) un cadre institutionnel de nature à faciliter le transfert et la multiplication des connaissances, améliorer le contrôle des finances publiques à l'échelon international et renforcer les compétences professionnelles, le rayonnement et l'influence des ISC dans les pays respectifs.

#### **1-1- Définition de l'INTOSAI**

L'INTOSAI est l'organisation parapluie du contrôle externe des finances publiques. Elle assure un cadre institutionnel depuis plus de 60 ans aux Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC), pour le transfert des connaissances et la multiplication des connaissances afin d'améliorer à l'échelle internationale le contrôle externe des finances publiques et accroître, par conséquent, la compétence professionnelle, l'image et l'influence des ISC dans les pays respectifs. En harmonie avec la devise de l'INTOSAI, l'échange d'expériences parmi les membres de l'INTOSAI et les connaissances qui en résultent garantissent le développement permanent des institutions de contrôle des finances.<sup>1</sup>

L'INTOSAI est une organisation autonome, indépendante et apolitique. Elle est une organisation non-gouvernementale avec statut spécial auprès de l'ECOSOC des Nations unies.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> [www.intosai.org](http://www.intosai.org), Consulté le 24/04/2015 à 10 :00 .

<sup>2</sup> **Idem.**

## 1-2 L'historique de l'INTOSAI

En 1953, 34 ISC et organisations partenaires se sont réunies à La Havane à l'initiative du président de l'ISC de Cuba : il s'agissait du premier Congrès, qui a vu la naissance de l'INTOSAI comme une association internationale. Les participants ont décidé que le Congrès se réunirait tous les trois ans dans des lieux différents.

Afin de faciliter la communication entre les ISC et d'apporter un appui aux institutions hôtes du Congrès (INCOSAI), l'ISC de Cuba a pris en charge le Secrétariat général de l'INTOSAI. Les débats ont porté notamment sur les normes et systèmes de la comptabilité publique, l'indépendance des ISC et les relations des ISC avec le pouvoir législatif, ainsi que l'audit par les ISC des appels d'offres pour la construction de bâtiments publics.<sup>1</sup>

L'INCOSAI s'est tenu à Bruxelles en 1956, une première version des Statuts de l'INTOSAI a été préparée. Trois années plus tard, la famille de l'INTOSAI s'est réunie à Rio de Janeiro ; les membres ont décidé de confier à Cuba la tâche d'héberger le Secrétariat général, ainsi que d'établir des groupes de travail régionaux dans les cinq continents. Maintenant l'INTOSAI compte 192 membres à part entière et 5 membres associés.<sup>2</sup>

## 1-3- L'organisation de l'INTOSAI

L'INTOSAI remplit son mandat grâce à de nombreux organes. Les organes de l'INTOSAI sont :<sup>3</sup>

- le Congrès ;
- le Comité directeur ;
- le Secrétariat général ;
- les Groupes de travail régionaux.

La commission des affaires financières et administratives prépare les dossiers en vue d'une décision du comité directeur. Le directeur de la planification stratégique assure la coordination et la mise en œuvre efficaces du plan stratégique.<sup>4</sup>

### 1-3-1- Le Congrès

Le congrès est l'organe suprême de l'INTOSAI et se compose de l'ensemble de ses membres. Organisé tous les trois ans sous la présidence de l'ISC du pays hôte, le congrès est une occasion unique pour tous les membres de l'INTOSAI de se rassembler pour échanger des expériences et débattre de questions spécifiques.

---

<sup>1</sup> INTOSAI, **Plan stratégique 2011-2016**, P3.

<sup>2</sup> <http://www.intosai.org> consulté le 24/04/2015 à 11.20.

<sup>3</sup> **Idem.**

<sup>4</sup> **Idem.**

En outre, des résolutions et des recommandations sont faites visant à améliorer la comptabilité publique de par le monde. En plus des délégations des pays membres, des représentants des Nations unies, de la Banque mondiale et d'autres organismes internationaux ainsi que des organismes professionnels participent aux congrès.

### **1-3-2- Le Comité directeur**

Constitué de 18 membres, le Comité directeur se réunit une fois par an pour assurer la direction et la continuité entre les congrès. Afin de garantir la représentation équilibrée de tous les pays membres, chacun des 7 groupes de travail régionaux de l'INTOSAI et les principaux types de systèmes de contrôle des finances publiques sont représentés au Comité directeur. L'Initiative de développement de l'INTOSAI ainsi que la Revue internationale de la vérification des comptes publics sont également représentées avec un siège au sein du Comité directeur de l'INTOSAI.<sup>1</sup>

Le Comité directeur est présidé par le président de l'ISC qui a organisé le dernier congrès.

### **1-3-3- Le Secrétariat général**

Le secrétariat général de l'INTOSAI a son siège à Vienne depuis 1968, dans les bâtiments de la Cour des comptes de la république fédérale d'Autriche. Le secrétariat général assure le soutien administratif central à l'INTOSAI, gère le budget de l'INTOSAI, assiste le Comité directeur et les congrès, facilite la communication entre les membres et organise des séminaires et des projets spéciaux.

Le secrétaire général de l'INTOSAI est le président de la Cour des comptes de la République fédérale d'Autriche.

### **1-3-4- Les groupes de travaux régionaux**

Les groupes de travail régionaux ont pour tâche de promouvoir les objectifs de l'INTOSAI à l'échelle régionale et de proposer un forum aux membres à l'échelle régionale également, afin de coopérer à un niveau professionnel et technique.

Le Comité directeur de l'INTOSAI a reconnu les sept Groupes de travail régionaux suivants :<sup>2</sup>

OLACEFS, AFROSAI, ARABOSAI, ASOSAI, PASAI, CAROSAI, EUROSAI.

## **1-4 Principes et normes de l'INTOSAI**

Les directives de l'INTOSAI déterminent un cadre dont l'adoption par les instances nationales est recommandée dans la conception et l'élaboration de

---

<sup>1</sup> [www.INTOSAI.com](http://www.INTOSAI.com), consulté le 25/05/2015 à 21:33.

<sup>2</sup> **Idem.**

leurs systèmes de contrôle de gestion. Ce cadre comprend quatre normes générales et six normes détaillées.

#### **1-4-1 Les normes générales de l'INTOSAI**

Les normes générales proposées par l'INTOSAI sont les suivantes :<sup>1</sup>

- Il convient que les structures de contrôle de gestion garantissent de manière raisonnable la réalisation des objectifs généraux.
- Il convient que les organes directeurs et les agents maintiennent et fassent preuve à tout moment d'une attitude d'adhésion aux contrôles de gestion.
- Il convient d'identifier ou d'élaborer des objectifs de contrôle spécifiques pour chaque activité d'un ministère, d'un département ou d'un organisme; ces objectifs doivent être appropriés, complets, raisonnables et intégrés aux objectifs généraux de cet organisme.
- Les organes de direction doivent constamment vérifier leurs opérations ou prendre des mesures promptes et réagir lors de la constatation de toute opération irrégulière ou contraire aux principes de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacité.

#### **1-4-2 Les normes détaillées de l'INTOSAI**

Les normes détaillées sont les suivantes :<sup>2</sup>

- La structure de contrôle de gestion ainsi que toutes les transactions et événements importants doivent être consignés dans une documentation claire et facilement accessible.
- Les transactions et les événements importants doivent être promptement enregistrés et correctement répertoriés.
- Les transactions et les événements significatifs ne doivent être autorisés et exécutés que par les personnes qui en ont la compétence.
- Les fonctions et les responsabilités de premier plan qui concernent l'autorisation, le traitement, l'enregistrement et l'étude des transactions et des événements doivent être réparties entre des personnes différentes.
- Une supervision compétente est nécessaire pour veiller à la réalisation des objectifs du contrôle.
- L'accès aux ressources et aux documents doit être limité aux personnes autorisées qui en ont la garde ou qui sont habilitées à les utiliser. Pour veiller à la responsabilisation, les ressources doivent être périodiquement comparées aux montants enregistrés afin de déterminer s'il y a convergence. C'est la vulnérabilité des avoirs qui doit déterminer la fréquence des vérifications.

---

<sup>1</sup> INTOSAI, congrès 1, PP 8-15.

<sup>2</sup> Idem. PP : 16-21.

Les directives de l'INTOSAI notent que ces normes sont destinées à être<sup>1</sup> : applicables à toutes les unités de l'administration publique. Il s'agit là de normes acceptables minimales que les organismes suivent lorsqu'ils mettent en place des contrôles internes. Elles offrent également les critères à utiliser par les auditeurs au moment de vérifier la structure de contrôle interne.

### **1-5 Les objectifs stratégiques de l'INTOSAI**

L'INTOSAI a souligné des plans stratégiques à l'horizon de 5 ans (2011-2016) pour atteindre les objectifs fixés.<sup>2</sup>

#### **1-5-1 Normes Professionnelles**

Veiller à ce que les ISC soient fortes, indépendantes et pluridisciplinaires et encourager la bonne gouvernance en fournissant et en maintenant des normes internationales pour les institutions supérieures de contrôle (ISSAI 2) en contribuant à l'élaboration de normes professionnelles appropriées et efficaces à travers :

- Sensibilisation aux ISSAI et à l'INTOSAI GOV.
- Transition de la phase de mise au point à la phase de maintien
- Fournir et maintenir les ISSAI.

#### **1-5-2 Renforcement des capacités institutionnelles**

Renforcer les aptitudes et les capacités professionnelles ISC par la formation, l'assistance technique, le partage de l'information et d'autres activités de développement des capacités, en cherchant de :

- Promouvoir un surcroît d'activités de renforcement des capacités parmi les membres de l'INTOSAI et les groupes régionaux de concert avec l'Initiative pour le Développement de l'INTOSAI (IDI) et par le biais d'efforts régionaux, bilatéraux et multilatéraux.
- Établir des partenariats avec des organisations internationales de développement qui tiennent compte des exigences de l'INTOSAI en matière d'indépendance (Services de conseil/consultation).
- Promouvoir les meilleures pratiques et l'assurance qualité par le biais de la revue volontaire par les pairs.

#### **1-5-3 Partage et gestion des connaissances**

Encourage les ISC à coopérer et à collaborer entre elles et rechercher l'amélioration continue par le partage des connaissances, y compris en fixant des points de référence, en réalisant des études sur les meilleures pratiques et en effectuant des travaux de recherche consacrés aux questions d'intérêt commun et aux préoccupations communes, en essayant de :

---

<sup>1</sup> INTOSAI, Congrès I, P 2, 3.

<sup>2</sup> INTOSAI, Plan stratégique 2011-2016, PP: 11-36.

- Créer de nouveaux Groupes de Travail et maintenir les groupes déjà en place.
- Faciliter la réalisation d'études sur les meilleures pratiques, tout en tenant compte des considérations relatives à la diversité et à la souveraineté.
- Promouvoir une communication efficace au sein de l'INTOSAI.
- Promouvoir le partenariat avec les institutions universitaires, les centres de recherche et les associations professionnelles, tout en tenant compte des exigences de l'INTOSAI en matière d'indépendance.

#### **1-5-4- Organisation internationale modèle**

Structurer et administrer l'INTOSAI de manière à promouvoir des pratiques de travail économique, entables et efficaces, la prise de décision opportune et les pratiques de gouvernance efficace, tout en tenant durement compte de l'autonomie des régions, de l'équilibre entre les régions et des différents modèles et approches des ISC membres en suivant de la mise en œuvre du Plan stratégique, qui vise à :

- Suivi des structures d'organisation et de prise de décision au sein de l'INTOSAI.
- Garantir un financement suffisant pour le fonctionnement de l'INTOSAI.
- Appuyer et développer la coopération avec la communauté internationale des donateurs par le biais du Protocole d'entente.
- Continuer de démontrer la valeur et les avantages offerts par des institutions supérieures de contrôle indépendantes.

## **2- Les normes internationales des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques ISSAI**

L'INTOSAI publie des normes professionnelles: les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI) constituent un ensemble de documents officiels et référentiels pour les pays membres.

### **2-1- Définition des ISSAI**

Les normes internationales des Institutions Supérieures de Contrôle (ISSAI) des Finances Publiques qui énoncent les conditions préalables au bon fonctionnement et à la conduite professionnelle des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques et des principes fondamentaux de contrôle de finances publiques<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> [www.issai.org](http://www.issai.org), Consulté le 24/04/2015 à 23:01.

## **2-2- Le cadre des ISSAI**

Le cadre des ISSAI, officiellement créé en 2007, traduit l'ambition de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (l'INTOSAI) de fournir à ses membres et d'autres parties intéressées un cadre de normes professionnelles de contrôle de haute qualité.<sup>1</sup>

Le premier recueil complet des ISSAI a été présenté et approuvé lors du congrès de l'INTOSAI en Afrique du Sud en 2010. A cette occasion, l'INTOSAI a exposé dans le rôle qu'elle ambitionne et aspire de voir jouer par le cadre des ISSAI.

Le développement des ISSAI et des INTOSAI GOV est effectué en coopération avec les autres organismes de normalisation reconnus. Il se déroule conformément à la procédure applicable à l'élaboration, la révision et au retrait des normes professionnelles.<sup>2</sup>

## **2-3- Les niveaux des normes ISSAI**

Les ISSAI constituent un ensemble de documents officiels classés selon quatre niveaux hiérarchiques.<sup>3</sup>

### **2-3-1- Niveau 1: Principes fondateurs (ISSAI 1)**

Le niveau 1 du cadre ISSAI contient les principes fondateurs de l'INTOSAI. La déclaration de Lima de 1977 (ISSAI 1), qui plaide pour la mise en place d'ISC efficaces, propose en outre des lignes directrices relatives au contrôle des finances publiques. L'ensemble des ISSAI s'inspire et se fonde sur ce document historique.

### **2-3-2- Niveau 2: Pré-conditions au fonctionnement des ISC (ISSAI 10-99)**

Les Conditions préalables au fonctionnement des ISC contiennent les documents de l'INTOSAI sur les conditions nécessaires au fonctionnement efficace et professionnel des ISC. Ces conditions préalables incluent les principes et indications relatives à l'indépendance, la transparence, la reddition de compte, la déontologie et le contrôle qualité. Les conditions préalables peuvent notamment porter sur le mandat de l'ISC, les nouveaux textes législatifs, les procédures établies, ainsi que sur les pratiques courantes de l'organisation et de son personnel. Par la publication de ces conditions préalables généralement admises, l'INTOSAI vise à promouvoir un ensemble de principes déontologiques destinés à accroître l'efficacité du contrôle des finances publiques à l'échelon international.

---

<sup>1</sup> [www.issai.org](http://www.issai.org), Consulté le 24/04/2015 à 23:21.

<sup>2</sup> **Idem.**

<sup>3</sup> Secrétariat général de l'INTOSAI, 1030 Vienne, 2013, PP : 495-520.



### **2-3-3- Niveau 3: Principes fondamentaux de contrôle (ISSAI 100-999)**

Les Principes fondamentaux de contrôle illustrent l'essence du contrôle des finances publiques. Ils contiennent les déclarations communes des membres de l'INTOSAI relatives aux principes professionnels généralement reconnus qui fondent un contrôle efficace et indépendant des finances publiques. Ces principes s'inspirent et reposent sur les principes fondateurs de la Déclaration de

Lima (ISSAI 1), ils constituent le cadre international de référence définissant le contrôle des finances publiques dans ses formes actuelles. Ces principes ont pour vocation la promotion et la préservation des bonnes pratiques en matière de contrôle, le renforcement permanent de l'efficacité des ISC, ainsi que la mise à disposition d'une plateforme professionnelle commune propice à la coopération internationale au sein de l'INTOSAI et de ses organisations régionales. Ces principes devront être appliqués en tenant compte du mandat et des stratégies des ISC en cause, de la nature et des exigences inhérentes à la spécificité des contrôles et au fonctionnement des ISC<sup>1</sup> (indépendance, transparence, reddition de compte, déontologie et contrôle qualité).

### **2-3-4- Niveau 4 : Directives de contrôle (ISSAI 1000-5999)**

Les directives de contrôle transposent les principes fondamentaux de contrôle en des directives plus spécifiques, détaillées et opérationnelles pouvant être utilisées quotidiennement dans le cadre de missions de contrôle. Ces directives visent à établir une base commune pour les normes et les manuels sur le contrôle des finances publiques susceptibles d'être appliqués par les différents membres de l'INTOSAI.<sup>2</sup>

Les Lignes directrices pour l'audit (ISSAI 1000-4999) proposent des recommandations sur les audits financiers et les audits de performance et de conformité et des indications supplémentaires à l'attention des auditeurs. Ces directives sont rédigées et actualisées en permanence par des sous-comités spécialisés et définissent les meilleures pratiques actuelles reconnues à l'échelon international au sein d'un cadre général d'application. Les Lignes directrices spécifiques (ISSAI 5000-5999) contiennent des orientations supplémentaires sur le contrôle d'activités spécifiques ou sur des questions clés pouvant nécessiter l'attention particulière des ISC. Ces lignes directrices explicitent les principaux enseignements résultant du partage des connaissances et des meilleures pratiques entre les experts de l'INTOSAI.

---

<sup>1</sup> [www.issai.org](http://www.issai.org), consulté le 25/04/2015 à 12:48.

<sup>2</sup> **Idem.**

## **Section 03 : Les fondements de contrôle selon les normes ISSAI**

L'ISSAI 100 établit des liens importants entre les objectifs et la règle institutionnelle des niveaux 1 et 2, définit les éléments constitutifs du contrôle des finances publiques et fournit les principes à appliquer lors du contrôle des finances publiques à un niveau constant, contribuant ainsi à la cohérence du cadre ISSAI dans son ensemble.

### **1- Conditions préalables au fonctionnement des ISC**

Le 9<sup>e</sup> Congrès de l'INTOSAI, réuni à Lima, a publié le document intitulé « Déclaration de Lima » définit les directives sur les principes du contrôle, qui devraient être mises en œuvre dans chaque pays.

#### **1-1- But de contrôle**

L'institution du contrôle est immanente à l'administration des finances publiques laquelle constitue une gestion fiduciaire. Le contrôle des finances publiques n'est pas une fin en soi mais il est un élément indispensable d'un système régulateur qui a pour but de signaler en temps utile les écarts par rapport à la norme ou les atteintes aux principes de la conformité aux lois, de l'efficacité, de l'efficacité et de l'économie de la gestion financière de manière permettant, dans chaque cas, de prendre des mesures correctives, préciser la responsabilité des parties en cause, obtenir réparation ou prendre des mesures pour empêcher, ou du moins rendre plus difficile, la perpétration d'actes de cette nature.<sup>1</sup>

#### **1-2 Indépendance**

Le principe de l'indépendance est caractérisé par :

##### **1-2-1 Indépendance des ISC**

Les ISC ne peuvent accomplir leurs tâches de manière objective et efficace que si elles sont indépendantes du service contrôlé et si elles sont soustraites aux influences extérieures.

Bien que les institutions de l'Etat ne peuvent être absolument indépendantes de celui-ci puisqu'elles en font partie, les ISC doivent pouvoir jouir de l'indépendance fonctionnelle et organisationnelle nécessaire à l'accomplissement de leurs tâches.

L'établissement des ISC et le niveau d'indépendance qui leur est nécessaire doivent être précisés dans la Constitution ; les modalités peuvent être

---

<sup>1</sup> INTOSAI, Déclaration de Lima (ISSAI 1), Vienne, 1998, P5.

détaillées dans les textes de loi. En particulier, un tribunal suprême doit assurer une protection juridique contre toute entrave à l'indépendance et au pouvoir de contrôle des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques.<sup>1</sup>

### **1-2-2- Indépendance des membres et des cadres des ISC**

L'indépendance des ISC est indissolublement liée à celle de ses membres. Les membres sont les personnes qui ont à prendre les décisions au nom de l'ISC et qui doivent, de par leur propre responsabilité, rendre compte de ces décisions à des tiers, c'est-à-dire que les membres d'un organisme collectif ayant droit de décision ou le chef d'une ISC lorsque la direction de cette dernière est confiée à une seule personne.<sup>2</sup>

L'indépendance des membres doit être garantie par la Constitution. En particulier, les procédures de révocation doivent être inscrites dans la Constitution et ne doivent pas compromettre l'indépendance des membres. La méthode de nomination et de révocation des membres est fonction de la structure constitutionnelle du pays en cause.<sup>3</sup>

En ce qui concerne leur carrière professionnelle, les agents de contrôle des ISC doivent être libres de toutes pressions que pourraient exercer les services contrôlés et ne doivent pas être subordonnés à ces services.

### **1-2-3- Indépendance financière des ISC**

Les ISC doivent être dotées des moyens financiers qui leur permettront d'accomplir leur mission. S'il y a lieu, les ISC doivent pouvoir demander directement à l'organisme public responsable du budget national les ressources financières dont elles ont besoin.<sup>4</sup>

Les ISC doivent être habilitées à utiliser comme elles l'entendent les fonds qui leur sont attribués dans un poste distinct du budget.

## **1-3- Liens avec le Parlement, le gouvernement et l'administration**

Les ISC doivent avoir des liens avec le parlement, le gouvernement et l'administration.

### **1-3-1- Liens avec le Parlement**

L'indépendance des ISC, prévue par la Constitution et par la loi, garantit également l'octroi d'un droit fort large d'initiative et d'autonomie même si ces Institutions sont des mandataires du Parlement et qu'elles effectuent des contrôles à sa demande. Les liens devant exister entre l'ISC et le Parlement

---

<sup>1</sup> INTOSAI, Op.cit., 1998, P7.

<sup>2</sup> Idem. P8.

<sup>3</sup> Idem.

<sup>4</sup> Idem.

doivent être spécifiés dans la Constitution et être déterminés en fonction des conditions et des besoins du pays en question.<sup>1</sup>

### **1-3-2- Liens avec le gouvernement et l'administration**

L'ISC contrôle les activités du gouvernement, des autorités administratives et des autres organismes qui en relèvent. Cela ne veut pas dire, cependant, que le gouvernement soit subordonné à l'Institution. Notamment, le gouvernement assume la responsabilité unique et entière de ses actes et de ses omissions et il ne peut s'en remettre aux travaux de contrôle et aux expertises de l'ISC à moins que ces expertises n'aient été rendues sous forme de jugements exécutoires et valides en droit.<sup>2</sup>

### **1-4- Pouvoirs d'enquêter**

Les ISC doivent avoir accès à tous les registres et à tous les documents concernant la gestion financière et doivent pouvoir demander à l'organisme du service contrôlé, de vive voix ou par écrit, tous les renseignements qu'elles jugent leur être nécessaires dans des délais précisés par un texte de loi ou par l'Institution même.<sup>3</sup>

L'ISC doit pouvoir décider, pour chaque contrôle, s'il est plus utile d'effectuer les travaux de contrôle au siège de l'organisme à contrôler ou au siège de l'Institution.

### **1-5- Méthodes de contrôle, personnel de contrôle, échange international d'expériences**

Les méthodes de contrôle, les compétences du personnel ainsi que l'échange international d'expériences sont cités comme suit :

#### **1-5-1- Méthodes et procédés de contrôle**

Les ISC effectuent leurs contrôles conformément aux programmes qu'elles établissent elles-mêmes. Le droit qu'ont certains organes de l'Etat d'exiger des formes de contrôle spécifiques demeure.<sup>4</sup>

Les méthodes de contrôle doivent toujours tenir compte de l'évolution des sciences et des techniques ayant trait à la gestion financière.

Les ISC peuvent mettre des guides de contrôle à la disposition des agents de contrôle.

---

<sup>1</sup> [www.INTOSAI.org](http://www.INTOSAI.org), consulté 13/05/2015 à 22:36.

<sup>2</sup> [www.INTOSAI.org](http://www.INTOSAI.org), consulté 13/05/2015 à 22:46.

<sup>3</sup> INTOSAI, **Op.cit**, 1998, P10.

<sup>4</sup> **Idem**.

### **1-5-2 Personnel de contrôle**

Les membres et les agents de contrôle des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques doivent posséder la compétence et la probité requises pour réaliser pleinement les tâches qui leur sont confiées.

### **1-5-3 Echange international d'expériences**

L'échange international des idées et des expériences dans le cadre de l'INTOSAI constitue un moyen efficace d'aider les ISC à remplir leur mandat. Cet échange a été favorisé par des congrès, des séminaires de formation organisés en commun avec les Nations Unies et d'autres institutions, des groupes de travail régionaux ainsi que par la publication d'une revue spécialisée.<sup>1</sup>

## **1-6 Rapports**

Les rapports élaborés par les ISC doivent avoir les conditions ci-après :<sup>2</sup>

### **1-6-1 Rapports à l'intention du Parlement et du public**

La Constitution doit autoriser et obliger l'ISC à présenter, chaque année et de manière autonome, un rapport (ou comptes-rendus sur des questions importantes) sur les résultats de son activité au Parlement ou à tout organe étatique responsable; ce rapport doit être publié. Cette mesure permettra une large diffusion de l'information, un examen critique poussé du contenu du rapport et favorisera la réalisation des constatations de l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques.<sup>3</sup>

### **1-6-2 Rédaction des rapports**

Les rapports doivent présenter d'une manière objective et claire, les faits et l'évaluation qui en est faite et se limiter à l'essentiel. Le libellé doit être précis et facile à comprendre.

## **1-7 Compétences de contrôle des ISC**

Les compétences de contrôle des ISC doivent être inscrites dans la Constitution, au moins dans leurs lignes fondamentales ; les modalités peuvent être détaillées dans les textes de loi.

Toutes les opérations liées aux finances publiques doivent être soumis au contrôle des ISC, qu'elles figurent d'une manière ou d'une autre dans le budget général de l'Etat ou qu'elles n'y figurent pas.

---

<sup>1</sup> INTOSAI, Op.cit, 1998, P13.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Idem.

Les éléments de la gestion financière qui n'apparaissent pas au budget de l'Etat ne sont pas pour autant soustraits au contrôle de l'ISC.

Ainsi la déclaration de Lima a précisé les organismes et les domaines qui font objet de contrôle des ISC :<sup>1</sup>

- Les administrations nationales et les institutions à l'étranger.
- Les contributions publiques.
- Les marchés publics et travaux publics.
- Les installations de traitement électronique des données.
- Les entreprises à caractère commercial bénéficiant d'une participation de l'Etat.
- Les institutions subventionnées.
- Les organisations internationales et supranationales.

## **2- Postulats de base du contrôle des finances publiques**

Les postulats de base sont les hypothèses, les prémisses, les principes logiques et les conditions qui président à l'élaboration des normes de contrôle; ces postulats permettent aux auditeurs de se forger une opinion et de rédiger leurs rapports, notamment dans les cas où aucune norme spécifique n'est applicable.

Il doit y avoir cohérence entre les postulats et les normes de contrôle. Elles guident l'auditeur, l'aident à circonscrire le domaine de ses investigations et à déterminer la nature des procédures qu'il convient d'utiliser. C'est à la lumière des normes de contrôle que le jugement de la qualité des résultats d'une vérification peut être fait.

Les postulats de base du contrôle sont les suivants :<sup>2</sup>

### **2-1- L'application des normes**

L'institution supérieure de contrôle doit veiller à appliquer les normes de l'INTOSAI pour tous les points jugés importants. Certaines normes peuvent ne pas être applicables à une partie de l'activité des ISC, notamment de celles organisées sous la forme de Cours des comptes, ni à l'activité autre que de contrôle effectuée par l'ISC. Celle-ci doit déterminer les normes qui s'appliquent à ce type d'activité, de manière à garantir que son niveau de qualité soit en permanence élevé.

---

<sup>1</sup> INTOSAI, **Op.cit**, 1998, P: 11, 12.

<sup>2</sup> INTOSAI, **Les postulats de bases**, Déclarations de Lima et de Tokyo, PP: 8-13.

En général, il est considéré comme important tout élément dont la connaissance serait susceptible d'influencer l'utilisateur des états financiers ou de modifier le rapport sur le contrôle des résultats. Cette importance peut dépendre non seulement de la valeur et de la nature de l'élément, mais également du contexte dans lequel il est envisagé.

## **2-2- Le jugement**

L'ISC doit porter son propre jugement sur les situations diverses qui se présentent lors du contrôle des finances publiques.

Les informations probantes (preuves) constituent un élément important de la décision de l'auditeur lorsqu'il choisit les secteurs et les points à contrôler ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des tests et des procédures de contrôle.<sup>1</sup>

## **2-3- Obligation de rendre compte**

La reddition des comptes est une condition nécessaire pour le contrôle des organismes publics. Comme le mentionne la Fondation canadienne pour la Vérification intégrée (FCVI), « la reddition des comptes s'entend de l'obligation de répondre de l'exercice d'une responsabilité qui a été conférée. »

Dans de nombreux pays, le concept de responsabilité se limite au système comptable ou évoque l'obligation d'établir des rapports. La responsabilité est l'obligation faite à des individus ou des organisations, élus ou nommés, et détenant un mandat public, de rendre compte aux populations qui les ont investis de ce pouvoir, des actions menées et des décisions prises dans l'exercice de ce mandat.

Selon la norme 1.0.20 de l'INTOSAI « A mesure que s'opère une prise de conscience de l'opinion publique, celle-ci exige de façon croissante que les personnes ou organismes chargés de gérer les deniers de l'Etat rendent compte de leur gestion, ce qui montre la nécessité de mettre en œuvre une procédure leur faisant obligation de rendre des comptes »

La reddition des comptes présuppose l'existence d'au moins deux parties : une qui attribue des responsabilités et une autre qui s'engage, à faire rapport sur la façon dont elle les a exercées. Elle implique, d'une part, que les pouvoirs et responsabilités des gestionnaires soient clairement définis à l'égard des ressources qui leur sont confiés et, d'autre part, que des mécanismes de reddition de comptes soient prévus.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> ISSAI 100 : **Les postulats de bases**, P9.

<sup>2</sup> Mamadou Hady SARR, **Op.cit**, PP: 5-10.

#### **2-4- Systèmes d'information**

L'instauration au sein de l'administration de systèmes appropriés d'information, de contrôle, d'évaluation et d'établissement de rapports facilitera la mise en œuvre de l'obligation de rendre compte. Les gestionnaires sont responsables de l'exactitude et du caractère suffisant de la forme et du contenu des informations financières ou autres.

L'exactitude et le caractère suffisant des informations et des états financiers témoignent de la situation et des résultats financiers de l'unité considérée. Celle-ci est également tenue d'élaborer un système pratique qui fournisse des informations utiles, objectives et précises.

#### **2-5- Collaborations avec les normalisateurs comptables internationaux**

Les autorités compétentes doivent faire adopter des dispositions énonçant les principes comptables admissibles en matière d'informations comptables et financières et de publication de celles-ci, qui soient adaptés aux besoins de l'administration; les unités contrôlées doivent s'assigner des objectifs spécifiques et quantifiables et fixer le niveau des résultats à obtenir.

Les ISC devraient travailler en étroite collaboration avec les organisations établissant les normes comptables, de façon à ce que ces dernières soient parfaitement adaptées aux besoins de l'administration.<sup>1</sup>

Les ISC devraient également recommander aux unités contrôlées de définir des objectifs quantifiables et clairement énoncés et d'assortir chacun d'eux du niveau de résultats qu'elles souhaitent atteindre.

#### **2-6- l'image fidèle**

En se conformant aux principes comptables admissibles, il devrait être possible de faire une présentation fidèle de la situation et des résultats financiers. Si l'application constante des principes comptables est la condition préalable à toute image fidèle, cela signifie qu'une unité contrôlée doit non seulement se conformer aux principes comptables adaptés à la situation considérée, mais également appliquer ces principes en permanence.<sup>2</sup>

#### **2-7- Contrôle interne**

L'existence d'un système de contrôle interne approprié permet de réduire au maximum les risques d'erreurs et d'irrégularités.<sup>3</sup>

Il est de la responsabilité de l'unité contrôlée, qui est tenue de veiller à ce que des contrôles soient prévus et fonctionnent de façon à ce que les lois et les réglementations applicables soient respectées; d'autre part, l'unité fera en sorte que les décisions soient prises de façon correcte et honnête.

---

<sup>1</sup> ISSAI 100, **Op.cit.** P10.

<sup>2</sup> **Idem.**

<sup>3</sup> [www.issai.org](http://www.issai.org) consulté le 30/05/2015 à 22:36.



## **2-8- La conformité aux dispositions législatives**

Il conviendrait de faire adopter des dispositions législatives et réglementaires qui incitent les organismes contrôlés à tenir constamment à la disposition de l'ISC toutes les données nécessaires pour évaluer de façon complète les activités contrôlées.

## **2-9- Mandat de l'institution de contrôle**

Le mandat est le fondement légal ou la base juridique qui permet à un organe de contrôle de réaliser ses missions de contrôle. Le mandat régit, entre autres, la manière dont une institution peut contrôler une entité.<sup>1</sup>

La loi ou le règlement portant création de l'organe de contrôle stipule généralement la forme que doit revêtir celle-ci (cour, conseil, commission, ou inspection), les modalités d'exercice de sa mission, la durée de son mandat, ses pouvoirs, ses obligations, ses attributions et l'ensemble des responsabilités qui lui incombent.

Elle édicte également les autres règles relatives à l'accomplissement des fonctions dévolues à l'ISC.

Le mandat permet, en effet :<sup>2</sup>

- d'avoir accès à tous les locaux et à toutes les pièces justificatives.
- d'obtenir auprès des gestionnaires des organismes publics ou d'autres personnes morales ayant une quelconque relation avec l'unité contrôlée, les informations souhaitées.
- de proposer des recommandations pour sanctionner les auteurs d'irrégularités ou de fautes de gestion et améliorer la qualité de la gestion.

## **2-10- Techniques de contrôle**

Les ISC doivent s'efforcer de rendre encore plus performantes les techniques de contrôle de validité des mesures de résultats.

Le rôle de plus en plus important des auditeurs leur imposera de s'adapter et de concevoir de nouvelles techniques et de nouvelles méthodologies visant à déterminer la validité et le bien-fondé des évaluations des unités contrôlées. Les auditeurs s'inspireront des techniques et des méthodologies utilisées dans d'autres domaines.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Mamadou Hady SARR, **Op.cit.**, 2010, P9.

<sup>2</sup> ISSAI 100, **Op.cit.**, P11.

<sup>3</sup> [www.intosai.org](http://www.intosai.org), consulté le 25/05/2015 à 23:19.

### **3- La transparence et la responsabilité**

Les ISC fonctionnent sur la base de mandats et de modèles différents. Si ces principes peuvent ne pas s'appliquer de la même manière à l'ensemble des ISC, ils visent néanmoins à faire converger les ISC vers un objectif commun : la transparence et la responsabilité.

#### **3-1- Concepts de responsabilité et de transparence**

La responsabilité et la transparence constituent deux volets incontournables d'une bonne gouvernance. La transparence est une véritable force qui, dès lors qu'elle est appliquée de façon systématique, peut contribuer à lutter contre la corruption, améliorer la gouvernance et promouvoir la responsabilité. Responsabilité et transparence sont difficilement dissociables :<sup>1</sup> ces deux notions englobent un grand nombre d'actions communes, notamment les comptes rendus publics.

##### **3-1-1- Le concept de responsabilité**

Le concept de responsabilité concerne le cadre juridique de l'ISC, la manière dont elle rend compte de ses travaux, sa structure organisationnelle, sa stratégie, ses procédures et ses activités. Il vise à garantir que :<sup>2</sup>

- Les ISC s'acquittent de leurs missions légales de contrôle conformément à leur mandat et à leur obligation de rendre compte, dans les limites de leur budget.
- Les ISC procèdent à l'évaluation et au suivi de leurs propres performances ainsi que de l'impact de leurs contrôles.
- Les ISC rendent compte de la régularité et de l'efficacité de l'utilisation des fonds publics, mais également de leurs propres actions et activités et de l'utilisation de leurs ressources.
- Les dirigeants des ISC, les membres (des institutions collégiales) et le personnel des ISC peuvent être tenus responsables de leurs actes.

##### **3-1-2- Le concept de transparence**

La notion de transparence se rapporte à l'obligation, pour les ISC, de rendre compte publiquement et de manière opportune, fiable, claire et pertinente, pour tout ce qui concerne leur statut, leur mandat, leur stratégie, leurs activités, leur gestion financière, leurs opérations et leurs performances. Par ailleurs, elle comprend l'obligation de porter à la connaissance du public les résultats et les conclusions des audits, ainsi que l'accès du public aux informations relatives aux ISC.

---

<sup>1</sup> [www.issai.org](http://www.issai.org), Consulté le 17/05/2015 à 21:06.

<sup>2</sup> ISSAI 20, **Principes de transparence et de responsabilité**, PP: 3-4.

### 3-2- Principes de transparence et de responsabilité

Neuf principes fondamentaux pour promouvoir la transparence et la responsabilité dans les activités des ISC.<sup>1</sup>

- Les ISC exécutent leurs missions dans le cadre d'un dispositif législatif et réglementaire qui garantit la responsabilité et la transparence.
- Les ISC sont encouragées à rendre publiques les informations principales relatives à leur mandat, leurs responsabilités, leur mission, leur stratégie et leurs activités dans l'une des langues officielles de l'INTOSAI, en sus de leurs langues nationales.<sup>2</sup>
- Les ISC adoptent des normes et des méthodologies conformes aux principes d'audit fondamentaux de l'INTOSAI, élaborés conformément aux normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI).
- Les ISC adoptent en matière d'éthique des règles ou des codes, des politiques et des pratiques conformes aux Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques.
- Les ISC doivent s'assurer que les contrats d'externalisation ne remettent pas en cause ces principes de responsabilité et de transparence.
- Les ISC gèrent leurs activités dans un souci d'économie, d'efficacité et d'efficacités et dans le respect des lois et réglementations, et rendent compte publiquement de cette gestion.  
Les rapports financiers des ISC sont rendus publics et soumis à un audit externe indépendant ou à l'examen du Parlement. Les ISC évaluent leurs activités et leurs performances dans tous les domaines, et rendent compte sur ces activités et sur ces performances.
- Les ISC rendent publics les résultats de leurs audits et leurs conclusions concernant l'ensemble des activités gouvernementales, les ISC rendent publiques les conclusions et recommandations formulées au terme des audits, sous réserve que celles-ci ne soient pas considérées comme confidentielles en vertu de lois et réglementations spécifiques.

---

<sup>1</sup> ISSAI 20, **Principes de transparence et de responsabilité**, PP: 3-13.

<sup>2</sup> [www.INTOSAI.org](http://www.INTOSAI.org), Consulté le 17/05/2015 à 22:05.

- Les ISC communiquent largement, et en temps voulu, sur leurs activités et les résultats de leurs audits par le biais des médias, d'Internet ou d'autres moyens.  
Les rapports des ISC sont rendus largement accessibles et compréhensibles par tous grâce à différents moyens.<sup>1</sup>
  
- Les ISC s'entourent d'avis externes et indépendants afin de renforcer la qualité et la crédibilité de leur travail  
Les ISC se conforment aux Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques et s'efforcent d'assurer un apprentissage continu grâce aux conseils ou à l'expertise de parties extérieures. Comme elle peuvent demander une évaluation externe indépendante de leurs activités et de la mise en application des normes. Pour ce faire, elles peuvent recourir à une évaluation par des pairs, ou faire appel à des experts externes pour obtenir des conseils spécialisés indépendants, notamment sur des questions techniques relatives aux audits.

---

<sup>1</sup> [www.intosai.org](http://www.intosai.org), Consulté le 17/05/2015 à 23:02.

## **Conclusion du deuxième chapitre**

Il existe différents types de contrôles des finances publiques qui peuvent être regroupés en catégories en prenant comme critères le moment où ils opèrent, les organes compétents et les méthodes employées.

L'organisation professionnelle des institutions supérieures de contrôle des finances publiques L'INTOSAI constitue un forum pour les contrôleurs des finances publiques du monde entier qui peuvent y discuter de questions d'intérêt commun et s'informer des dernières avancées en matière de normes de contrôle ISSAI et d'autres normes professionnelles et meilleures pratiques applicables.

# *Chapitre 03*

### **Chapitre 03 : La conformité de contrôle des institutions supérieures de contrôle des finances publiques algériennes aux normes internationales**

Les institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC) sont chargées d'assurer le contrôle supérieur de l'exécution du budget de l'Etat.

Elles assurent la régularité des opérations de recettes et de dépenses des organismes soumis à leurs contrôles. Elles sanctionnent, le cas échéant, les manquements aux règles qui régissent lesdites opérations.

Le présent chapitre évaluera la conformité du contrôle exercé par l'Inspection Générale des Finances et la Cour des Comptes aux normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI) à travers :

- La présentation des principales institutions de contrôle des finances publiques en Algérie : l'Inspection Générale des Finances et la Cour des Comptes ;
- L'analyse critique du contrôle des ISC algériennes ;
- Les perspectives d'évolution de contrôle des finances publiques en Algérie.

## **Section 01 : Présentation des principales ISC algérienne (l'IGF et la cour des comptes)**

L'INTOSAI définit l'ISC comme toute institution publique d'un Etat ou organisation qui- quelle que soit sa dénomination, sa composition ou son organisation- exerce, en vertu la loi ou un autre acte formel de l'Etat ou de l'organisation, le contrôle supérieur des finances publiques de cet Etat d'une façon indépendante.

Les principales institutions de contrôle des finances publiques sont : l'inspection générale des finances et la cour des comptes.

### **1- Présentation du ministère des finances**

Le ministère des Finances confère au ministre la mission de favoriser le développement économique et de conseiller le gouvernement en matière financière.

À ces fins, le Ministère, qui joue un rôle central au sein du gouvernement, conseille le ministre ainsi que le gouvernement dans les domaines budgétaire, fiscal, financier et comptable.

#### **1-1- Historique du ministère des finances**

Depuis l'indépendance du pays, le ministère des finances a subi de profonds changements qu'il est possible de relater dans cette rétrospective :<sup>1</sup>

- Avril 1962, à la signature des accords d'Evian, un gouvernement provisoire est institué. Ce gouvernement se substitue au gouvernement général en place. Au sein de ses exécutifs, est prévue une direction des affaires financières entièrement algérienne.
- Septembre 1962, par décret était nommé le premier Ministre des finances, d'où le nom actuel du nouveau siège des Finances.
- Avril 1963, le Ministère des Finances a été doté de sa première organisation comprenant : des directions, des sous directions et des services.
- Septembre 1963, création d'un ministère des Finances et de l'économie, regroupant les attributions des ministres de l'industrie et de l'énergie, la direction générale du plan et des études économiques, le commissariat à la formation professionnelle et la formation des cadres, en plus de celles du ministère des finances.
- Juillet 1970, par ordonnance portant constitution du nouveau gouvernement, le Ministère des Finances et du Plan est éclaté en deux départements ministériels : Ministère des Finances et le Secrétariat d'état ou plan que deviendra plus tard en 1980, ministère du Plan et de l'aménagement du territoire.

---

<sup>1</sup> [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz), consulté le 18/05/2015 à 19:02.



- Juin 1990, création du ministère de L'économie, regroupant : les finances, le commerce et la petite et moyenne entreprise (PME).
- Avril 1994, suppression du ministère de L'économie pour revenir à l'ancienne organisation d'avant juin 1990 à savoir : ministère des finances, ministère du commerce et ministère de la petite et moyenne entreprise.

### **1-2- Les attributions du ministère des finances**

Conformément au décret exécutif n°95-54 du 15 février 1995, le Ministre des Finances propose les éléments de la politique nationale en matière financière et en assure la mise en œuvre, conformément aux lois et règlements en vigueur. Le décret exécutif n°95-54 fixant attributions du ministre des Finances, stipule que le ministre des Finances exerce ses attributions dans les domaines ci-après:<sup>1</sup>

- Les finances publiques : la fiscalité, la douane, le domaine national et les affaires foncières, les dépenses publiques et le budget et la comptabilité publique.
- La monnaie.
- L'épargne, le crédit et les assurances économiques.
- Les ressources du trésor public.
- Les interventions financières de l'Etat.
- La politique nationale en matière d'endettement extérieur.
- Le contrôle des changes.
- Le contrôle financier relatif aux utilisations des crédits du budget de l'Etat et des ressources du trésor public.
- Les relations économiques et financières extérieures.

### **1-3- Organisation du ministère des finances**

Le Ministère des Finances est un Ministère de souveraineté son rôle dans la politique de l'économie nationale est très influent. Vu la diversité de ses tâches le Ministère des finances est organisé sous forme de directions générales s'occupant chacune d'un aspect particulier de l'économie nationale (soit en terme de recette, soit en terme de dépenses publiques ou soit en terme de contrôle et d'inspection).<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz), consulté le 18/05/2015 à 19 :19.

<sup>2</sup> Document interne au ministère des finances, P6.

Le ministère des finances est composé de 07 directions générales et d'une inspection à savoir :<sup>1</sup>

- La direction générale des études et de la prévision.
- La direction générale du budget.
- La direction générale des impôts.
- La direction générale des domaines nationaux.
- La direction générale des relations financières extérieures.
- La direction générale de la comptabilité.
- L'inspection générale de la finance.

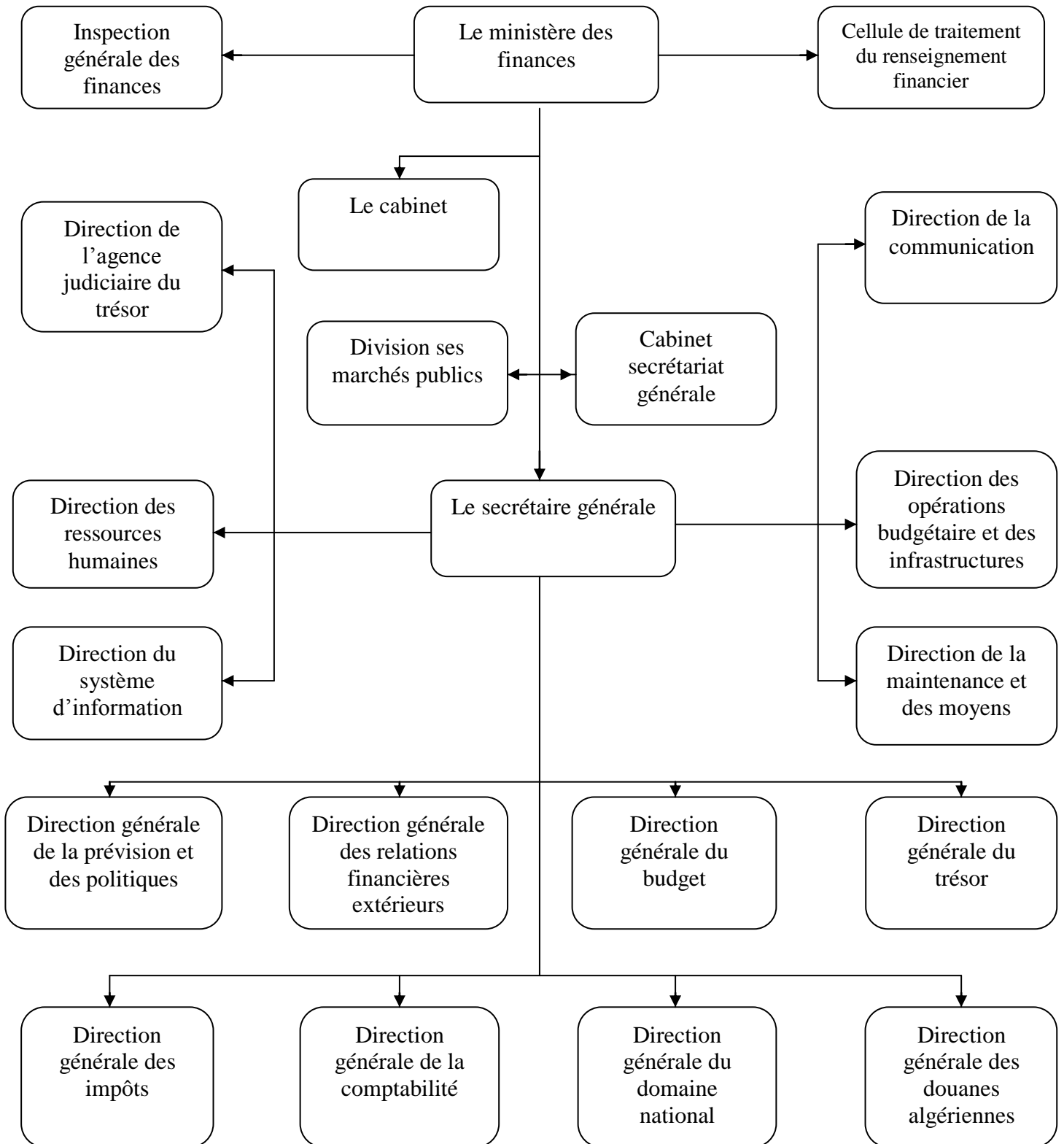
En plus de ces directions, le ministère compte deux directions horizontales :

- La direction des ressources humaine.
- La direction des moyens et des opérations budgétaire.

---

<sup>1</sup> [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz), consulté le 18/05/2015 à 20:00.

**Figure n°2 : Organigramme du ministère des finances**



## **2- Présentation de l'Inspection Général des Finances (L'IGF)**

L'inspection générale des finances est un grand corps de l'Etat, elle dépend directement du ministre des finances par l'intermédiaire d'un inspecteur général chef de service.<sup>1</sup>

### **2-1- Historique de l'IGF**

Le contrôle des finances publiques était jusqu'à l'indépendance du ressort d'un organe dénommé le contrôle financier d'Algérie, organe rebaptisé au lendemain de l'indépendance « contrôle financier de l'Etat ».

Ces deux organes exerçaient à la fois, le contrôle à priori des dépenses publiques et le contrôle à postériori.

En 1971 le contrôle financier de l'Etat donne naissance à deux directions au sein de l'organigramme central du ministère des finances. L'une dénommée direction du budget chargé du budget et du contrôle a priori et l'autre, direction de l'inspection des finances chargé du contrôle à postériori.<sup>2</sup>

La réforme du contrôle intervenue en 1980 donna naissance a la cour des comptes, institua le contrôle par l'assemblée nationale et transforma la direction de l'inspection des finances en IGF, organe de contrôle permanent relevant de l'exécution.<sup>3</sup>

### **2-2- Les attributions de l'IGF**

Les attributions de l'IGF s'exercent sur :<sup>4</sup>

- Les services de l'Etat.
- Les collectivités territoriales.
- Les institutions, organes et établissements soumis aux règles de la comptabilité publique.
- Les établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC).
- Les organismes de sécurité sociale relevant du régime générale et obligatoire ainsi que tous les organismes à vocation sociale et culturelle bénéficiant du concours de l'Etat ou d'organismes publics.
- Les autres établissements publics quelque soit leurs statuts juridiques.
- L'utilisation des ressources collectées à l'occasion de campagnes de solidarité par les organismes ou associations, quels que soient leurs statuts juridiques, qui font appel à la générosité publique pour soutenir notamment, des causes humanitaires, sociales, scientifiques, éducatives, culturelles et sportives.

---

<sup>1</sup> Art. 1<sup>er</sup> du décret 80-53 du 01-03-1980.

<sup>2</sup> Décret 71-259 du 19/10/1971.

<sup>3</sup> Loi 80-05 du 01 /03/1980.

<sup>4</sup> **Document interne au ministère des finances**, P10

- Les autres personnes morales bénéficiant du concours financier de l'Etat, d'une collectivité locale ou d'un organisme public à titre de participation ou sous forme de subvention, de prêt, d'avancement ou de garantie.
- Le contrôle et l'audit de gestion des entreprises publiques économiques à la demande des autorités ou organes représentant l'Etat actionnaire.

### **2-3- L'organisation de l'IGF**

Sous l'autorité du ministre des finances, l'IGF est dirigée par un chef nommé par décret exécutif n° 92-32 du 20 Janvier 1992 portant l'organisation centrale de l'IGF. Ce dernier doit notamment veiller à l'exécution des travaux de contrôle, d'études d'évaluation dans le cadre de structures centrales et de services extérieurs composant l'IGF.<sup>1</sup>

#### **2-3-1 Les structures centrales**

L'IGF comprend, en outre le poste de directeur d'étude chargé du suivi des actions du contrôle des services extérieurs de l'inspection générale et des finances et de la coordination des relations avec les autres institutions et service de contrôle :<sup>2</sup>

- Des structures opérationnelles de contrôle et d'évaluation.
- Des structures d'études, d'administration et de gestion.

Une présentation exhaustive de l'organisation et de ses structures est prévue aux articles 5 et 6 du décret précité, les activités des structures opérationnelles de contrôle et d'évaluation sont exercées par des unités mobiles dirigées par des chefs de brigades.

#### **2-3-2- Les structures locales**

Sous l'autorité du chef de l'IGF, les services extérieurs de l'IGF sont constitués par des directions régionales, l'implantation et la compétence territoriale de ces directions sont fixées par arrêté du ministre des finances. C

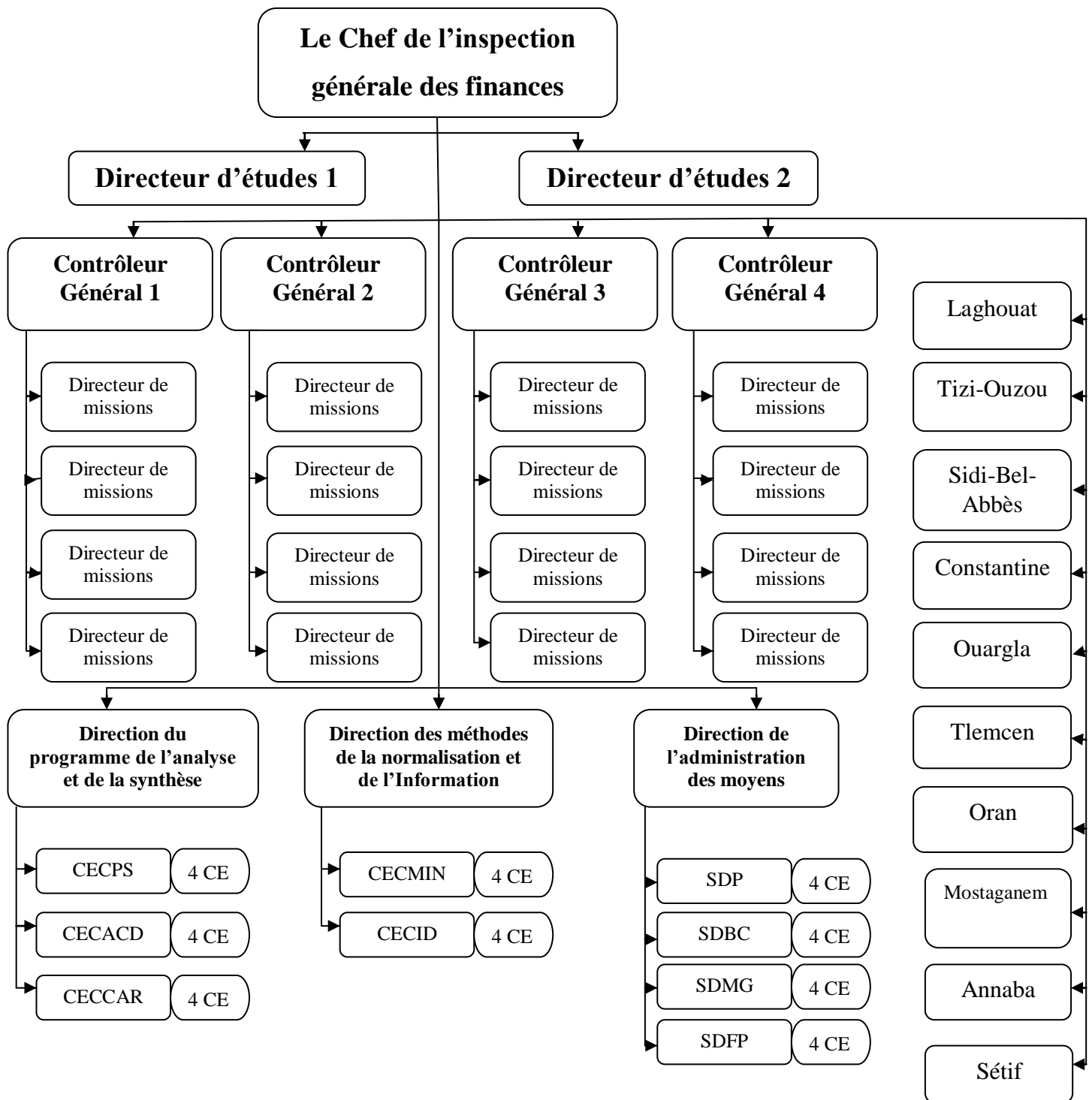
Chacune des directions régionales est dirigée par un directeur régional, nommé par arrêté du ministre des finances sur proposition du chef de l'IGF, à l'instar des structures opérationnelles de contrôle et d'évaluation centrale, les activités des directions régionales sont exercées par des unités mobiles dirigées par des chefs de missions ou des chefs de brigades.

---

<sup>1</sup> Art 3 du décret 92-32 du 20-01-1992.

<sup>2</sup> Omar Ait Mokhtar, **L'évolution de la politique des dépenses publiques dans le contexte de la mondialisation Cas Algérie 1999-2014**, thèse de doctorat en sciences économiques, Université Abou Baker Belkaid, Tlemcen, 2014, P73.

Figure n°3 : Organigramme de l'inspection générale des finances



Source : Document interne au ministère des finances

### **3- Présentation de la cour des comptes**

Instituée par l'article 190 de la constitution de 1976 et consacrée à nouveau par l'article 160 de la constitution de 1989, la Cour des comptes est une institution supérieure de contrôle a posteriori des finances de l'État, des collectivités territoriales et des services publics régie actuellement par l'article 170 de la constitution de 1996 modifiée par la loi n° 02-03 du 10 avril 2002 et la loi n° 08-19 du 15 novembre 2008.

La Cour des comptes est dirigée par un Président nommé par le Président de la république.

#### **3-1- Historique de la cour des comptes**

La cour des comptes algérienne a passé en plusieurs étapes, elles se résument en quelques points essentiels suivants:<sup>1</sup>

- 1980, la création de la Cour des comptes algérienne.
- 1990 et 1995, la cour des comptes a été réorganisée successivement.
- 2010, le mandat de la Cour a été élargi pour lui permettre de participer à la dynamique nationale de prévention et de lutte contre la corruption.
- Pour les années 2011-2013, la Cour des comptes a adopté son premier plan stratégique Pour atteindre ses objectifs.

#### **3-2- Les attributions de la cour des comptes**

Au plan juridictionnel, la Cour des comptes est chargée de s'assurer en matière de reddition des comptes, d'apurement des comptes des comptables publics et de discipline budgétaire et financière, au respect des dispositions législatives et réglementaires en vigueur. Elle réserve, à ses constatations, les suites juridictionnelles dans les cas prévus par l'ordonnance n° 95.20 modifiée et complétée.

Elle contribue également, dans le cadre de ses compétences et de ses attributions juridictionnelles, au renforcement de la prévention et de la lutte contre les diverses formes de fraudes et de pratiques illégales ou illicites, constituant des manquements à l'éthique et au devoir de probité ou portant atteinte au patrimoine et aux deniers publics.

Au plan administratif, la Cour des comptes est chargée du contrôle du bon emploi des ressources, fonds, valeurs et moyens matériels par les organismes entrant dans son champ de compétence et s'assure de la conformité de leurs opérations financières et comptables aux lois et règlements en vigueur. Elle apprécie la qualité de leur gestion au plan de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie.

---

<sup>1</sup> Document interne à la cour des comptes, 2010, P3.

À l'occasion de ses investigations, elle s'assure de l'existence, de la pertinence, de l'efficacité et de l'effectivité des mécanismes et procédures de contrôle et d'audit internes.

Elle recommande, à l'issue de ses investigations et enquêtes, toutes mesures d'amélioration qu'elle estime devoir formuler.

Enfin, la Cour contribue dans le cadre de ses compétences et attributions administratives au renforcement de la prévention contre les diverses formes de fraudes et de pratiques illégales ou illicites constituant des manquements à l'éthique et au devoir de probité ou portant atteinte au patrimoine et aux deniers publics.

La Cour des comptes établit le rapport annuel, informe le Président de la République sur toute question d'importance nationale. Elle est consultée sur les avant-projets de loi portant règlement budgétaire et sur tout projet de texte intéressant les finances publiques.

En vue de la réalisation d'objectifs d'intérêt national et engagés directement ou indirectement par des institutions de l'État ou des organismes publics soumis à son contrôle, la Cour des comptes participe à l'évaluation, au plan économique et financier des programmes et politiques publiques initiés par les pouvoirs publics.

Dans son domaine de compétence, la Cour des comptes contribue au renforcement de la prévention et de la lutte contre les diverses formes de et de pratiques illégales ou illicites, constituant des manquements à l'éthique et au devoir de probité ou portant atteinte au patrimoine ou aux deniers publics.<sup>1</sup>

### **3-3- L'organisation de la cour des comptes**

La Cour des comptes est organisée en Chambres à compétence nationale (au nombre de huit), en Chambres à compétence territoriale (au nombre de neuf) et une Chambre de discipline budgétaire et financière. Elle est dirigée par un président nommé par le président de la république, assisté d'un vice-président.

Le rôle du ministère public au sein de la Cour des comptes est assuré par un censeur général assisté de censeurs.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> [www.ccomptes.org.dz](http://www.ccomptes.org.dz), Consulté le 20/05/2015 à 20 :20.

<sup>2</sup> **Idem.**



La cour dispose également d'un greffe central confié à un greffier principal assisté de greffiers, aussi bien au niveau des Chambres nationales que des Chambres territoriales.

Le soutien technique et administratif des structures de contrôle de la Cour des comptes est assuré par des départements techniques (le département des études et du traitement de l'information et le département des techniques d'analyse et de contrôle), et la direction de l'administration et des moyens.<sup>1</sup>

Chargé de la gestion financière de la Cour des comptes au sens de l'article 26 de la loi 90-21 du 15 août 1990 relative à la comptabilité publique, le secrétaire général auquel sont rattachés le bureau d'ordre général et le bureau de la traduction, est ordonnateur principal et peut de ce fait, déléguer sa signature aux responsables des services administratifs de la Cour dans les conditions fixées par la législation et la réglementation en vigueur.

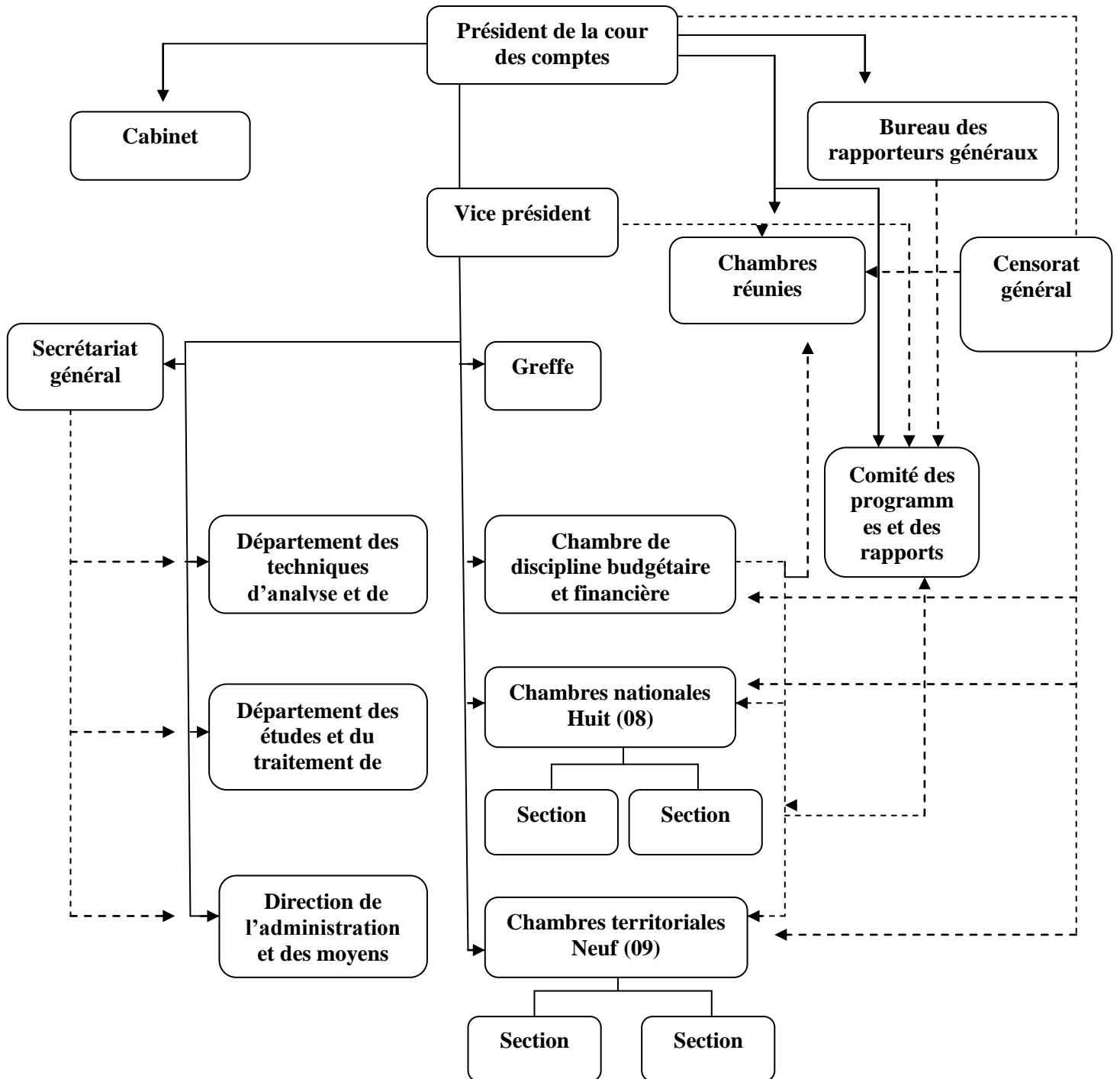
L'animation, le suivi et la coordination des structures techniques et administratives sont assurés par le secrétaire général en sa qualité d'ordonnateur principal, sous l'autorité du président de la Cour des comptes<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup>[www.ccomptes.org.dz](http://www.ccomptes.org.dz), Consulté le 20/05/2015 à 21:32.

<sup>2</sup> **Idem.**

Figure n°4 : Organigramme de la cour des comptes



Source : Document interne à la cour des comptes.

## **Section 02 : Analyse critique du contrôle des Institutions supérieures de contrôle algériennes**

Le contrôle financier et le contrôle de gestion a posteriori est exercé d'une part par l'Inspection Générale des Finances (IGF), et d'autre part par la Cour des comptes. L'IGF peut aussi intervenir pendant le déroulement des opérations, contrairement à la Cour des comptes.

Au sein des Ministères, certaines inspections sectorielles responsables du contrôle a posteriori réalisent parfois également des contrôles financiers, ainsi que des commissions pour le contrôle spécifique des marchés publics, matière comprise dans les contrôles financiers exercés par les organes susmentionnés.

### **1- Analyse de contrôle des ISC algériennes**

Le contrôle exercé par la cour des comptes algérienne et l'inspection générale des finances sera analysé selon les normes ISSAI comme suit :

#### **1-1- Le cadre constitutionnel, législatif et juridique**

La Cour des comptes est une institution à compétence administrative et juridictionnelle. La Cour des comptes jouit de l'indépendance nécessaire garantissant l'objectivité, la neutralité et l'efficacité de ses travaux<sup>1</sup>. Or, l'IGF est placé sous l'autorité du ministre chargé des finances, pour exercer un contrôle en cours et après exécution des opérations, il apporte à la fois sur leurs régularités et leurs opportunités.

Dans l'exercice de ses attributions administratives, la Cour des comptes et l'IGF sont chargées de vérifier le bon emploi des ressources, fonds, valeurs et moyens matériels publics par les organismes soumis à son contrôle. Elles apprécient aussi la qualité de leur gestion au plan de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie. Dans l'exercice de ses attributions juridictionnelles seule la cour des comptes, réserve à ses constatations des suites juridictionnelles.

#### **1-2- Objectifs du contrôle**

Le premier objectif de contrôle des ISC est le contrôle de l'exécution du budget. C'est un contrôle de régularité des comptes budgétaires.

Les objectifs du contrôle consistent à repérer l'existence d'irrégularités dans l'utilisation des crédits affectés au budget de fonctionnement et au budget d'investissement.

---

<sup>1</sup> Art 3 de l'ordonnance n°95-20 du 17 juillet 1995 relative à la Cour des comptes.

La vérification de la régularité d'exécution du budget de fonctionnement porte par exemple sur l'analyse des écarts entre les crédits de personnel et le coût réel des frais de personnel – qui constituent 80 % des crédits totaux. Concernant le budget d'équipement, la vérification porte par exemple sur l'utilisation correcte de la nomenclature budgétaire.

### **1-3- L'indépendance**

Le cadre légal garantit l'indépendance des ISC et de son personnel, il offre également un mandat suffisamment large ainsi qu'accès sans restriction à l'information.

Néanmoins, les observations faites sont que cette indépendance connaît des restrictions :

- La Cour des comptes et IGF ne semblent pas être libre de publier leurs rapports, ni de les diffuser.
- L'autonomie financière et de gestion est garantie dans les textes, mais dans la pratique, la Cour des comptes et l'IGF ne disposent pas des effectifs prévus par la loi, et dépendent trop de l'exécutif pour ce qui concerne leur gestion.
- Le règlement intérieur précise le nombre d'effectifs nécessaire dans les différents services des ISC. Cet avantage – pour le moins théorique – devrait faciliter l'obtention du budget nécessaire au recrutement du nombre des effectifs prévu par le règlement intérieur, ce qui l'aiderait à défendre son indépendance financière. Or, dans la pratique, cet avantage s'avère un handicap à une autonomie financière et de gestion.

### **1-4- Le pouvoir d'enquête**

Le pouvoir juridictionnel applique le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables à l'égard des deniers manquants, des dépenses irrégulières ou non justifiées, ainsi que des recettes non recouvrées. À ce titre, au regard des dispositions légales, l'apurement et le jugement des comptes par la Cour des comptes d'Algérie apparaît simultanément comme un audit financier, un audit de conformité et une décision juridictionnelle.

### **1-5- Méthodes de contrôle**

Le système algérien de gestion financière comportait plusieurs niveaux de contrôle financier: les contrôleurs financiers et les comptables contrôlent les ordonnateurs ; les comptables principaux contrôlent les comptables secondaires; les inspections contrôlent les contrôleurs, les services comptables, les inspections des ministères, l'inspection générale des finances, etc.

Une exploitation optimisée de l'information produite par tous ces organes de contrôle permettrait de catégoriser le risque que constituent les comptables et, sur cette base, de programmer les opérations d'apurement.

La méthode est principalement basée sur l'analyse des comptes budgétaires et des transactions des ordonnateurs.

Les travaux de contrôle consistent principalement en un contrôle de conformité et de régularité de l'exécution du budget. Les vérifications sont désormais faites sur place et, dans une certaine mesure, sur la base de pièces justificatives.

### **1-6- Personnel de contrôle**

L'analyse du personnel de contrôle des ISC a ressorti les remarques suivantes :

#### **1-6-1- Personnel de la cour des comptes**

À la fin de l'année 2012, environ 180 magistrats étaient en poste au siège d'Alger et dans les Chambres régionales sur les 238 postes budgétaires théoriquement disponibles. S'y ajoutent 32 vérificateurs qui secondent les magistrats, faisant également partie des effectifs se dédiant aux travaux de contrôle.

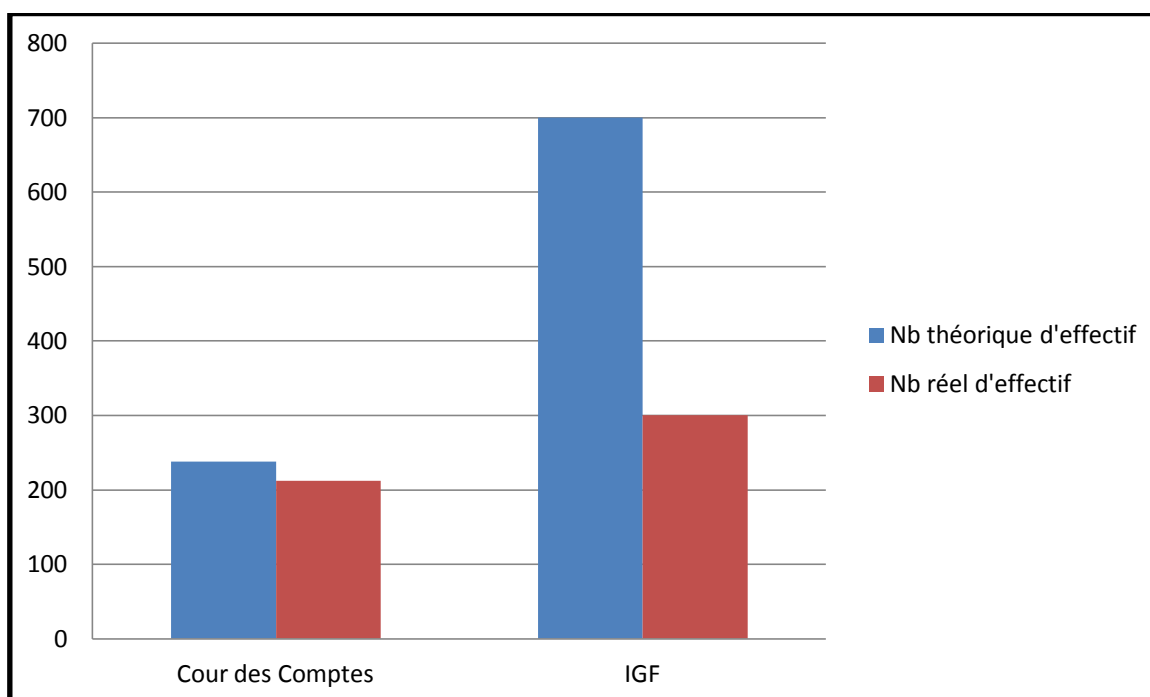
#### **1-6-2- personnel de l'inspection générale des finances**

L'IGF, bénéficie théoriquement de 700 postes à pourvoir, mais en réalité, seuls 300 d'entre eux sont occupés, dont 175 par des inspecteurs opérationnels affectés pour la réalisation des missions qui lui sont dévolues.

L'IGF a réalisé 206 interventions en 2011, mais le nombre de missions programmées n'ont pas été engagées par manque d'effectifs.

On constate que la cour des comptes a une défaillance en matière d'effectif de contrôle (environ 9%). Or seulement 43% des postes à pourvoir de l'inspection générale des finances sont occupés, dont 41% sont des inspecteurs chargés des missions de contrôle.

**Figure n° 05 : Le personnel de contrôle des ISC algériennes**



**Source :** Graphique élaboré sur la base de l'analyse précédente.

### 1-7- L'échange international d'expériences

L'INTOSAI considère que l'échange international d'expérience est un moyen efficace qui aide les ISC à compléter leurs missions.

Le cas des ISC algériennes à travers la cour des comptes et l'inspection générale des finances est le suivant :

#### 1-7-1- L'échange d'expériences au niveau de la cour des comptes

La cour des comptes, en tant qu'inspection supérieure de contrôle, fait partie de l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) qui regroupe les institutions supérieures de contrôle d'un nombre important d'Etats.

La cour des comptes est membre des conseils exécutifs du groupe arabe des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ARABOSAI) et de l'organisation africaine des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (AFROSAI).<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Document interne à la cour des comptes, PP : 12-14.

Ces organisations internationales ont pour but d'organiser et de développer la coopération entre les institutions supérieures de contrôle, elles œuvrent à uniformiser la terminologie technique utilisée dans le domaine du contrôle financier et à standardiser les procédures et les normes de contrôles.

La Cour des comptes utilise les cours offerts dans le cadre de l'INTOSAI et d'autres organisations internationales. Des magistrats ont participé à des séminaires et formations organisés par IDI, l'INTOSAI, l'ARABOSAI etc. Même si ceux-ci sont parfois perçus comme étant trop théoriques, la nature du travail de contrôle et le manque de contacts et de coopération avec d'autres Institutions risquent de créer une certaine isolation. Par conséquent, la coopération internationale doit être poursuivie, au regard des objectifs à atteindre.

### **1-7-2 L'échange d'expériences au niveau l'inspection générale des finances**

Dans le cadre du renforcement de la capacité d'expertise de ses inspecteurs, l'IGF envisage de développer la coopération avec les autres organes de contrôle nationaux et étrangers, à l'effet de permettre à ses jeunes cadres et inspecteurs de bénéficier de l'expertise et de la technicité de leurs homologues.

En ce sens un protocole de coopération a été ratifié à Alger en 2009 par les responsables de l'IGF Algérie et l'IGF France en présence de ministre algérien des finances et le ministre français du budget des comptes publics et de la fonction publique.

Ce protocole de coopération porte sur :

- L'animation de séminaires à Alger par des experts de l'IGF-France.
- La mise en situation professionnelle de jeunes inspecteurs au sein des services de l'IGF-France.
- L'échange de documentation de d'expériences.

### **1-8- La coopération entre l'IGF et la cours des comptes**

Les effectifs disponibles à la Cour des comptes et à l'IGF sont trop peu nombreux pour couvrir l'ensemble du territoire national, les deux institutions devraient coopérer et se coordonner le plus possible afin de renforcer le système de contrôle des finances a posteriori.

La coopération entre les deux institutions souffre de certaines faiblesses :

- Il n'y a pas d'échanges réguliers entre l'IGF et la Cour des comptes concernant les programmations, les planifications et le contenu des contrôles. Les deux institutions ne peuvent donc pas utiliser pleinement les résultats des travaux de l'autre institution.

- Certaines bonnes pratiques relatives à la coordination entre les deux institutions de contrôle sont en place: ainsi, la règle observée lors des missions est que si l'une des deux institutions est déjà sur place, l'autre se retire ; de même, quand la Cour des comptes a apuré des comptes, l'IGF ne peut plus contrôler ces comptes ; enfin, quand l'IGF organise des formations ou des séminaires internes, elle invite la Cour des comptes.
- Un programme de travail conjoint à l'IGF et à la Cour des comptes a été développé pendant quelques années, mais cette pratique a été abandonnée depuis. Désormais, conformément à l'Ordonnance n° 95-20 modifiée en 2010, l'IGF doit uniquement se conformer à l'obligation de transmettre à la Cour des comptes une copie ou un extrait de son rapport, en particulier des éléments que l'IGF considère comme relevant de la compétence de la Cour.
- La Cour et l'IGF n'échangent ni leurs programmes de travail ni leurs rapports, y compris les rapports annuels. Pourtant, l'échange mutuel de ces documents pourrait concourir à éviter d'éventuelles duplications dans la planification du travail, et pourrait contribuer à rendre les contrôles plus efficaces et efficients. En effet, la prise de connaissance des rapports existants sur certaines institutions peut aider à mieux cibler le contrôle.

### **1-9- Rapport**

Les ISC établissent des rapports annuels qui reprennent les principales constatations, observations et appréciations résultant de ses travaux d'investigation. Celles-ci sont assorties de recommandations que les institutions estiment devoir formuler, ainsi que des réponses y afférentes, formulées par des responsables, représentants légaux et autorités de tutelle concernés.

#### **1-9-1- Les rapports de la cour des comptes**

La loi prescrit que la cour des comptes adresse son rapport annuel au Président de la République et en transmet une copie à l'institution législative, ce rapport est publié totalement ou partiellement au Journal Officiel de la République.<sup>1</sup> Mais dans la pratique, ce rapport n'a été publié qu'à deux reprises, en 1995 et en 1997, à l'initiative du Président de la République.

Toutefois, l'Ordonnance de 1995 oblige à une publication du rapport annuel. Aussi, est-il surprenant que cette publication n'ait eu lieu que deux fois. Cela est contraire au principe 6 de la déclaration de Mexico, selon lequel les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques doivent avoir toute latitude pour publier et diffuser leurs rapports.

---

<sup>1</sup> Art 16 de l'ordonnance 95-20 relative à la cour des comptes



La Cour des comptes algérienne envoie une copie du rapport annuel au Parlement et le Parlement reçoit le rapport de la Cour. Le rapport annuel de la Cour n'est pas discuté dans le Parlement. En effet, il semble que la commission parlementaire qui serait compétente pour un suivi de ce rapport, la Commission des Finances et du Budget, ne reçoit pas ce rapport.

La Cour est dans l'obligation de communiquer les rapports aux responsables de services et les arrêts aux comptables ou agents concernés, il est probable que la cause de cette plainte soit, plutôt, le délai de la décision.

### **1-9-2- Les rapports de l'inspection générale des finances**

L'IGF établit un rapport annuel faisant ressortir le bilan de ses activités, la synthèse de ses constatations et des réponses y afférentes ainsi que des propositions de portée générale qu'elle en tire en vue notamment d'adapter ou d'améliorer le législation et la réglementation régissant les activités soumises à son contrôle.

Ce rapport est remis au Ministre des finances dans le courant du premier trimestre de l'année suivante celle pour laquelle il a été établi.

### **1-9-3- Délai des rapports**

Le délai des travaux avait une influence négative sur leur utilité, puis que les décisions des ISC prenaient trop de temps et arrivaient trop tard – quand elles n'étaient plus utiles et que les problèmes étaient déjà réglés. Quelques-uns d'entre eux ont indiqué qu'ils ne recevaient pas les rapports ou décisions définitifs. Or, les ISC sont dans l'obligation de communiquer les rapports aux responsables de services et les arrêts aux comptables ou agents concernés, il est probable que la cause de cette plainte soit, plutôt, le délai de la décision.

### **1-10- Les missions de contrôle**

La mission de contrôle suit deux étapes : la planification annuelle des travaux et l'exécution des opérations planifiées.

#### **1-10-1- La planification annuelle des travaux**

La planification annuelle des travaux de la cour des comptes et de l'inspection générale des finances ressemblent avec certaine particularité de chacune.

##### **1-10-1-1- La planification des travaux de la Cour des comptes**

La cour des comptes ne reçoit à l'heure actuelle aucune demande d'audit des pouvoirs exécutif ou législatif. Elle conserve ainsi toute son indépendance

quant à l'élaboration de sa stratégie d'audit ; les travaux de planification constituent alors un processus interne.

#### **1-10-1-2- La planification des travaux de 'inspection générale des finances**

Les interventions de l'IGF sont fixées dans un programme annuel arrêté par le ministre chargé des finances selon des objectifs déterminés et en fonction des demandes du gouvernement ou des organes et institutions habilités<sup>1</sup>.

Toutefois, des opérations de contrôle peuvent être effectuées en hors programme à la demande des membres du gouvernement ou des organes et institutions habilités.

Les interventions de l'IGF s'effectuent sur pièces et sur place et les vérifications et enquêtes sont inopinées.

#### **1-10-2- L'exécution des opérations planifiées**

Les programmes de contrôle sont considérés comme exécutés lorsque les opérations de contrôle programmées sont engagées.

##### **1-10-2-1- L'exécution des opérations de la cour des comptes**

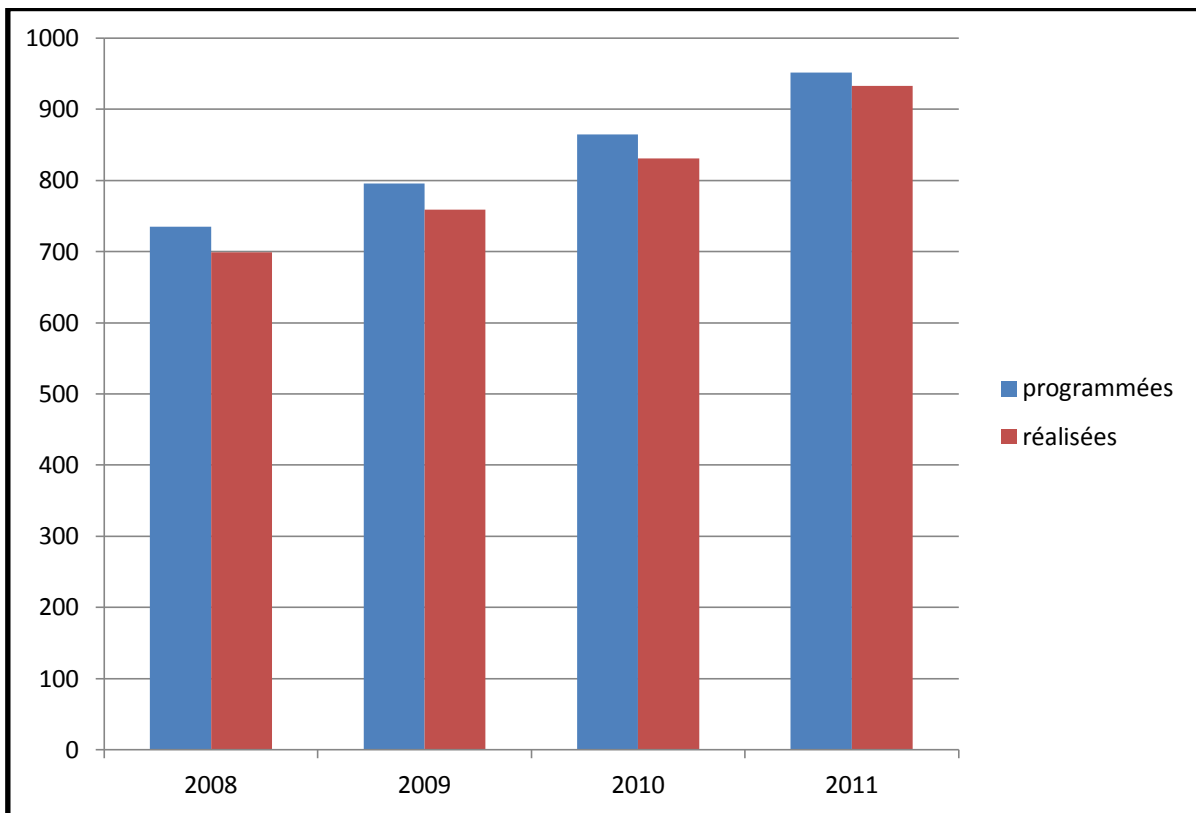
Le nombre d'opérations non clôturées et très important, plus de 3077 opérations enregistrées de la période 2008-2011 (par rapport 1400 opérations non clôturées à la période 2005-2008) étaient toujours ouvertes fin 2011, et ce alors même la cour a indiqué que son programme de contrôle de l'année 2011 avait été exécuté à 98,2%. Par conséquent, lorsque les ISC établissent leurs stratégies et planifient leurs activités annuelles et pluriannuelles, l'un des défis majeur qu'elles doivent affronter consiste à déterminer ses priorités d'exécution.

L'exécution des opérations de contrôle de la cour des comptes sont présentées dans le graphique suivant :

---

<sup>1</sup> Art. 5 de Décret exécutif n° 92.78.

**Figure n°06:** Niveau d'exécution des opérations planifiées de la cour.



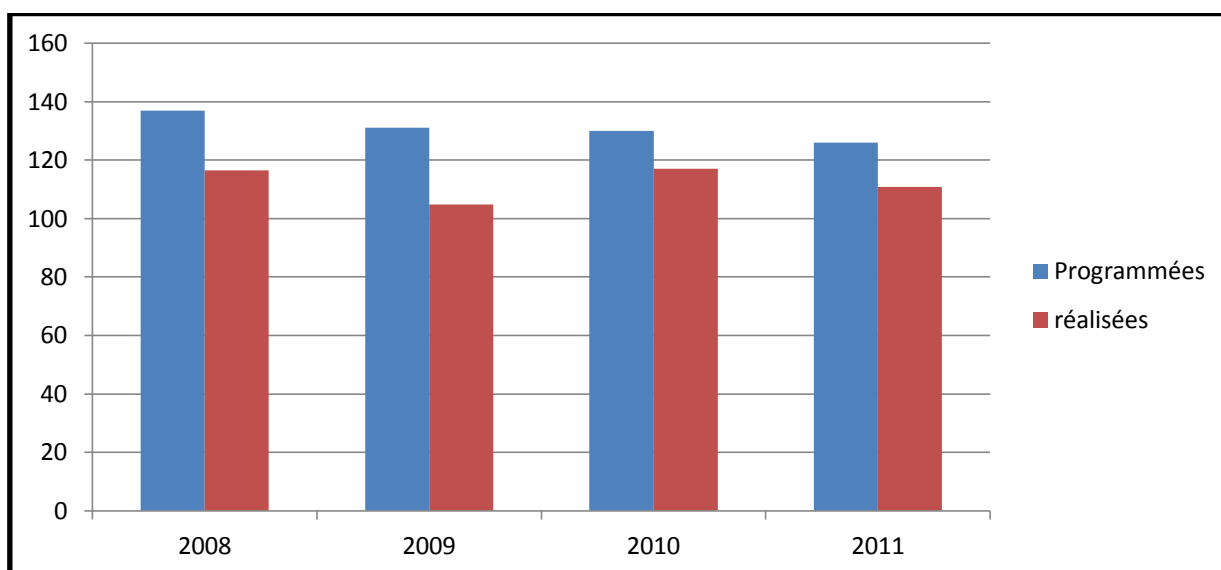
**Source :** Graphique élaboré sur la base de document interne à la cour (Voir annexe n°01)

#### **1-10-2-2- L'exécution des opérations de l'inspection générale des finances**

L'exécution des opérations planifiées par l'IGF excède proportionnellement 80% pendant l'année ce qui exprime que la gestion financière et comptable occupe une place importante dans les préoccupations de l'IGF.

Les interventions de l'IGF sont présentées comme suit :

**Figure n°08** : Niveau d'exécution des opérations planifiées de l'IGF.



**Source** : Graphique élaboré sur la base de document interne à l'IGF.( Voir annexe n° 2)

### **1-11- La conduite des missions**

La reddition et l'apurement des comptes sont des conditions nécessaires pour le contrôle des organismes publics.

#### **1-11-1- La reddition des comptes**

L'un des objectifs du contrôle exercé par les ISC est de promouvoir l'obligation de rendre compte.

À cet effet, les ordonnateurs des organismes assujettis aux règles de la comptabilité publique ainsi que les comptables publics sont tenus de remettre leurs comptes administratifs et leurs comptes de gestion. En cas de défaut ou de retard dans le dépôt des comptes, les ISC peuvent engager des sanctions pécuniaires aux justiciables défaillants, voire même exiger la désignation d'un nouveau comptable.

Cette mission de surveillance est au cœur de l'application du principe de responsabilité dans la gestion financière publique. Conscient de ce fait, les ISC ont déjà entrepris plusieurs initiatives dans ce domaine, dont les effets sont déjà perceptibles : en effet, le niveau de défaillance a baissé (Environ 20% en 2012).

Les observations faites sont les suivantes:

- Les formats des comptes déposés varient, Les formats des comptes sont très différents les uns des autres. Ils sont principalement présentés sous format papier, ce qui favorise le caractère incomplet de l'information fournie, et empêche l'efficacité de la vérification.
- Le recours aux outils informatiques dans le contrôle des comptes est limité, Le contrôle du dépôt, de l'archivage et du mouvement des comptes est bien organisé. Les ISC utilisent à cet effet un programme informatique très simple. Mais ce contrôle est limité aux mouvements des comptes ; l'outil informatique ne produit pas de statistiques complètes, élaborées et adaptées, qui permettraient d'analyser et gérer le cycle de vie des comptes dans sa globalité.

#### **1-11-2- Apurement des comptes**

La Cour des comptes et l'IGF apurent et jugent les comptes des comptables publics. Cet apurement est un contrôle financier et un contrôle de conformité, donnant lieu à un jugement.

Un contrôle financier détermine si les états financiers donnent une image fidèle de la situation, et s'ils sont présentés conformément aux règles comptables. Un contrôle de conformité s'assure que les activités ne présentent pas d'irrégularités au regard des dispositions des lois, des règlements et des autres textes législatifs et réglementaires qui les régissent.

D'autre part, le fonctionnement susmentionné induit des lourdeurs bureaucratiques et de longs processus, obstacles à l'efficacité, l'opportunité et l'efficacité. Les garanties offertes aux justiciables sont non seulement incomplètes, mais en outre elles donnent lieu à un allongement excessif du délai nécessaire à la prise de décisions.

#### **1-12- Système d'information**

La comptabilité est plus ou moins informatisée dans les ministères, mais cela n'est pas encore le cas dans les organismes qui relèvent des ministères.

La description de la situation de l'informatique aux ISC couvre deux domaines:

- L'utilisation de l'informatique dans le processus de contrôle.
- Le contrôle des systèmes informatiques utilisés dans le cadre de la comptabilité budgétaire et administrative.

### 1-12-1 Les logiciels

Les microordinateurs sont équipés des logiciels bureautiques les plus courants. Les ISC disposent également d'autres logiciels spécialisés. Au-delà du logiciel opérationnel nécessaire au fonctionnement des ordinateurs, du programme de sécurité, du programme administratif, et des logiciels courants d'écriture et de calcul.

Les ISC possèdent plusieurs applications spécifiques :

- Le programme de reddition des comptes.
- Le programme de gestion du fichier des justifiables.
- Le programme de saisie des affaires clôturées.
- Les programmes administratifs : comptabilité, gestion des ressources humaines etc...

**Tableau n° 02 :** Utilisation de l'informatique pour les travaux de vérification

Tâche	Manuel	Informatique
Tâches générales de bureau	Principalement	Limité
Inscription des comptes	Comptes sur support papier	Système propre
Communication interne	Principalement	Très réduite
Gestion des audits	Principalement	Non
Recherche d'information	Primaire	Limité
Communication externe	Primaire	Limité
Accès aux comptes	Primaire	Limité
Information pour le public	Publications traditionnelles	Site Internet

**Source :** Tableau élaboré sur la base des entretiens.

### 1-12-2- Les connaissances du personnel en informatique

Une proportion croissante du personnel possède une connaissance suffisante des équipements et logiciels qui sont à leur disposition. La plupart du personnel dispose des connaissances de base en informatique lui permettant d'utiliser un ordinateur personnel.

Des formations Excel et Word ont été dispensées.

Les connaissances en informatique du personnel donnent une base aux ISC pour introduire d'autres systèmes ou logiciels destinés à améliorer la qualité des contrôles

L'introduction de l'informatique est en cours de développement. Les ordinateurs existent mais les méthodes manquent, un besoin important de planification stratégique de l'utilisation de l'informatique dans le contrôle.

La situation actuelle reflète le fait que la gestion financière publique est principalement effectuée sans usage intensif de l'informatique. Aujourd'hui, l'informatique est principalement utilisée pour la rédaction de documents et l'enregistrement des comptes.

Tous les employés n'utilisent pas l'informatique comme support à leurs activités. L'utilisation de l'Internet est limitée à la communication externe, et principalement cantonnée au courrier électronique et à la recherche d'informations.

La Cour des comptes et IGF disposent d'un réseau local (LAN), mais il n'est utilisé que dans une mesure limitée pour des tâches d'audit.

Le Ministère des finances prévoit la mise en œuvre d'une réorganisation des systèmes comptables dans les années à venir. Cela signifie que de nombreuses fonctionnalités auparavant manuelles seront à l'avenir informatisées. Cette évolution peut avoir des conséquences sur la redéfinition des tâches comptables ou sur le contrôle des comptes et l'apurement de comptes.

Actuellement, la comptabilité du secteur public algérien ne se fait généralement pas sur la base de systèmes informatisés.

Le Ministère des finances planifie l'introduction de systèmes comptables informatisés dans le cadre de la modernisation de la comptabilité publique en Algérie.

### **1-13- Transparence**

Une plus grande ouverture permettrait au grand public de mieux comprendre le rôle et l'intérêt que représente des ISC contribuant à la bonne gestion des finances de l'État. La presse peut donner davantage de visibilité et de crédibilité aux ISC. Si celles-ci préparent des communications sur leurs activités et rapports spécifiquement destinées aux médias pour publication, elles limitent le risque de malentendu.

La législation en vigueur prévoit d'ailleurs ce type de relations avec les organes d'information.

Le principe d'une plus grande transparence avec l'extérieur peut également s'appliquer à l'intérieur de l'Institution, afin de permettre aux inspecteurs et vérificateurs et magistrats d'apprendre les uns des autres. L'Institution base sa valeur ajoutée sur la connaissance et le savoir de son personnel.

Il est par conséquent dommageable que les nombreux documents disponibles ne soient pas partagés sur l'intranet. L'institution devrait engager une réflexion à ce sujet.

## **2- L'évaluation de contrôle des Institutions Supérieures de contrôle et les résultats obtenus**

Les critères d'évaluation servant de base à l'analyse comprenaient notamment le cadre légal des ISC, les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI).

L'analyse du système de contrôle exercé par les la cour des comptes et l'inspection générale des finances, les forces de ces institutions sont résumés dans les points suivants :

### **2-1- L'indépendance**

L'Indépendance est une condition fondamentale pour le fonctionnement des ISC, néanmoins la Cour des comptes et IGF ne semblent pas être libre de publier leurs rapports, ni de les diffuser. Elles devraient d'explorer avec les parties prenantes (la Présidence de la République, le Parlement, ...) les possibilités de renforcement de leurs autonomies de décision dans certains domaines, notamment les articles visant la publication de leurs rapports annuels.

De plus, L'autonomie financière et de gestion est garantie dans les textes, mais dans la pratique, la Cour des comptes et l'IGF ne disposent pas des effectifs prévus par la loi, et dépendent trop de l'exécutif pour ce qui concerne leur gestion. D'où, les ISC pourraient appliquer davantage les textes favorisant leurs indépendances financières. À moyen terme, elles devraient engager des débats avec la Présidence de la République et le Parlement quant à la nécessité de modifier certaines des dispositions de leurs cadres légaux qui restreignent leurs indépendances.



## **2-2- Méthodes de contrôle**

Certaines Chambres de la Cour et inspections régionales des finances ont optimisé les approches qu'elles utilisent pour réaliser la planification annuelle de leurs travaux, et pour déterminer les entités à auditer et les transactions à vérifier. À cet effet, elles s'appuient notamment sur des méthodes formalisées d'analyse de risques, et d'échantillonnage. Elles prennent également en compte la qualité du contrôle interne.

## **2-3- Personnel de contrôle**

Il est considéré que l'atmosphère de travail mérite encore d'être améliorée, de ce fait les constatations faites au niveau de la cour et au niveau de l'IGF apparaissent :

- Que seulement environ la moitié des postes disponibles à la Cour des comptes et l'IGF sont occupés. Donc, Les ISC devraient rendre visible dans leurs rapports annuels le fait du manque d'effectifs et les effets que les ressources humaines restreintes ont concrètement sur leurs travaux. L'objectif visé est d'engager une discussion avec le Ministère des finances et avec la Commission parlementaire des Finances et du Budget sur la nécessité de rapprocher les effectifs réels davantage des effectifs théoriques indiqués dans les organigrammes, et que l'écart entre les deux soit mentionné dans les rapports annuels
- Que le nombre de personnels administratifs est plus important que celui des personnels de contrôle. Les ISC devraient analyser les possibilités de conversion fonctionnelle de certains de ces postes au domaine du contrôle.
- Le personnel reçoit des formations adéquates pour ce qui concerne les missions principales de contrôle mais il a un besoin en formations supplémentaires dans le domaine de l'audit de la performance et des disciplines qui sont pertinentes pour le contrôle des nouveaux systèmes comptables.
- La politique du personnel devrait également ouvrir les possibilités d'exercice de la carrière en dehors de la Cour ou de l'IGF et permettre un retour éventuel après quelques années, une fois de nouvelles connaissances acquises.

### **3-4- Echange international des expériences**

Les ISC ont fait des efforts pour développer la formation, mais ceux-ci devraient être encore intensifiés. Un « jumelage » avec une Institution Supérieure de Contrôle ayant une grande expérience dans ce domaine serait très intéressant. Des formations pratiques, comme le fait de pouvoir accompagner des équipes d'audit d'autres ISC, pourraient également être bénéfiques.

### **2-5- La coopération entre l'Inspection générale des finances et la cour des comptes**

Il n'y a pas d'échanges réguliers entre l'IGF et la Cour des comptes concernant les programmations, les planifications et le contenu des contrôles. Les deux institutions ne peuvent donc pas utiliser pleinement les résultats des travaux de l'autre institution.

Ainsi, ces ISC n'utilisent pas les dispositions légales les permettant de coordonner leurs actions avec d'autres organes de contrôle et de déléguer certains contrôles. Pourtant, ces moyens optimiseraient

Afin d'accroître l'efficacité et l'efficience de travail de contrôle, la Cour des comptes et l'IGF pourront envisager de mettre en place un dialogue, dont l'objet consisterait à renforcer la coopération entre les deux institutions. Ce renforcement de la coopération pourrait consister en :

- Un échange des programmes de travail et des rapports annuels.
- Des rencontres régulières (au moins une fois par an) entre les deux institutions, pour partager les problèmes et défis rencontrés, et discuter de leurs résolutions.
- Une prise en compte judicieuse des observations et des recommandations de l'autre institution.

### **2-6- Les missions de contrôle**

La Cour des comptes et l'IGF développent actuellement des guides de contrôle documentant les méthodes d'audit. Après son approbation par le Président de la Cour et le ministère des finances, une formation systématique de l'ensemble du personnel devra être déployée.

Il est recommandé des ISC de consolider l'élaboration de la stratégie de contrôle en lui conférant plus encore une vision à long terme, y compris dans le cadre de la planification des activités de contrôle à réaliser pour l'apurement des comptes. La stratégie devrait comporter un objectif de mise en place d'un

cycle d'audit établi sur une période de 4 ou 5 ans, couvrant l'ensemble des prérogatives de l'institution et prenant en compte les ressources nécessaires à l'exécution des activités annuelles.

Ainsi, les leçons de la période précédente, notamment celles portant sur les écarts entre les actions prévues et les actions réalisées, devraient être prises en compte lors de l'élaboration du nouveau plan stratégique.

### **2-7- La conduite de mission**

Les procédures de vérification ne sont ni suffisamment efficaces ni uniformisées. En effet, Un manuel de vérification uniformisé constitue un élément d'amélioration et de garantie de la qualité du travail. Il est en outre un critère d'évaluation et un instrument d'efficacité.

Le contrôle de la reddition des comptes et l'application de sanctions à l'égard des justiciables défaillants ne sont pas suffisamment tenus à jour. Ces processus souffrent par conséquent d'un manque d'efficacité.

À cet effet, les ISC doivent finaliser leurs travaux d'élaboration d'un manuel de contrôle, en le basant sur des normes ISSAI adaptées au contexte juridictionnel algérien. Ainsi de formaliser un certain nombre de documents clés tels que les programmes de vérification, notamment pour les harmoniser entre les différentes Chambres ou inspections.

Ces documents devraient être davantage détaillés, et devraient par exemple inclure une description du domaine contrôlé, le détail des questions de contrôle, les critères et la méthodologie de contrôle utilisés, les ressources nécessaires etc.

La décision définitive sur l'apurement des comptes n'est pas prise dans un sont multiples ; en particulier, les problèmes de planification et d'évaluation des travaux.

### **2-8- Système d'information**

Le système d'information des ISC algériennes connaît les limites en vertu les procédures de vérification, que ne correspondent pas suffisamment à un environnement informatisé et favorable au changement du système de comptabilité, Ni la disposition d'une stratégie informatique qui reflète les défis posés par le développement futur de l'informatisation de la comptabilité publique.

Cependant, Les ISC devraient élaborer une stratégie de développement informatique inscrite dans leurs plans stratégiques. La stratégie devrait inclure à la fois le matériel, les logiciels et la formation du personnel.

Cette stratégie devrait prévoir la réalisation de l'interface avec les systèmes comptables élaborés par le Ministère des finances, de sorte à permettre un accès rapide et sécurisé aux données ou aux comptes qui doivent être contrôlés. Elle devrait prévoir l'élaboration d'outils d'audit visant à rationaliser la vérification d'opérations telles que l'échantillonnage ou l'analyse financière.

Les ISC devront mettre en place un programme de formation pour que les employés soient en mesure de vérifier les systèmes comptables informatisés. Un développement des connaissances nécessaires pour réaliser les contrôles généraux de l'informatique et l'audit des logiciels devrait ainsi être envisagé.

## **2-9- Transparence**

Les stratégies des ISC sont rendues publiques sur leurs sites Internet. Elles ne mentionnent aucune information sur les options retenues pour assurer la couverture du périmètre d'audit de la période concernée. Néanmoins, l'ensemble de ces documents pourrait être publiés sur le site Internet de la Cour de ministère des finance (car l'IGF ne dispose pas un site internet) pour favoriser une plus grande accessibilité.

## **Section 03 : Les perspectives d'évolution de contrôle des finances publiques**

Durant l'année 2006, les pouvoirs publics ont décidé le renforcement du contrôle sur la gestion et l'utilisation des fonds publics en général, ainsi que le renforcement du rôle et des capacités d'intervention de l'Inspection Générale des Finances, en particulier.

### **1- Elargissement du champ de compétence de l'Inspection générale des finances**

L'amendement introduit en 2008 à l'ordonnance n° 01-04 du 20 août 2001, relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des Entreprises Publiques Economiques (EPE) a assujetti, malgré les dispositions prévues par le code de commerce, les entreprises publiques économiques au contrôle et à l'audit de gestion par l'inspection générale des finances et ce à la demande des autorités ou organes représentant l'État actionnaire.

Les conditions et les modalités de ce contrôle et de cet audit de gestion ont été fixées. il s'agit surtout de :<sup>1</sup>

- Garantir les conditions de travail pour le bon déroulement des missions en termes notamment de communication des documents et des informations demandées.
- Prendre les mesures urgentes en cas de constatation de graves infractions durant la mission, afin de sauvegarder les intérêts de l'entreprise contrôlée.
- Mettre éventuellement en œuvre la procédure contradictoire, en instituant l'obligation de réponse dans un délai de deux (2) mois, aux constatations consignées dans les rapports transmis par l'inspection générale des finances.

Ce décret n°09-96 met à la charge de l'IGF l'établissement d'un rapport annuel sur ses activités de contrôle et d'audit des entreprises publiques économiques.

## **2- La révision des dispositions juridiques relative à l'IGF**

La réforme de l'inspection générale des finances nécessite la révision et la refonte des plusieurs décret qui sont :

### **2- 1 La révision du décret exécutif n°92-78 du 22 février 1992, fixant les attributions de l'Inspection Générale des Finances (IGF)**

La révision de ce décret a été dictée par l'impératif de renforcement des prérogatives de l'IGF, en tant qu'un des principaux acteurs dans le domaine de contrôle de l'utilisation des Fonds Publics.

Les nouveautés introduites par le décret 08-272 du 06 septembre 2008 sont:<sup>2</sup>

- L'institution de l'obligation de sanction des rapports de l'IGF, Il est notamment fait obligation aux gestionnaires des administrations et des organismes contrôlés de répondre aux rapports et aux demandes de renseignements qui leurs sont transmis par l'IGF.
- Implantation d'une forme juridique au contrôle exercé par l'IGF de l'utilisation des fonds issus de la générosité publique, l'affectation des dons en nature d'origine nationale ou étrangère...
- L'évaluation du niveau d'atteinte des objectifs des politiques publiques poursuivies par l'État dans le domaine économique et social.
- L'adaptation du rôle de l'IGF à la nouvelle forme de gestion des actifs économiques de l'État. Ainsi, d'évaluer le coût, la qualité et l'impact du

---

<sup>1</sup> Décret n°09-96 du 22 février 2009 du 22 février 2009 fixant les conditions et les modalités de contrôle et d'audit de gestion des entreprises publiques économiques par l'inspection générale des finances.

<sup>2</sup> [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz). Consulté le 26/05/2015 à 10:15.

service public rendu par les entreprises concessionnaires quel que soit leur statut.

- La possibilité pour l'IGF de recourir pour les besoins de certains travaux à des agents qualifiés relevant des institutions et administrations ainsi, qu'à des experts.
- La coordination par l'IGF de son action avec celle des inspections générales des départements ministériels, dans le but d'assurer une complémentarité et de provoquer un effet de synergie entre les actions de ces organes de contrôle et permettre ainsi un meilleur rendement de la fonction de contrôle administratif.

### **2-2- Refonte du décret exécutif n°92-32 du 20 janvier 1992 portant organisation et fonctionnement de l'IGF**

L'organisation qui prévalait au niveau de l'IGF souffrait de plusieurs insuffisances au point où sa refonte devenait incontournable. Elles se traduisaient par:

- La difficulté à prendre en charge les préoccupations du gouvernement en matière de contrôle, faute de souplesse dans la répartition des missions.
- La disjonction et l'absence de synergie entre les structures de l'IGF.
- Une répartition déséquilibrée du plan de charge entre les structures opérationnelles.
- Le peu de perspectives de promotions pour les Inspecteurs.

### **2-3- Révision du décret exécutif n°92-33 du 20 janvier 1992, fixant l'organisation des services extérieurs de l'IGF**

À l'instar des structures centrales, les structures régionales de l'Inspection Générale des Finances ont été réorganisées, adaptées et renforcées pour permettre d'une part, une meilleure prise en charge des missions qui leurs sont dévolues et d'autre part, une flexibilité et une souplesse dans leur fonctionnement.<sup>1</sup>

Cette réorganisation, introduite par le décret exécutif n°08-274 du 6 septembre 2008 fixant l'organisation et les attributions des inspections régionales de l'IGF, présente l'avantage de décloisonner les structures centrales et régionales de l'IGF et de produire, un effet de synergie grâce à la mobilité des unités opérationnelles.

---

<sup>1</sup> [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz) Consulté le 25/05/2015 à 10:42.

#### **2-4- La refonte du décret exécutif n°91-502 du 2 décembre 1991 portant statut particulier des Inspecteurs de l'IGF**

Cette refonte, rendue indispensable en raison, de la promulgation de l'ordonnance n°06-03 du 15 juillet 2006 portant Statut Général de la Fonction Publique qui faisait obligation à l'ensemble des départements ministériels, de mettre en conformité leurs statuts, visait notamment à favoriser l'excellence au sein de l'IGF, ce que n'autorisait pas le statut antérieur.

En effet, ce statut était caractérisé non seulement par son inadéquation aux spécificités d'un organe de contrôle, mais également par :<sup>1</sup>

- Un système de rémunération ne permettant pas le maintien des inspecteurs en place ni encore moins d'attirer les compétences d'autres secteurs notamment, des entreprises publiques.
- Des perspectives très limitées d'évolution dans la carrière.
- Des conditions de recrutements ne permettant pas d'accueillir des candidats disposant d'un niveau de formation et de qualification à la hauteur de la vocation et de l'ambition de l'IGF.

#### **3- La modernisation de la cour des comptes algérienne**

Le programme de modernisation et de développement des mécanismes de fonctionnement de la cour des comptes, chargée du contrôle des conditions d'utilisation et de gestion des deniers publics pour combler certaines lacunes en la matière, a été annoncé en janvier 2015 par le président de la cour.

Le programme porte intérêts aux points suivants :

- L'amélioration des ressources et moyens matériels et humains par l'introduction de mécanismes modernes.
- L'accroissement du nombre de magistrats et de cadres qualifiés et de former les nouvelles recrues pour promouvoir l'efficacité de cette institution de contrôle.

Quarante (40) personnes ont d'ores et déjà été recrutées depuis le début de l'année pour renforcer les effectifs des différentes chambres nationales et régionales de la Cour des comptes au terme d'une formation.

- lancement d'un projet de jumelage avec plusieurs cours européennes similaires au titre du programme d'appui à la mise en œuvre de l'accord

---

<sup>1</sup> [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz) Consulté le 25/05/2015 à 10:49.

d'association Algérie-Union européenne en vue de renforcer les capacités institutionnelles d'exercice du contrôle à posteriori.

- Amélioration de la qualité du contrôle à travers l'application des normes internationales et le comblement certaines lacunes.
- Une coopération entre la Cour des comptes et le ministère de la Justice afin de faire parvenir à la Cour les informations en temps réel avant de la généraliser à tous les départements ministériels. Cette démarche a pour objectif de réduire les délais d'élaboration du rapport annuel de la Cour des comptes sur l'exécution du budget de l'Etat.
- L'assortiment du rapport de la Cour des comptes, des réponses des différents secteurs sur les observations de la Cour sur la gestion de leurs budgets ce qui permet de consolider la transparence.



### **Conclusion du troisième chapitre**

L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) fournit aux institutions supérieures de contrôle (ISC) un cadre institutionnel de nature à faciliter le transfert et la multiplication des connaissances, améliorer le contrôle des finances publiques à l'échelon international et renforcer les compétences professionnelles.

Les ISC sont des instances nationales responsables, dans le respect du cadre constitutionnel, de la vérification des activités bénéficiant de financements publics. L'échange de connaissances entre les membres de l'INTOSAI, ainsi que l'expérience et les enseignements qui en découlent, constituent un gage d'amélioration continue du contrôle des finances publiques.

En outre, l'Algérie est membre de l'INTOSAI depuis 1974, ce qui l'oblige à appliquer les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques. Cependant, sur le plan pratique l'application de ces normes en Algérie est limitée.

*Conclusion*

*Générale*

## Conclusion générale

Le gouvernement algérien accorde aujourd'hui un intérêt particulier à la réforme des contrôles des finances publiques afin de protéger les deniers publics. C'est dans ce cadre qu'on a essayé tout au long de cette étude de répondre à la problématique suivante :

**« Le contrôle exercé par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques algériennes sur l'exécution des opérations financières de l'Etat est-il conforme aux normes internationales de contrôle du secteur public ISSAI ? »**

Le budget est un acte par lequel sont prévues et autorisées les dépenses et les ressources de l'Etat. Il est arrêté par le Parlement dans la loi de finances qui traduit les objectifs économiques et financiers du gouvernement. L'élaboration et l'exécution de la loi des finances sont soumises à un ensemble de dispositions constitutionnelles et réglementaires.

Le budget général de l'Etat comporte deux parties, la première concerne les ressources, la seconde est relative aux dépenses.

Il existe aussi des opérations hors budget. Ce sont les opérations de trésorerie qui comportent les prêts et les emprunts publics. Le processus d'exécution de ces opérations se déroule en deux phases ; une, administrative, qui relève de la responsabilité exécutive de l'ordonnateur et une autre, comptable consacrée exclusivement au comptable public.

Vue l'importance des opérations financières de l'Etat, seul un contrôle effectif et performant des finances publiques permet d'en assurer la maîtrise, de remédier aux dysfonctionnements et de lutter contre le gaspillage et la corruption.

Le contrôle des finances publiques est investi de contrôle de régularité budgétaire de l'opération publique et d'information des conditions d'exécution du budget et d'assistance aux services gestionnaires.

D'une manière générale, les systèmes de contrôle des finances publiques s'opèrent sous des formes très diverses et l'objet du contrôle s'élargit progressivement. A cet égard les approches d'évaluation et de contrôle sont :

- Le contrôle interne, il se manifeste notamment par le contrôle financier préalable et le contrôle administratif (comptable, hiérarchique, inspection).
- Le contrôle externe, il est opéré par les juridictions financières (la cour des comptes) et le contrôle parlementaire.

Ces contrôles ont connu ces dernières années des réformes « révolutionnaires » qui s'inscrivent dans une démarche stratégique consistant à instaurer une culture de remise en cause permanente (fixation d'objectif, modernisation des structures, simplification des procédures, transparence).

En fait, en tout Etat il existe des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC). Elles sont chargées de contrôler les finances publiques.

Généralement ces institutions sont conditionnées par l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI). L'apport de cette organisation internationale au développement du contrôle est considérable. Il se manifeste par la tendance d'harmonisation, de démocratisation et de transparence tant des travaux des valeurs de contrôle.

A cet égard, les déclarations et les recommandations des différents congrès constituent les normes et les références les plus remarquables des travaux de l'INTOSAI.

### **Résultats de l'étude**

L'analyse des principales ISC en Algérie (la cour des comptes et l'inspection générale des finances) fait apparaître des défaillances dans l'exercice de leurs missions.

Les résultats trouvés peuvent être résumés aux points suivants :

- La Cour des comptes et l'IGF ne sont pas libres de publier leurs rapports, ni de les diffuser. Elles ne disposent pas des effectifs prévus par la loi, et dépendent trop de l'exécutif pour ce qui concerne leur gestion administrative et financière.  
Ceci conduit à la non validation de la première hypothèse : « Les institutions supérieures de contrôle des finances publiques algériennes disposent toutes de ressources humaines, matérielles et financières nécessaires et raisonnables pour l'exercice de leurs missions. Ainsi, elles ont toute latitude pour décider de publier et de diffuser leurs rapports lorsqu'ils ont été déposés officiellement auprès des autorités compétentes ou remis officiellement à ces dernières, comme l'exige la loi. »
- Le nombre de personnels administratifs est plus important que celui des personnels de contrôle. C'est un déséquilibre entre la charge de travail et les ressources disponibles.

- Le manque de standardisation des méthodes de travail et la longueur des procédures et des délais relatifs à certaines prises de décision.
- Il n'y a pas d'échanges réguliers entre l'IGF et la Cour des comptes concernant les programmations, les planifications et le contenu des contrôles. Cependant la deuxième hypothèse « La cour des comptes et l'inspection générale des finances sont deux institutions de contrôle complémentaires, elles disposent d'un programme de travail conjoint » est non validée.
- La non publication et la diffusion restreinte des rapports, les ISC ne mentionnent aucune information sur les programmes des contrôles et de la période concernée.
- La Cour des comptes et l'IGF contribuent au renforcement de la prévention et de la lutte contre les diverses formes de fraudes et de pratiques illégales à travers les nouveaux textes législatifs.
- Le renforcement des mécanismes de protection des deniers publics par la lutte contre la fraude et le préjudice au trésor public et aux intérêts de l'organisme soumis au contrôle de la Cour et l'IGF.

Les résultats obtenus ont confirmé la troisième hypothèse « L'inspection générale des finances et la cour des comptes cherchent à renforcer le contrôle d'exécution des opérations financières de l'Etat et à améliorer les performances dans la réalisation des politiques et des investissements inscrits au budget, mais ils restent des objectifs non encore atteints. »

### **Les propositions**

Afin d'accroître l'efficacité et l'efficience du travail de contrôle, il est recommandé à la Cour des comptes et à l'IGF :

- D'appliquer davantage les textes favorisant leurs indépendances juridiques et financières. À moyen terme, elles devraient engager des débats avec la Présidence de la République et le Parlement quant à la nécessité de modifier certaines des dispositions de leurs cadres légaux qui restreignent leurs indépendances.
- D'analyser les possibilités de conversion fonctionnelle de certains de ces postes au domaine du contrôle.
- D'adopter une approche plus stratégique des contrôles et de la gestion des ISC, y compris la gestion des ressources humaines.

- De moderniser, standardiser et harmoniser les méthodes de travail de l'ensemble des missions des ISC, ainsi de réviser certains processus afin de les rendre plus efficaces.
- De mettre en place un dialogue, pour renforcer la coopération entre les deux institutions à travers l'échange des programmes de travail et des rapports annuels, des rencontres régulières pour partager les problèmes et défis rencontrés, et discuter de leurs résolutions.
- D'enrichir les contenus des sites internet et publier l'ensemble de ces documents et les programmes de contrôle pour favoriser une plus grande accessibilité.
- Le législateur algérien doit être plus rigoureux et plus précis dans l'élaboration des textes de lois, dans leur suivi et leur application.

### **Les perspectives de la recherche**

Comme tout travail réalisé, il y a toujours des limites et des points qui ne sont pas abordés. Ces limites peuvent être considérées comme des perspectives de recherche:

- L'impact d'application des normes ISSAI sur la loi des finances.
- Les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).
- Le contrôle des marchés publics.

# *Bibliographie*

---

## Bibliographie

### I. Ouvrages

1. Bissaad Ali, Droit de la comptabilité publique, édition Houma, Algérie, 2004.
2. Chouvel François, L'essentiel des finances publiques, édition l'extenso, Paris, n°14.
3. Communier Jean-Michel et Lamotte Henri, Finances publiques: Le budget de l'Etat, PUF, Paris, 1997.
4. Jean-François des Robert et Jacques Colibert, Les normes IPSAS et le secteur public, DUNOD, Paris, 2008.
5. Magnet Jacques, Elément de la comptabilité publique, 3<sup>ème</sup> Edition, LGDJ, Paris, 1996.
6. Magnet Jacques, Classification des institutions supérieures de contrôle financier, RFFP, n°36, 1991.
7. Magnet Jacques, Eléments de la comptabilité publique, L.G.D.J, Paris, 5<sup>e</sup>édition, 2001.
8. Oliva Eric, Finances publiques, édition DALLOZ, n°2, Paris, 2008.
9. Orsoni Gilbert , Finances publique, Publisud, Paris, 1989.
10. Viandier Alain, Articulation entre les notions de contrôle conjoint et d'action de concert, édition entreprise et affaires, n°1778,2010.

### II. Thèses et Mémoires

1. Ait Mokhtar Omar, L'évolution de la politique des dépenses publiques dans le contexte de la mondialisation Cas Algérie 1999-2014, thèse de doctorat en sciences économiques, Université Abou Bakr Belkaid, Tlemcen, 2014.
2. Oudai Moussa, Essai d'application de la gouvernance budgétaire axée sur la gouvernance en Algérie, mémoire élaboré en vue d'obtention d'un diplôme de magistère en Sciences de gestion, école supérieure de commerce, Alger, 2010.



### III. Articles et Revues

1. Bellanca Sabrina et Vandernoot Julien, La comptabilité publique belge et ses implications par rapport aux normes internationales, la revue du financier, Bruxelles, 2008.
2. Christiaens Johan, Reyniers B et Rollé C, Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique, Revue Internationale des Sciences administratives, 2010.
3. Pina et Torres, Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View », Canadian Journal of Administrative Sciences, Vol. 20, n°2, 2003.

### IV. Rapports

1. INTOSAI, Déclaration de Lima: les lignes directrices du contrôle des finances publiques, 1998.
2. Ministère des finances, Manuel de procédures d'exécution des dépenses et recettes publiques, Direction Générale de la comptabilité publique, Algérie, décembre 2007.

### V. Conférences

Mamadou Hady SARR, Principes de base et fondements du contrôle, audit, inspection et évaluation des services de l'Etat : pourquoi le contrôle et quelles institutions contrôler ?, conférence, CAFRAD, 2010.

### VI. Textes législatifs et réglementaires

1. La loi 84-17 du 7 juillet 1984 modifiée et complétée relative aux lois de finances.
2. La loi n° 90-21 du 15 août 1990 relative à la comptabilité publique.
3. Loi n° 92-1376 du 30 décembre 1992 de finances pour 1993.
4. Ordonnance n° 66-154 du 8 juin 1966 modifiée et complétée, portant code de procédure civile.

5. Ordonnance n° 95-20 du 17 juillet 1995 relative à la cour des comptes.
6. Ordonnance n° 01-04 du 20 août 2001 relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des entreprises publiques.
7. Ordonnance n°06-03 du 15 juillet 2006 portant Statut Général de la Fonction Publique.
8. Décret 80-53 du 01-03-1980 portant création de l'inspection générale des finances.
9. Décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991 fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics.
10. Décret exécutif n°91-502 du 2 décembre 1991 portant statut particulier des Inspecteurs de l'IGF.
11. Décret exécutif n°92-78 du 22 février 1992, fixant les attributions de l'Inspection Générale des Finances (IGF).
12. Décret exécutif n° 93-46 du 06 février 1993, fixant les délais de paiement des dépenses.
13. Décret exécutif n° 93-108 du 05 mai 1993 fixant les modalités de création, d'organisation et de fonctionnement des régies de recettes et de dépenses
14. Décret exécutif n° 98-227 du 13 juillet 1998, relatif aux dépenses d'équipement de l'Etat.
15. Décret exécutif n° 09-96 du 22 février 2009 fixant les conditions et les modalités de contrôle et d'audit de gestion des entreprises publiques économiques par l'inspection générale des finances.
16. Décret exécutif n° 08-272 du 6 septembre 2008 fixant les attributions de l'inspection générale des finances.
17. Instruction n° 16 du 12 octobre 1986, sur la comptabilité du Trésor.

## VII. Sites internet

1. [www.intosai.org](http://www.intosai.org).

2. [www.ifac.org/ipsab](http://www.ifac.org/ipsab).
3. [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz).
4. [www.openbudgetindex.org](http://www.openbudgetindex.org).

## .VIII مراجع باللغة العربية

- منصورى الزين ، محاسبة عمومية، درس المحاسبة العمومية سنة الثانية ماستر، جامعة سعد دحلب، البليلة، 2013.
- شلال زهير، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2014.

# *Annexes*

## Annexes

## Annexe 1

**Tableau récapitulatif d'exécution des programmes de contrôle**

Libelle	Bilan d'exécution des programmes						
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Contrôle organique/qualité de gestion/évaluation	122	122	110	88			
Taux d'engagement	75.80%	80.30%	85.30%	87.10%			
APLRB	27	31	29	31			
Taux d'engagement	81.80%	88.60%	85.30%	86.10%			
Contrôle thématique	8	17	15	11			
Taux d'engagement	40%	94.40%	100%	100%			
Sous-total	157	170	154	130			
Apurement des comptes	419	492 <sup>(1)</sup>	489	605			
Taux d'engagement	95.40%	102.50%	96.90%	96.80%			
<b>Total général</b>	<b>576</b>	<b>662</b>	<b>643</b>	<b>735</b>	<b>796</b>	<b>865</b>	<b>952</b>
<b>Taux d'engagement général du programme</b>	<b>88%</b>	<b>89.7%</b>	<b>92.9%</b>	<b>95.1%</b>	<b>95.4%</b>	<b>96.06%</b>	<b>98%</b>

(1) à signaler qu'il y a eu 53 opérations d'apurement des comptes des comptables publics supplémentaires non-programmées durant l'exercice considéré.

## Annexe 2

Tableau: Distribution des missions de l'IGF selon les secteurs de 2014

Les secteurs	Nombre de missions			%
	Programme	Hors programme	Total	
Les ressources hydrauliques	06	01	07	5.14
Les travaux publics	05	/	05	3.68
Les collectivités locales	05	01	06	4.41
L'agriculture	03	03	06	4.41
Les pêches	02	/	02	1.47
La poste et technologies de communication	01	/	01	0.74
L'aménagement du territoire et de l'environnement	02	01	03	2.21
Le tourisme	01	/	01	0.74
Le transport	04	/	04	2.94
Le commerce	01	/	01	0.74
L'éducation nationale	04	01	04	2.94
La formation professionnelle	03	/	03	2.21
L'enseignement supérieur et la recherche scientifique	05	/	05	3.68
La santé et les affaires sociales	05	01	06	4.41
La solidarité nationale	02	/	02	1.47
Le travail et l'emploi	03	03	03	2.21
La jeunesse et les sports	05	/	05	3.68
Moudjahidines	0	/		0
La culture	04	/	04	2.94
La télécommunication	01	/	01	0.74
Les affaires religieuses	01	1	02	1.47
Les régies financières	08	05	13	9.56
Les mines et l'énergie	03	/	03	2.21
L'industrie et développement des petites et moyennes entreprises	01	/	01	0.74
Les collectivités territoriales	05	/	05	3.68
L'intérieure	02	/	02	1.47
Les affaires étrangères	02	/	02	1.47

---

La justice	02	/	02	1.47
Les entreprises publiques économiques	11	02	13	9.56
Les banques et les institutions financières	09	02	11	8.09
Les assurances	08	/	08	5.88
L'audit des prêts extérieurs	01	/	01	0.74
<b>Total</b>	<b>115</b>	<b>21</b>	<b>136</b>	<b>100</b>

**Annexe 3****Tableau: Les interventions de l'IGF de 2008 à 2014**

	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>L'audit</b>	85	89	93	85	105	99	100
<b>Contrôle de gestion</b>	20	11	14	12	10	16	18
<b>Les enquêtes</b>	9	8	3	4	6	8	5
<b>Les études</b>	3	6	4	8	3	5	4
<b>Commissariat aux comptes</b>	9	8	5	8	7	4	5
<b>L'évaluation</b>	5	3	4	2	4	1	2
<b>L'inspection</b>	6	6	7	7	5	2	4
<b>Total</b>	<b>137</b>	<b>131</b>	<b>130</b>	<b>126</b>	<b>140</b>	<b>135</b>	<b>138</b>



