



# Fiche Technique : Contrôle de l'utilisation des ressources COVID-19<sup>1</sup>

La série de notes de FAD relative aux outils de gestion des finances publiques mobilisables en Afrique francophone en réponse à la COVID-19 présente les outils budgétaires et comptables disponibles, pour les pays de la Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC), de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) et de tout Etat disposant d'une tradition de gestion similaire, pour allouer et exécuter avec diligence et transparence les ressources mobilisées en réponse à la COVID-19 et rendre compte de leur utilisation.

Dans le contexte créé par la pandémie de la COVID-19, un enjeu majeur est de garantir une utilisation des ressources conforme aux objectifs affichés et de répondre aux impératifs de transparence vis-à-vis des bailleurs et du public. La présente fiche technique propose des pistes pour l'organisation des mécanismes de contrôle et d'audit internes et externes dans le contexte de la COVID 19, en s'appuyant sur les principes posés dans une note récente de FAD<sup>2</sup>. Elle insiste en particulier sur la nécessité d'une bonne articulation entre contrôle *ex ante* et contrôle *ex post*, et sur l'importance de la transparence des opérations de riposte à la COVID-19.

## I. PRESENTATION DES DISPOSITIFS DE CONTROLE EN AFRIQUE FRANCOPHONE

Le cadre juridique relatif au dispositif de contrôle est fixé, pour les pays de de la CEMAC et de l'UEMOA, dans les directives relatives au code de transparence, aux lois de finances et au règlement général sur la comptabilité publique. Le détail de ce cadre juridique est présenté en annexe. La bonne application de ce cadre juridique suppose un important effort de pédagogie en direction des autorités et des responsables, afin de renforcer l'acceptation de la démarche de contrôle et d'audit par les autorités. Il repose fondamentalement sur les éléments suivants, articulant contrôle administratif, contrôle juridictionnel et contrôle parlementaire :

- **La séparation entre ordonnateur et comptable**, l'ordonnateur ayant la charge de la gestion des crédits de son programme ou de sa section budgétaire, ses actes sont soumis au contrôle de légalité, de régularité et de conformité du contrôleur financier. Il s'assure du respect des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion qui permet au contrôleur financier de moduler ses diligences en fonction des risques. Le comptable est responsable de la perception des recettes et du paiement des dépenses et tenu à ce titre de s'assurer que des contrôles en amont ont été faits et d'effectuer certains contrôles.

<sup>1</sup> Coordinée par Claude Wendling avec les contributions de Gwenaëlle Suc et Jean-Luc Hélys. Cette fiche reflète les vues de leurs auteurs et ne représente pas nécessairement celles du FMI, sa Direction, son Conseil d'administration, ou de la politique du FMI.

<sup>2</sup> *Budget Execution Controls to Mitigate Corruption Risk in Pandemic Spending*, Kubai Kashani, Yugo Koshima, Abdoulaye Mfombout et Ashni Singh.

- **Le contrôle interne budgétaire au niveau de l'ordonnateur et des administrateurs ou gestionnaires de crédit.** L'ordonnateur doit veiller à la documentation des procédures et des instruments de gestion et à leur accessibilité aux acteurs de la chaîne budgétaire. Les manuels de procédures et instructions relatifs à la gestion budgétaire doivent être actualisés et au besoin faire l'objet d'une large diffusion.
- **L'existence d'un service de contrôle financier**, en charge du contrôle a priori des dépenses selon des modalités variables.
- **Le contrôle interne comptable**, contemporain ou a posteriori, réalisé par des agents rattachés aux directions de l'audit et du contrôle interne, portant sur les opérations exécutées par le ou les comptables publics désignés,
- **L'action de corps d'inspection** (Inspection générale de l'Etat, Inspection générale des Finances, inspections ministérielles, et dans certains Etats, des inspections « techniques » telles que l'Inspection Générale des services du Trésor ou des régies financières) qui effectuent des contrôles *concomitants* ou *a posteriori* et/ou des audits pour le compte des directeurs généraux concernés.
- La **Cour ou la Chambre (ou la Section) des comptes**, en charge du contrôle externe de l'exécution budgétaire, du contrôle juridictionnel des comptes des comptables publics, de la discipline budgétaire (jugement des fautes de gestion commises par les ordonnateurs/assimilés), du contrôle de la gestion des fonds et biens publics et de l'assistance au Parlement.
- Le **Parlement**, au travers notamment des Commissions en charge des Finances.

## II. ACTEURS CONCERNES

---

- Ministères en charge du Budget et des Finances et ministères sectoriels,
- Ordonnateur(s) et comptable(s) public(s) des deniers et des matières en charge de l'exécution des opérations spécifiques à la lutte contre la pandémie de COVID-19,
- Tout responsable public prenant des actes ayant une incidence financière sur le budget de l'Etat ;
- Services en charge du contrôle financier,
- Corps de contrôle (Inspection générale des Finances, Inspection générale de l'Etat, inspections ministérielles),
- Parlement (notamment Commission des Finances),
- Cour ou chambre (ou Section) des comptes,
- Société civile,
- Partenaires Techniques et Financiers (PTF).

## III. RESULTATS ATTENDUS

---

- Traçabilité de toutes les ressources mobilisées au titre de la COVID-19, y compris celles en nature ;
- Utilisation des fonds COVID-19 conformément à la destination prévue,
- Proportionnalité des contrôles aux enjeux et aux risques de détournement des deniers publics,
- Compatibilité du dispositif de contrôle avec les exigences de rapidité de la riposte COVID-19,
- Suivi systématique des opérations conduites dans le cadre de la lutte contre la COVID-19,
- Transparence vis-à-vis du Parlement, du public, des organisations de la société civile et des PTF sur l'utilisation des fonds COVID-19,
- Enregistrement exhaustif des biens acquis dans le patrimoine de l'Etat et disponibilité de l'inventaire des acquisitions (meubles et immeubles) dans le cadre de la lutte contre la COVID-19,
- Application rigoureuse et publication systématique des sanctions au titre des atteintes aux ressources de la COVID-19.

## IV. DIFFICULTES ET RISQUES

---

- Allègement excessif des contrôles, conduisant à l'augmentation des risques d'irrégularités,
- Allègement des procédures de passation des marchés et utilisation des prix excessifs non soumis à compétition suite à l'urgence et à la rareté,
- Contrôles *ex ante* ou contemporains trop tatillons, conduisant à la lenteur d'exécution des opérations de dépense dans un contexte d'urgence, pouvant conduire à des procédures de contournement et au recours à des circuits non conventionnels,
- Contrôles *ex post* trop tardifs et sans réel impact sur les pratiques des acteurs et sur l'efficacité et la régularité de la dépense,
- Pressions pour effectuer les dépenses en dehors des circuits conventionnels,
- Faible capacité des différents acteurs du contrôle (contrôle financier, comptables publics, auditeurs et contrôleurs internes, inspections, Cour des comptes) à assumer leur mission, tant en termes quantitatifs qu'en termes qualitatifs,
- Perte ou détournement ou mauvais usage des acquisitions dans le cadre de la lutte contre la COVID-19.

## V. MODALITES PRATIQUES DE MISE EN OEUVRE

---

### A. Renforcer et adapter les outils du contrôle interne de l'exécution des dépenses

La définition communément acceptée du contrôle interne<sup>3</sup> y voit « un processus mis en œuvre par l'organe de direction, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants : (i) réalisation et optimisation des opérations, (ii) fiabilité des informations financières, (iii) respect des lois et réglementations en vigueur. »

Le contrôle interne mis en place dans les unités opérationnelles constitue la première « ligne de défense » en cours d'exécution pour assurer une bonne utilisation des ressources COVID-19. Dans le cadre de la riposte à la pandémie, les mécanismes existants doivent être renforcés et utilisés de manière pertinente.

#### 1. Utiliser et renforcer l'architecture de contrôle interne budgétaire et comptable existante

Les bonnes pratiques de contrôle interne budgétaire et comptable trouvent à s'appliquer pour les dépenses liées à la riposte COVID-19 comme pour les dépenses de « droit commun », sans que la nature de la dépense justifie une exception. Selon les pays, une architecture de contrôle interne budgétaire et comptable existe déjà, ou bien devra être consolidée pour jouer son rôle de défense en premier ressort. Cette architecture repose notamment sur les éléments suivants :

- **Une définition claire des processus**, idéalement formalisée au sein d' un « organigramme fonctionnel », précisant, pour chaque processus, les activités à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés, le titulaire de l'activité et son/ses suppléant(s), le support (informatique / papier...) et le cadre à suivre, la périodicité et le dispositif de contrôle (hiérarchique ; contrôle sur échantillon par un autre service de type Inspection du Trésor). Ceci passe par une documentation des procédures de gestion administrative,

---

<sup>3</sup> Définition standard établie par un organisme américain connu sous le nom de COSO - acronyme abrégé de *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*.

budgétaire et comptable (circulaires, instructions, manuels de procédures, mercuriale<sup>4</sup> des prix et tenue de la comptabilité des matières), au besoin actualisées ou complétées avec des orientations spécifiques aux dépenses prioritaires de lutte contre le COVID-19. Cette documentation doit faire l'objet d'une large diffusion aussi bien en interne à l'administration qu'en externe auprès des PTFs qui seraient intéressés.

▪ **La réalisation régulière d'opérations essentielles pour la régularité de la dépense publique et la qualité comptable :**

- respect des procédures standard d'exécution de la dépense publique et des contrôles prévus dans la chaîne d'exécution de la dépense publique, que ce soit au niveau de l'ordonnateur ou du comptable ;
- en cas d'utilisation des procédures exceptionnelles et dérogatoires, régularisation rapide des engagements sur les dépenses payées en urgence sans engagement ni ordonnancement ;
- apurement rapide et dans les délais réglementaires des comptes d'imputation provisoire ;
- rapprochements réguliers entre les comptes de classe 5 (trésorerie) tenus par le comptable, les relevés bancaires et les pièces justificatives diverses<sup>5</sup> dont il dispose ;
- suivi rigoureux des opérations en cours d'exécution (virements émis et/ou reçus, remise des chèques à l'encaissement, etc.) ;
- suivi régulier du dénouement des opérations de transferts (de dépenses ou de recettes) entre comptes publics, et éventuellement entre régisseur et comptable de rattachement ;
- clôture systématique en fin d'année ou à la fin de l'opération de toutes les régies d'avance ouvertes au titre de la COVID-19.

▪ **La conservation des pièces justificatives** afférentes à chaque mandat de dépense pendant le délai de rigueur, dans un format et selon un classement accessibles, notamment à des fins de contrôle externe. A moyen terme, cette approche milite pour une démarche de dématérialisation si possible native<sup>6</sup> des pièces justificatives (de dépenses, et de recettes) permise par la modernisation des systèmes d'information dans les Etats (cf. ci-dessous point V.A.2.).

## **2. Utiliser le système d'information financière de l'Etat (SIFE) pour approuver et enregistrer les engagements et les factures**

De manière générale, le recours à des moyens de paiement électroniques, y compris pour les versements aux ménages, est à privilégier car il permet d'assurer une meilleure traçabilité. Lorsque le pays est doté d'un SIFE, celui-ci doit être systématiquement utilisé pour l'approbation et l'enregistrement des dépenses relatives à la riposte COVID-19. En particulier, il convient de s'assurer que les fonctionnalités suivantes, utiles au contrôle interne, sont bien activées et opérationnelles: vérification automatisée de la disponibilité des crédits ; surveillance du fractionnement des commandes ; schémas comptables pré-enregistrés ; suivi des délais de traitement des dossiers et de paiement ; sécurisation des écritures et des données les plus « sensibles » contenues dans la base des tiers bénéficiaires de versements telles que le nom du bénéficiaire du mandat, les

---

<sup>4</sup> Répertoire des prix admis et acceptés par l'administration, élaborés par le Ministère en charge des prix et mis à la disposition des ordonnateurs par le ministère en charge des Finances ou par ses services régionaux, selon le cas. Les ordonnateurs sont en principe tenus de s'y reporter pour la formulation de leurs commandes sous peine d'engager leur responsabilité personnelle en cas de surfacturation, sauf exceptions strictement définies.

<sup>5</sup> Avis de virement notamment.

<sup>6</sup> On distingue la "dématérialisation native", qui consiste à recevoir tous les nouveaux documents sous format numérique, de la "dématérialisation duplicative", qui consiste à copier en format numérique les documents reçus initialement en format papier.

coordonnées bancaires (RIB) du bénéficiaire du mandat, ou les modalités de paiement (par chèque, par virement bancaire, etc.) qui ne peuvent être modifiées ex post sans un rapport d'anomalie (ce rapport d'anomalie ne peut être ni supprimé ni modifié). Elles permettent des restitutions qui facilitent un suivi rapproché des dépenses.

Si par exception certaines dépenses sont exécutées hors du SIFE (par exemple des paiements effectués dans des zones géographiques où le SIFE n'est pas déployé, ou des paiements effectués avant service fait), il convient de mettre en place un suivi par une comptabilité auxiliaire (tenue sous tableur) avec un système de remontée décadaire et de régulariser les opérations dans le SIFE en les « déversant » sur la base de cette comptabilité auxiliaire. Dans ce cas de figure, la conformité (par rapport à la nomenclature des pièces justificatives) et la conservation des pièces justificatives du paiement constitue un enjeu particulier.

Il est important de tirer le meilleur parti du SIFE, qui dans certains cas peut coexister avec un « circuit papier » parallèle de validation et de contrôle. La pandémie COVID-19 et les mesures de distanciation physique qui l'accompagnent peuvent être l'occasion de passer à un fonctionnement exclusivement en ligne (dématérialisation native, cf. plus haut), en supprimant ce circuit parallèle. Cela suppose toutefois une gestion rigoureuse des autorisations d'accès pour sécuriser les validations électroniques (éviter que plusieurs employés partagent le même mot de passe), et par conséquent la sensibilisation des agents opérationnels, et des informaticiens en charge du SIFE.

### 3. Adapter et cibler les contrôles

Dans le cadre de la riposte COVID-19, l'adaptation des contrôles peut être un moyen de concilier les exigences de sécurité avec la rapidité attendue pour répondre à la pandémie.

- **Différencier le contrôle des engagements selon les enjeux financiers et la nature des risques** : le rôle du contrôle financier dans le visa *ex ante* des projets d'engagement peut être circonscrit aux engagements d'un montant significatif et présentant les risques les plus élevés, par exemple les marchés publics au-delà d'un certain seuil, ou certaines natures de dépenses spécifiques<sup>7</sup>. En contrepartie, les dépenses ayant échappé au contrôle *a priori* du contrôle financier au titre de du contrôle sélectif peuvent faire l'objet d'un contrôle *a posteriori* par sondage. Pour les dépenses à enjeu restant soumises à contrôle financier, il est nécessaire que les contrôleurs financiers concernés (par exemple contrôleur financier attaché au ministère de la santé) soient renforcés en termes d'effectifs pour faire face au volume de dépenses accru dans des conditions satisfaisantes de qualité et de délai de visa.
- **Pour les pays à contrôle financier centralisé, déconcentrer les contrôles pour accélérer et mieux documenter l'exécution des dépenses** : (re)centraliser auprès du Ministère des finances les contrôles dans un souci de réponse à l'urgence et de rationalisation peut présenter certains risques. Cette organisation peut en effet s'avérer contre-productive : elle peut ralentir l'exécution en ajoutant notamment des délais de transmission, et créer un risque de déperdition des informations justifiant la dépense en déconnectant son contrôle de son exécution effective. Enfin, elle peut favoriser des arbitrages entre

---

<sup>7</sup> L'article 63 de la directive CEMAC 2011/01 relative aux lois de finances prévoit la possibilité de modulation des contrôles effectués par le CF et le CP pour les dépenses à faible risque, dans des conditions fixées par décret sur proposition du ministre chargé des finances. En UEMOA, l'art. 13 de la directive 06/2009 relative aux lois de finances prévoit que les modalités de mise en œuvre des contrôles budgétaires et comptables tiennent compte tant de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne que du contrôle de gestion pour chaque programme ; l'art. 91 de la directive 07/2009/CM/UEMOA portant RGCP permet au CF d'adapter les modalités de son contrôle au regard de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne et du contrôle de gestion mis en œuvre par l'ordonnateur.

dépenses ou des régulations injustifiées de la part du Ministère en charge des finances. En lieu et place, une forme de déconcentration vers les contrôles financiers des ministères sectoriels (par exemple en prenant appui sur la proximité géographique ou thématique, ou sur la volumétrie des actes en « adossant » des ministères à faible volume d'actes à un ministère plus important), prenant appui sur les fonctionnalités du SIFE, peut s'avérer pertinente.

- **Apporter une attention particulière au contrôle comptable préalable à la prise en charge et au paiement** : ce contrôle qui relève du comptable public<sup>8</sup> doit notamment se focaliser sur la certification du service fait par l'ordonnateur<sup>9</sup>. Dans un contexte de forte augmentation des dépenses et de livraison en urgence de matériels (respirateurs, masques...) commandés auprès de fournisseurs souvent inconnus, le comptable doit vérifier l'existence de la certification et qu'elle s'accompagne d'éléments précis attestant que les produits reçus sont bien conformes aux spécifications demandées et en bon état de fonctionnement. Le comptable doit pouvoir relancer l'ordonnateur et diligenter une inspection s'il éprouve des doutes sur la base des éléments fournis, afin de procéder à un inventaire physique des biens censés avoir été achetés<sup>10</sup>.
- **Mettre l'accent sur la tenue de la comptabilité des matières** pour répertorier et constater l'entrée dans le patrimoine de l'Etat en comptabilité générale ainsi que sur **l'actualisation de la mercuriale des prix** pour tenir compte des fournitures spécifiques à la COVID-19<sup>11</sup>.

#### 4. Encadrer strictement le recours à des procédures d'urgence pour la commande publique

Des procédures d'urgence peuvent être activées pour accélérer la commande publique, par exemple pour des fournitures urgentes de nature sanitaire (médicaments, masques, respirateurs), en raccourcissant les délais de publicité ou en recourant à des procédures de gré à gré ou de dialogue compétitif en lieu et place d'appels d'offres conventionnels. Le recours à ces procédures peut être légitimement prévu par le cadre législatif préexistant ou autorisé par des dispositions *ad hoc* prises à l'occasion de la pandémie. Il importe toutefois qu'elles soient strictement encadrées (en termes de montant, de nature de dépense et de nécessité d'assurer une bonne « traçabilité » des décisions prises par la personne responsable du marché). Par ailleurs, compte tenu des exigences de distanciation, des dispositions doivent être prises pour permettre des réunions virtuelles des commissions compétentes afin de ne pas retarder le processus de contractualisation.

#### 5. Renforcer les mesures d'encadrement des régies d'avances

En cas de recours aux régies spéciales d'avances pour faire face à certaines dépenses du plan de riposte, il conviendrait de renforcer leur encadrement par un contrôle financier en amont, des rapports hebdomadaires du régisseur au comptable de rattachement et des délais contraints pour la régularisation des opérations auprès du

---

<sup>8</sup> Art. 26 de la directive 07/2009/CM/UEMOA portant RGCP au sein de l'UEMOA, et art. 26 de la directive 02/11\_UEAC relative au RGCP : le contrôle relevant du CP sur la validité de la créance, porte notamment sur la justification du service fait, résultant de la certification délivrée par l'ordonnateur ainsi que des pièces justificatives produites

<sup>9</sup> Dans beaucoup de pays cette certification relève des commissions de réception, en charge de faire ce travail de comparaison de la commande et de la livraison. Ces commissions sont composées du ministère sectoriel, du contrôleur financier et du comptable matière lorsqu'il existe. C'est sur cette base que le comptable dispose ensuite de l'attestation de service fait signée de la commission de réception.

<sup>10</sup> En UEMOA, cette responsabilité relève des acteurs de la « gestion des matières » définies par la directive 03/2012/CM/UEMOA portant gestion des matières au sein de l'UEMOA.

<sup>11</sup> L'actualisation de la mercuriale est périodique : mensuelle, trimestrielle, semestrielle. La mercuriale donne juste à l'ordonnateur les niveaux de prix pratiqués sur les biens à des moments précis pour juger des offres. Elle ne constitue pas en soi un outil pour prévenir des phénomènes d'achat d'urgence à des prix plus élevés dans des circonstances exceptionnelles.

comptable de rattachement de la régie par l'ordonnateur, qui se matérialise par une reconstitution de l'avance du régisseur par le comptable de rattachement. Le bon déroulement de ces opérations de régularisation doit constituer un prérequis pour tout renouvellement de la régie<sup>12</sup>.

## 6. Assurer le contrôle des fonds extra-budgétaires

Le recours à des fonds extra-budgétaires, définis comme des fonds provenant de diverses ressources (emprunts, transferts depuis le budget de l'Etat, dons...) et gérés en-dehors du budget de l'Etat par un acteur public ou privé (ministère, établissement public, banque publique ou privée...), ne fait en principe pas partie des bonnes pratiques car il conduit à créer un ou des budgets « parallèles » en-dehors du processus d'autorisation parlementaire et nuit à la lisibilité des politiques publiques<sup>13</sup>. Cela étant, pour les pays ayant choisi cette option, il conviendra de s'assurer de mécanismes de contrôle suffisants pour limiter les risques et garantir un degré d'exhaustivité, de transparence et de redevabilité adéquat. Ceci passe notamment par les points suivants :

### ▪ Etablir une gouvernance intégrant une forte représentation du ministère des finances

Il s'agit d'éviter que le fonds extra-budgétaire soit « à la main » d'une institution ou d'un ministère sans que le ministère des finances puisse s'opposer à des actions s'éloignant de l'objectif de lutte contre le COVID-19. Dans cette perspective, certains Etats se sont dotés d'instances paritaires (comité, etc.) de gestion intégrant des représentants du ministère des finances, du secteur économique et de la société civile. Une bonne pratique (appliquée dans certains pays, par exemple pour l'organisation de grands événements internationaux) est aussi de rattacher les fonds extra-budgétaires à un contrôleur financier et à un comptable.

### ▪ S'assurer que les fonds extra-budgétaires disposent d'une structure et de moyens techniques adéquats pour leur mission

Confier la gestion d'un fonds de riposte à une institution ne disposant pas de process financiers bien établis, robustes et transparents, et d'un système d'information adéquat, du fait d'une création récente ou ad hoc pour la crise du COVID-19, peut constituer un facteur de risque significatif, quant à l'intégrité des ressources financières qui lui sont allouées, ou au respect de l'objet même de l'institution. Il convient d'organiser le contrôle *ad hoc* de ces structures, notamment par l'Inspection Générale des Finances et par la Cour des comptes. En cas de contractualisation avec des firmes d'audit privé, ceci devrait se faire sous la responsabilité de la Cour des comptes.

### ▪ Garantir la transparence de l'exécution des dépenses pour faciliter l'audit ex post et rendre compte au public

Un reporting fréquent (trimestriel, voire mensuel) et détaillé des ressources collectées et des dépenses exécutées en réponse à la pandémie, y compris dans le cadre de fonds extra-budgétaires, doit être mis en

---

<sup>12</sup> Cf. pour plus de détails la fiche technique « La régie spéciale d'avance », disponibles sur les sites Internet de l'AFRITAC de l'Ouest et du Centre.

<sup>13</sup> Ceci ne vaut pas pour les dépenses engagées par des entités qui disposent de leur propre autonomie de décision et qui n'agissent pas uniquement comme un relais de l'Etat, qu'il s'agisse des collectivités territoriales, des entreprises publiques ou dans certain cas des organismes de sécurité sociale. Pour autant, dans ce cas également, un certain nombre de principes (supervision par le ministère des finances, contrôle des risques budgétaires associés au COVID-19, soumission au contrôle des corps d'inspection et de la Cour des comptes...) doivent trouver à s'appliquer pour garantir un bon contrôle de la dépense.

place<sup>14</sup>. Une publication systématique des marchés, avec un niveau de détail adéquat, doit être réalisée, si possible sur des plates-formes de type « open data », ou à défaut sur le site internet officiel du ministère des Finances ou un site gouvernemental. L'information publiée doit a minima indiquer le montant du marché, le nom du bénéficiaire, le cas échéant le bénéficiaire effectif, et la procédure de passation de marché.

## **B. Utiliser de façon pertinente les mécanismes d'audit interne et externe**

### **1. Instaurer un dialogue entre les services et institutions en charge de l'audit interne et externe**

Différents mécanismes d'audit existent : mécanismes d'inspection ou d'audit interne au niveau des grandes directions du ministère des finances (notamment le Trésor public) et des services d'inspection, et audit externe des chambres/sections et cour des comptes. S'y ajoutent les contrôles spécifiques diligentés à la demande des PTF. Même si chacun de ces mécanismes a sa logique et sa méthode de programmation (demandes du ou des ministres pour les services d'inspection, programme d'audit annuel établi par la Cour des comptes, demande ponctuelle des PTF), il importe de veiller à une bonne articulation des thèmes de contrôle pour en augmenter la valeur ajoutée et limiter la charge de travail pour les services contrôlés. Concrètement, la Cour ou chambre des comptes peut par exemple initier des échanges avec les corps d'inspection afin d'avoir connaissance de leur programme de travail et définir son propre programme en conséquence. Une certaine flexibilité dans l'élaboration des programmes d'audit doit également être prévue pour s'adapter aux besoins fluctuants du contexte de crise.

### **2. Réaliser les contrôles *ex post* au plus près de l'exécution, voire de manière concomitante**

La performance de l'audit interne et externe en temps de crise réside dans sa capacité à intervenir rapidement pour analyser et corriger pour l'avenir une procédure défectueuse (passation d'un marché, attribution de concours financiers ou de garanties, etc.), ou pour vérifier sur le terrain « sur pièces et sur place » la réalité de l'exécution des dépenses (marché, inventaire d'achats de matériels, etc.). Pour cela, les services et institutions chargées de ces audits doivent être associés et/ou informés le plus en amont possible par le Gouvernement et les services ministériels des mesures de gestion prises et des dispositifs de contrôle interne développés afin d'adapter leur programme d'audit. Cette implication en amont permet aussi aux auditeurs de sensibiliser et alerter les services dès la phase de conception sur les exigences de l'audit ou sur les obligations de *reporting*. Par exemple, la mise en place d'un contrôle modulé de la dépense en fonction des risques nécessite d'associer la Cour ou la chambre/section des comptes dans la définition du dispositif afin d'éviter par la suite d'engager inutilement la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables au titre d'erreurs mineures commises dans un contexte d'urgence sanitaire. Ceci vaut également pour les ordonnateurs<sup>15</sup> et les contrôleurs financiers<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Pour plus de détails sur les outils et le contenu des restitutions à produire, voir la fiche technique sur les outils de reporting dans le cadre de la lutte contre la pandémie de COVID-19, disponible sur les sites de l'AFRITAC de l'Ouest et du Centre.

<sup>15</sup> Cf. art. 14 de la directive 07/2009/CM/UEMOA portant RGCP au sein de l'UEMOA

<sup>16</sup> Cf. section 3 art. 92 de la directive 07/2009/CM/UEMOA portant RGCP au sein de l'UEMOA.



Les services d'inspection (Inspection générale des Finances et/ou Inspection générale de l'Etat) qui existent dans la plupart des pays d'Afrique francophone<sup>17</sup> peuvent aussi effectuer des contrôles concomitants<sup>18</sup>, en travaillant sur une opération en train de s'exécuter : en effet, leurs missions incluent des missions particulières de contrôle, de vérification et d'évaluation « et toute autre mission demandée par le ministre des finances »<sup>19</sup>. Cette souplesse est importante pour permettre une évaluation quasi-immédiate des mesures prises et d'apporter rapidement les modifications nécessaires pour les rendre plus performantes.

### 3. Faciliter les contrôles de la Cour des comptes

La Cour (ou la chambre/section) des comptes joue un rôle clé dans le système de contrôle. Un des éléments de son action, au-delà de ses rapports, est sa faculté d'engager la responsabilité des comptables mais aussi des ordonnateurs, au travers de l'instance en charge de la discipline budgétaire et des différentes sanctions qui sont applicables aux gestionnaires (régime de la faute de gestion)<sup>20</sup>. Son indépendance est un élément essentiel de son efficacité. Dans le contexte de la pandémie certains prérequis sont nécessaires pour lui permettre de jouer pleinement son rôle de gardien de la bonne utilisation des ressources mobilisées. En tant que de besoin, des changements du cadre juridique – à durée limitée pour la crise du COVID-19 ou plus pérennes – peuvent être envisagés pour atteindre ces objectifs :

- Garantir à l'auditeur externe un accès rapide à tous les rapports d'audit interne et d'inspection ;
- Donner à l'auditeur externe un accès aux données et systèmes d'information pour l'aider à suivre ses « pistes d'audit » (accès selon des habilitations spécifiques « en consultation ») ;
- Faciliter le recrutement, temporaire ou à plus long terme, de cadres expérimentés du ministère des finances, à même d'apporter leurs connaissances des circuits financiers ;
- Faciliter les liens entre la Cour/chambre/section des comptes et la société civile (cf. infra) ;
- A la fin de la pandémie, confier à la Cour des comptes la réalisation des audits d'achèvement des différents dispositifs budgétaires ou, le cas échéant, extra-budgétaires mis en place spécifiquement pour répondre à la riposte à la COVID-19.

Dans certains cas, il est possible que le dispositif adopté fasse une place à des intervenants privés (de type grand cabinet international d'audit – « Big Four » - ou officine spécialisée dans l'audit de projets de développement), parfois à la demande expresse d'un partenaire technique et financier. Pour des raisons tenant à la fois à la bonne coordination des contrôles et à la nécessité de favoriser une « montée en puissance » de l'auditeur externe public, il est suggéré que de telles interventions s'effectuent autant que possible dans un cadre où la Cour / chambre / section des comptes délègue la réalisation de certains contrôles à l'intervenant privé et en assure la supervision. Ce peut être tout particulièrement le cas lorsque l'audit utilise une méthodologie non encore maîtrisée par l'auditeur externe public (par exemple celle de l'audit de performance, par opposition à l'audit de régularité « classique »).

---

<sup>17</sup> Selon les pays, une transition plus ou moins avancée est en cours pour implanter une fonction d'audit interne. La différence se situe surtout dans la prise en compte du cadre normatif international et dans les implications sur la gouvernance des missions, avec notamment la mise en place de comités d'audit interne au niveau ministériel. Dans la plupart des cas, la fonction audit interne se constitue à partir des services d'inspection, qui en constituent l'embryon.

<sup>18</sup> Certaines Cours des comptes peuvent d'ailleurs se livrer à des contrôles concomitants, même si cela demeure peu répandu à travers le monde. C'est le cas du Pérou, où la Cour des comptes se livre à un contrôle concomitant de la distribution de l'aide allouée par les collectivités locales aux ménages.

<sup>19</sup> Cf. pour un exemple de texte statutaire d'une IGF le décret numéro 99-599 du 13 octobre 1999 déterminant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de l'inspection générale du ministère de l'économie et des finances de Côte d'Ivoire.

<sup>20</sup> Cf. articles 77 à 81 de la directive 06/2009/CM/UEMOA portant loi organique relative aux lois de finances.

#### 4. Informer et impliquer le public pour un meilleur impact des contrôles COVID-19

- **Publier systématiquement les rapports d'audit interne ou externe relatifs à la riposte COVID-19.** Les rapports d'audit interne ou d'inspection notamment restent souvent communiqués aux seuls commanditaires. Une publication contribue à renforcer la confiance dans la bonne exécution de la riposte COVID-19. Elle doit être in extenso et non pas seulement au travers d'extraits ou d'un résumé dans un rapport annuel d'activité. Elle doit se faire sur un support largement accessible (site Internet de l'institution ou du service de contrôle, lien à partir d'un site Internet gouvernemental dédié à la riposte COVID-19) ;
- **Associer la société civile et les PTF aux contrôles.** Il peut s'agir par exemple de recourir à des applications mobiles ou à un portail Internet pour rendre disponibles toutes les informations relatives aux dépenses liées au COVID-19 et pour faciliter la transmission de remarques ou de plaintes des citoyens, en particulier à l'auditeur externe. De la même manière, les PTF peuvent utilement faire valoir leurs observations dans le cadre des contrôles conduits par les différents services et institutions. Ils peuvent aussi, dans certains cas et pour certains financements, être amenés à conduire leurs propres contrôles. Il peut être envisagé de mettre en place des hotlines permettant aux citoyens d'envoyer des messages pouvant déclencher des contrôles et vérifications spécifiques.

**Annexe 1 : Exemple de termes de référence pour l’audit d’un programme de riposte à la pandémie COVID-19 par la Cour des Comptes<sup>21</sup>**

Champ de l’audit	<p>Préciser les dépenses couvertes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ensemble des dépenses relatives à la riposte COVID-19 ?</li> <li>- Critère organique : dépenses effectuées par certains ministères / certaines institutions ?</li> <li>- Critère de la nature des dépenses : tous les marchés supérieurs à un certain montant ; toutes les subventions versées aux entreprises de tel secteur ; toutes les dépenses afférentes à une opération précise (ex : paiement des factures d’électricité des ménages les plus affectés) ?</li> <li>- Critère de la temporalité : toutes les dépenses effectuées pendant une période donnée</li> </ul>
Objectif de l’audit	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contrôler la fiabilité des comptes</li> <li>- Contrôler le respect du cadre réglementaire</li> <li>- Contrôler la bonne application d’une convention signée avec la partie versante (pour un fonds de concours)</li> <li>- Autre objectif spécifique</li> <li>- Contrôler la sincérité des opérations</li> <li>- Contrôler l’effectivité des dépenses</li> </ul>
Matérialité / Seuil de signification	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A partir de quel niveau d’erreur / d’anomalie considérer que la qualité de l’information produite est remise en cause ?</li> </ul>
Risques	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluation préliminaire des risques (existence ou non d’un système de contrôle interne adéquat ; changements récents dans l’environnement comptable et de contrôle interne), par ex. à travers une cartographie des risques</li> </ul>
Approche d’audit	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Procédures d’audit à mettre en œuvre pour apporter les preuves d’audit nécessaires (y compris degré de dépendance par rapport au système de contrôle existant et proportion des contrôles sur échantillon effectués)</li> </ul>
Organisation	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ressources (y compris recours au travail d’autres auditeurs ou experts)</li> <li>- Calendrier des travaux</li> <li>- Produit fini attendu de l’audit</li> </ul>
Contrôle qualité	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Procédures de contrôle qualité pour la direction, la supervision et la revue finale de l’audit</li> </ul>

<sup>21</sup> Inspiré de la stratégie globale d’audit, ou memorandum pour la planification de l’audit (Audit Planning Memorandum) tel que développée par la Cour des Comptes européenne.

## **Annexe 2 : Cadre juridique applicable au contrôle dans la CEMAC et dans l'UEMOA**

### **CEMAC**

#### ***Directive 2011/06 (Code de transparence et de bonne gouvernance dans la GFP)***

*Section VI « Contrôle »* : Définition et grands principes du contrôle démocratique, juridictionnel et administratif

#### ***Directive 2011/01 (Lois de finances)***

*Article 17* : Evaluation de l'efficacité, de l'économie et de l'efficience des programmes par les corps et institutions de contrôle ainsi que par la Cour des comptes.

*Article 60* : Le responsable de programme s'assure du respect des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion.

*Article 61* : Rôle du contrôleur financier (CF).

*Article 62* : Rôle du comptable public (CP) pour le paiement et la perception des dépenses et des recettes.

*Article 63* : Possibilité de modulation des contrôles effectués par le CF et le CP pour les dépenses à faible risque, dans des conditions fixées par décret sur proposition du ministre chargé des finances. Possibilité de cumul des fonctions de CP et de CF.

*Chapitre IV, Articles 69 à 73* : Définitions du contrôle parlementaire, du contrôle administratif dans ses diverses formes (contrôle hiérarchique, contrôle interne, contrôle exercé par les inspections et corps de contrôle, contrôle financier et comptable visé aux articles 61 à 63), contrôle juridictionnel.

#### ***Directive 2011/02 (Comptabilité publique)***

*Article 26* : Nature des contrôles exercés par le CP.

*Article 54* : Suite apportée aux contrôles exercés par le CP si anomalie ou inexactitude.

*Articles 83 à 93* : Définition des différentes formes du contrôle administratif (contrôle interne *a priori*, concomitant et *a posteriori*) et du contrôle juridictionnel.

### **UEMOA**

#### ***Directive 01/2009 (Code de transparence dans la GFP)***

*Section 5 « Mise en œuvre des recettes et des dépenses »* : Points 5.3. (séparation des étapes et des rôles dans la chaîne de la dépense), 5.5. (contrôle interne), 5.6. (indépendance de la Cour des comptes), 5.7. (publicité des rapports de la Cour des comptes).

#### ***Directive 06/2009 (Lois de finances)***

*Article 13* : Le responsable de programme s'assure du respect des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion. Les modalités de mise en œuvre des contrôles budgétaires et comptables tiennent compte de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne ainsi que du contrôle de gestion. Sans préjudice de leurs missions de vérification de la régularité des opérations financières, les corps et institutions de contrôle ainsi que la Cour des comptes contrôlent les résultats des programmes et en évaluent l'efficacité, l'économie et l'efficience.

*Article 51* : Dans son rapport associé à la loi de règlement, la Cour des comptes donne son avis sur le système de contrôle interne et le dispositif de contrôle de gestion.

*Article 69* : Rôle du contrôleur financier (CF) – contrôle *a priori* des opérations budgétaires.

*Article 74* : Rôle des Commissions des finances du Parlement pour le suivi de l'exécution budgétaire.

*Article 75* : Rôle de la Cour des comptes en appui du Parlement sur le contrôle de l'exécution des lois de finances.

Articles 76 à 81 : Eléments sur la responsabilité des ordonnateurs et les sanctions qui leur sont applicables.

***Directive 07/2009 (Comptabilité publique)***

*Article 26* : Contrôles exécutés par les comptables publics, en recettes et en dépenses.

*Titre V, Articles 86 à 97* : Définition des différentes formes du contrôle administratif (contrôle financier, contrôle *a posteriori*) et du contrôle juridictionnel (Cour des comptes).