



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**Cesag Executive Education
(CEE)**

**MBA en Administration et
Gestion (MBA-AG)**

**Promotion
2017-2018**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**L'évaluation des risques liés à l'exécution des
dépenses publiques : cas de la Paierie Générale du
Trésor (PGT) au Mali**

Présenté par :

SANGARE Issa

Dirigé par :

M. BOUSSO Souleymane
Enseignant Associé CESAG

Octobre 2018

Dédicaces

Je dédie ce mémoire à :

- ❖ Mes parents Monsieur Soumaïla SANGARE et Madame SANGARE Sogona KONATE pour m'avoir mis à l'école.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Remerciements

Mes sincères remerciements vont à l'endroit de tous ceux qui de près ou de loin ont participé à la rédaction de ce mémoire, à savoir :

- ❖ Mon encadreur monsieur BOUSSO Souleymane, pour avoir accepté de m'accompagner pour la rédaction de ce mémoire ;
- ❖ Toutes les enseignantes et tous les enseignants de mon programme MBA-AG, pour la qualité de leurs interventions ;
- ❖ Le Directeur National du Trésor et de la Comptabilité Publique du Mali, pour avoir accepté de financer la formation pour moi ;
- ❖ Le Payeur Général du Trésor au Mali, pour son soutien ainsi que tout le personnel de la PGT pour leur disponibilité et leur accompagnement lors de la rédaction dudit mémoire ;
- ❖ Toute ma famille (frères et sœurs, épouse et enfants) pour leur infatigable soutien et encouragements ;
- ❖ Mes collègues auditrices et auditeurs du programme MBA-AG 2017-2018, pour la bonne ambiance durant la formation.

Liste des sigles et abréviations

ACCT : Agence Comptable Centrale du Trésor

AICE : Application Intégrée à la Comptabilité de l'Etat

AMF : Autorité des Marchés Financiers

ATD : Avis à Tiers Détenteur

BL : Bon de Livraison

BVG : Bureau du Vérificateur Général

CE : Code Economique

CF : Code Fonctionnel

CMSS : Caisse Malienne de Sécurité Sociale

CoCo : Comité sur les Critères de Contrôle

COSO: Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission

DFM : Directeur des Finances et du Matériel

DGB : Direction Générale du Budget

DNCF : Direction Nationale du Contrôle Financier

DNTCP : Direction Nationale du Trésor et de la Comptabilité Publique

DR : Déclaration de Recette

FNL : Fonds National de Logement

INTOSAI : Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques

ITS : Impôts sur le Traitement des Salaires

LSF : Loi de Sécurité Financière

MEF : Ministère de l'Economie et des Finances

OR : Ordre de Recette

OV : Ordre de Virement

PGT : Paierie Générale du Trésor

PV : Procès-Verbal

PVR : Procès-Verbal de Réception

RGCP : Règlement Général sur la Comptabilité Publique

RGD : Recette Générale du District

SAC : Secrétaire Agent Comptable

SOX : Sarbanes-Oxley Act

TR : Trésorerie Régionale

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

UF : Unité Fonctionnelle

Liste des tableaux et figures

Liste des tableaux

Tableau 1 : Avantages et inconvénients des deux méthodes.....	34
Tableau 2 : Typologie des risques d'après leurs causes	35
Tableau 3 : Echelle d'évaluation pour l'axe de la probabilité de survenance du risque	39
Tableau 4 : Echelle d'évaluation pour l'axe de l'impact (gravité) du risque	39
Tableau 5: Identification des risques liés au traitement des mandats a la PGT.....	59
Tableau 6 : Criticité des risques identifiés	66

Liste des figures

Figure 1 : Schéma illustrant les agents intervenants dans l'exécution des dépenses publiques	13
Figure 2 : Schéma des phases d'exécution de la dépense publique.....	21
Figure 3 : Cube représentant le lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne.....	28
Figure 4 : Modélisation standard du risque selon le ray.....	32
Figure 5 : Cartographie des risques.....	38
Figure 6 : Exemple de matrice de vulnérabilité.....	40
figure 7 : Modèle d'analyse.....	43

Liste des annexes

Annexe 1 : Organigramme de la PGT	74
Annexe 2 : Schéma technique du traitement séquentiel des titres de dépenses à la PGT	75
Annexe 3 : Guide d'entretien	76
Annexe 4 : Questionnaire	77
Annexe 5 : La fiche descriptive de poste à la PGT	78
Annexe 6 : Tableau d'identification des risques	80
Annexe 7 : Tableaux de cotation des risques	81

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Sommaire

Dédicaces	i
Remerciements.....	ii
Liste des sigles et abréviations	iii
Liste des tableaux et figures.....	v
Liste des annexes.....	vi
Sommaire	vii
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE.....	6
Chapitre 1 : Présentation du processus d'exécution des dépenses publiques	7
1.1 Le cadre des dépenses publiques	7
1.2 Dispositif de contrôle du processus d'exécution des dépenses publiques.....	22
Chapitre 2 : Méthodologie de l'étude	42
2.1 Le modèle d'analyse	42
2.2 Outils de collecte des informations	44
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE.....	47
Chapitre 3 : Présentation de la PGT	48
3.1 Mission de la PGT	48
3.2 Organisation de la PGT.....	49
3.3 Fonctionnement	57
3.4 L'application pour le traitement des mandats à la PGT	57
Chapitre 4 : Présentation des résultats d'évaluation des risques et recommandations	59
4.1 Présentation des risques.....	59
4.2 Evaluation par criticité des risques identifiés.....	65
4.3 Recommandations.....	70
CONCLUSION GENERALE	71
ANNEXES	73
BIBLIOGRAPHIE.....	82

INTRODUCTION GENERALE

CESAG BIBLIOTHEQUE

Dans un monde en perpétuelle changement (évolution) où, la concurrence devient de plus en plus rude, la survie d'une entité (entreprise) passe par sa performance. Ainsi, la recherche de la performance devient un combat de tous les jours, dans lequel, chaque entité cherche à assurer sa pérennité (sa survie). C'est dans cette optique que, même les administrations publiques (services publics) qui, autrefois ne se souciaient guère de cela, car bénéficiant de ressources publiques, sont aujourd'hui, mises à contribution pour la quête de la performance, à travers une gestion rigoureuse des fonds publics mis à leur disposition.

Pour Nicaise Médé (2017 :19) « Dans le monde en transition d'aujourd'hui, les finances publiques se caractérisent bien plus qu'autrefois par un enchevêtrement de disciplines et de processus au sein desquels interagissent de multiples acteurs aussi bien nationaux qu'internationaux. Autrement dit, leur champ n'a jamais été aussi large et complexe. Or, la manière de les appréhender demeure unidimensionnelle, autrefois juridique, aujourd'hui économique ou gestionnaire. Il en résulte, et on peut aisément le constater, que la décision de dépenser comme d'imposer n'est ni absolument sûre ni sous contrôle ; elle est déterminée par des variables qui sont encore largement aléatoires, telles que la croissance économique, ou la réactivité des corps sociaux aux mesures prises ou simplement annoncées, le tout étant amplifié par les incertitudes d'une société internationale en plein bouleversement et génératrice de risques.

Un tel contexte nécessite par conséquent des instruments de compréhension en adéquation avec la variété et la dynamique du système financier public ».

Les scandales financiers ont toujours émaillé le monde avec son lot de conséquences désastreuses allant des pertes d'emploi à la fermeture des entreprises. Au regard de ce constat désolant, la bonne gouvernance est prônée par tous. Ce qui amène certains pays, peut-être les plus touchés ou seulement conscients des risques encourus, à prendre des dispositions réglementaires dont l'objectif principal est la mise en place d'un dispositif de contrôle interne efficace, en vue de protéger toutes les parties prenantes, aussi bien les actionnaires que, les ménages. A titre d'exemples de réglementations, nous pouvons citer les plus reconnus ou, du moins, ceux dont l'écho est le plus répandu en matière de contrôle interne :

- ❖ COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) en 1992;
- ❖ SOX (Sarbanes-Oxley Act), aux Etats-Unis ;
- ❖ LSF (Loi de Sécurité Financière), en France au 1^{er} août 2003 ;

- ❖ AMF (Autorité des Marchés Financiers), du 22 janvier 2007 revu et augmenté en juin 2010.

Dans un pays comme le Mali, les scandales financiers ont attiré aux deniers publics qui, bien qu'insuffisants au regard des missions de l'Etat, en constantes évolutions, ne sont pas épargnés.

L'amélioration des conditions de vie des populations, quant à leur bien-être, est la vision de tout Etat moderne. Et pour faire de cette vision une réalité, l'Etat moderne se fixe des objectifs qui, sont entre autres des choix, car le domaine d'intervention reste vaste et varié. Cette vision renferme les missions dites, régaliennes de l'Etat à savoir : la défense, la sécurité, la justice, la santé, l'éducation et sont même inscrites dans la Loi fondamentale qu'est la Constitution dans le cas de la République du Mali. Pour nous, l'Etat moderne se constitue d'un ensemble de services publics, que les gouvernants créent, organisent et s'en assurent du bon fonctionnement.

En République du Mali, c'est la loi n°94-009 portant principes fondamentaux de la création, de l'organisation, de la gestion et du contrôle des services publics, modifiée par la loi n° 02-048 du 22 juillet 2002 qui en définit toutes les modalités. Ces services publics peuvent être de l'une des catégories suivantes selon l'art.3 de ladite loi :

- ❖ Services de l'administration centrale,
- ❖ Services régionaux et subrégionaux,
- ❖ Services rattachés,
- ❖ Services extérieurs,
- ❖ Services personnalisés,
- ❖ Services des collectivités décentralisés.

Quelque soit la catégorie d'appartenance, les services publics œuvrent tous pour la mise en œuvre de la politique gouvernementale ainsi que, l'accomplissement des missions d'intérêt général. Pour ce faire, ces services sont dotés de ressources publiques pour leur bon fonctionnement mais, devront également rendre compte de l'usage fait des fonds mis à leur disposition. Ainsi, chaque service public, à sa création, met en place un système de contrôle interne visant à lui permettre de mieux gérer les fonds publics dont il bénéficie. Ce système de contrôle interne est un contrôle hiérarchique encadré par des textes règlementaires.

Les directives de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), qui doivent être transposées dans les lois nationales de ses pays membres, pour leur application effective rejoignent l'esprit de la bonne gouvernance par une gestion saine et rigoureuse des deniers publics, gage de performance.

Malgré ce système de contrôle interne, les dérapages, aux conséquences désastreuses continuent d'être légion dans la gestion des deniers publics au Mali. Les derniers rapports du Bureau du Vérificateur Général (BVG), concernant les années 2015, 2016 et 2017, évoquent les transactions de fraude et de mauvaise gestion dont les montants se chiffrent à des dizaines de milliards de nos francs. Cela représente une énorme perte pour le Mali, dont les ressources, bien que rares, sont limitées.

Au regard de ce constat lamentable, nous sommes tentés de poser la question suivante : comment évalue-t-on les risques liés à l'exécution des dépenses publiques ?

A cette question principale, peuvent se greffer les questions spécifiques suivantes :

- ❖ quel est le processus d'exécution des dépenses publiques à la PGT ?
- ❖ quels sont les risques liés au processus de paiement des dépenses publiques ?
- ❖ comment évalue-t-on les risques liés au processus de paiement des dépenses publiques ?

L'objectif principal de ce mémoire est de faire connaître le risque, aux différents acteurs, impliqués dans le traitement des dépenses, surtout, au niveau des agents opérationnels pour leur permettre de bien faire leur travail.

De cet objectif principal, nous avons les objectifs spécifiques suivants :

- ❖ décrire le processus d'exécution des dépenses publiques ;
- ❖ identifier les risques liés au processus de paiement des dépenses publiques ;
- ❖ évaluer les risques selon leur criticité.

Le risque étant souvent méconnu dans le service public où exercent des fonctionnaires de différentes catégories allant des agents d'exécution aux cadres, l'intérêt de ce mémoire est d'attirer l'attention du manager (Payeur) sur les probables risques liés au processus de paiement des dépenses publiques à la PGT.

Pour traiter notre thème, notre travail s'articulera autour de quatre chapitres repartis en deux grandes parties. Une première partie intitulée cadre théorique, regroupera les chapitres I et II et une deuxième partie intitulée cadre pratique couvrira les chapitres III et IV.

Le chapitre I traitera du cadre et du dispositif de contrôle du processus d'exécution des dépenses publiques tandis que le chapitre II abordera la méthodologie utilisée à travers le modèle d'analyse et de ses outils pour la collecte des informations.

Quant au chapitre III, il présentera la PGT à travers sa mission, son organisation et son fonctionnement, et le chapitre IV se chargera de présenter les résultats de l'évaluation des risques identifiés, ainsi que les recommandations en vue de palier ou d'amoindrir les conséquences de ces risques.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE

Chapitre 1 : Présentation du processus d'exécution des dépenses publiques

Ce chapitre abordera du cadre des dépenses publiques ainsi que du dispositif de contrôle de l'exécution des dépenses publiques.

1.1 Le cadre des dépenses publiques

La notion de dépense publique renvoie à toute dépense effectuée par une administration publique dans l'accomplissement des missions qui lui sont confiées. Le cadre des dépenses publiques est la loi de finances qui elle-même contient le budget. La loi de finances est votée par l'Assemblée Nationale avant d'être exécutée. En référence à l'art.4 al.2 de la loi N°2013-028 du 11 juillet 2013 relative aux lois de finances en République du Mali, « la loi de finances de l'année prévoit et autorise, pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat ». Prévoir et autoriser sont deux conditions indispensables à l'exécution des ressources et des charges de l'Etat.

Les ressources (recettes budgétaires) de l'Etat sont principalement constituées des impôts. Selon l'art.7 de la loi N°2013-028 du 11 juillet 2013 relative aux lois de finances en République du Mali « Les recettes budgétaires de l'Etat comprennent :

- ❖ les impôts, les taxes, ainsi que le produit des amendes ;
- ❖ les rémunérations des services rendus et redevances ;
- ❖ les fonds de concours, dons et legs ;
- ❖ les revenus des domaines et des participations financières ;
- ❖ les produits divers ».

Les charges (dépenses budgétaires) de l'Etat selon l'art.10 de ladite loi comprennent :

- ❖ les dépenses ordinaires ;
- ❖ les dépenses en capital.

Les dépenses ordinaires sont constituées des :

- ❖ dépenses de personnel ;
- ❖ charges financières de la dette ;
- ❖ dépenses d'acquisition de biens et services ;
- ❖ dépenses de transfert courant ;
- ❖ dépenses en atténuation de recettes.

Les dépenses en capital comprennent :

- ❖ les dépenses d'investissement exécutées par l'Etat ;
- ❖ les dépenses de transfert en capital.

Une fois votée par l'Assemblée Nationale, l'exécution de la loi de finances peut commencer et elle est l'œuvre du Ministère de l'Economie et des Finances (MEF) à travers ses différents services que sont : la Direction Générale du Budget (DGB), la Direction Nationale du Contrôle Financier (DNCF) et la Direction Nationale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DNTCP)...

Ces services cités sont, ceux qui interviennent principalement dans la chaîne d'exécution des dépenses publiques. La DGB est sollicitée pour la mise à disposition des crédits aux différents ordonnateurs, tout en suivant la consommation des dits crédits. Quant à la DNCF, sa mise à contribution est l'appui et le conseil auprès des différents ordonnateurs pour une utilisation judicieuse de leurs crédits. Pour la DNTCP, il faut veiller à la régularité des dépenses effectuées, par les différents ordonnateurs, conformément à la prescription budgétaire de la loi de finances et des textes et règlements y afférents. Ainsi, l'exécution de la loi de finances comporte deux catégories de tâches à savoir :

- ❖ assurer l'exécution des autorisations budgétaires contenues dans la loi de finances. Il s'agit d'un problème essentiellement juridique régi par les règles de la comptabilité publique ;
- ❖ assurer la disponibilité des fonds nécessaires aux dépenses publiques, en trouvant les moyens financiers nécessaires pour faire face aux objectifs de la loi de finances. Une mission dévolue au Trésor et ses alliés.

Les dépenses figurant dans le budget voté par le parlement sont exécutées selon des règles précises dans le cadre de l'exercice financier (année civile) en faisant appel à divers intervenants. L'art.4 du décret N°2018-0009, portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP) en République du Mali le précise en ces termes : « Les opérations relatives à l'exécution de la loi de finances et à la gestion des biens de l'Etat font intervenir deux catégories d'agents : les ordonnateurs et les comptables ». Pour dire que toute opération liée à l'exécution de la loi de finances est du seul ressort des ordonnateurs et des comptables publics.

1.1.1 Les agents d'exécution de la loi de finances

Les agents d'exécution de la loi de finances sont principalement les ordonnateurs et les comptables publics. Ils sont régis par le principe sacro-saint de la séparation des ordonnateurs et des comptables. Le TITRE II du RGCP dont l'intitulé est « DES ORDONNATEURS ET DES COMPTABLES » prévoit en son chapitre I des dispositions communes aux deux acteurs mais également en ses chapitres II et III des dispositions particulières à chacun d'eux. A cet effet, nous retiendrons que, le grand principe de la comptabilité publique qui domine l'exécution de la loi de finances est le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable. Les ordonnateurs et les comptables ont des fonctions et des statuts différents. L'art.5 du RGCP le précise en ces termes : « Les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable sont incompatibles ». Cette incompatibilité est un garde-fou contre une mauvaise utilisation des fonds publics. La détention et le maniement des fonds publics est du seul ressort des comptables publics tel que prévu par le RGCP en son art.16 al.2.

A travers le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables, l'exécution du budget repose sur un partage des tâches. Cette règle ne fait que traduire la répartition des missions nécessaires tant au recouvrement des recettes qu'à l'exécution des dépenses.

Les opérations d'exécution du budget sont ainsi divisées en deux phases distinctes, confiées à deux cadres d'agents publics, indépendants l'un de l'autre, les ordonnateurs et les comptables. L'intérêt du principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable, est de faciliter les contrôles et par là même, de lutter contre la fraude, en interdisant que le même agent puisse engager une dépense et la payer, ou décider d'une recette et la recouvrer. Les malversations sont ainsi plus rares, car l'ordonnateur et le comptable se contrôlent mutuellement. Aucun des deux ne peut agir seul car il existe des possibilités de recoupement entre les comptes administratifs des ordonnateurs et les comptes de gestion des comptables publics.

1.1.1.1 Les ordonnateurs

1.1.1.1.1 Statut et rôle des ordonnateurs

La fonction d'ordonnateur n'est pas spécifique à un corps bien déterminé de fonctionnaires. Tout fonctionnaire se trouvant à la direction d'un service public bénéficiant de ressources publiques en est l'ordonnateur. Cependant tout manager (dirigeant) d'un service public n'est pas obligatoirement ordonnateur tel que le cas du Payeur car, la PGT est un service rattaché à une direction centrale (la DNTCP). Nous retiendrons que les ordonnateurs ne constituent pas

un corps d'administrateurs spécialement chargés d'assumer les décisions de dépenses et de recettes. C'est une compétence attachée à certaines fonctions. Toute personne qui, dans un service public, a le pouvoir de faire naître une dépense, d'en déterminer le montant et d'en prescrire le paiement est un ordonnateur.

L'art.8 du RGCP dit : « Est ordonnateur toute personne ayant la qualité, au nom de l'Etat de prescrire l'exécution des recettes et/ou des dépenses inscrites au budget.

Les ministres et les présidents des institutions constitutionnelles sont ordonnateurs principaux des crédits, des programmes et des budgets annexes de leur ministère ou de leur institution (...).

Les ministres et les présidents d'institutions constitutionnelles exercent leurs attributions d'ordonnateur par le moyen d'ordonnateurs délégués au niveau des administrations centrales et d'ordonnateurs secondaires au niveau des services déconcentrés de l'Etat.

Les ordonnateurs peuvent déléguer tout ou partie des crédits dont ils ont la charge à des agents publics dans les conditions déterminées par la réglementation en vigueur ».

Les ordonnateurs se trouvent ainsi être normalement des administrateurs divisés en deux catégories : les principaux et les délégués ou secondaires.

- ❖ Les ordonnateurs principaux sont normalement les ministres. C'est à un ordonnateur que les autorisations budgétaires sont directement données.

Les ordonnateurs principaux n'ont pas toujours la possibilité matérielle de se prononcer sur l'ensemble des recettes et des dépenses relevant de leurs attributions. Ils peuvent déléguer leur pouvoir à des chefs de services extérieurs qui deviennent ainsi des ordonnateurs délégués.

- ❖ Les ordonnateurs délégués sont ceux auxquels les autorisations budgétaires sont déléguées par les ordonnateurs principaux. Cette délégation constitue un transfert de compétence.

1.1.1.1.2 Responsabilité des ordonnateurs

Les actes des ordonnateurs : engagement, liquidation et ordonnancement sont retracés dans la comptabilité budgétaire permettant de suivre le déroulement des opérations budgétaires et d'effectuer le rapprochement avec les écritures des comptables publics (art.14 RGCP).

Ils sont personnellement responsables des contrôles qui leur incombent dans l'exercice de leurs fonctions. Et cette responsabilité peut se situer à différents niveaux : disciplinaire, pénale ou civile, sans préjudice des sanctions qui peuvent leur être infligées par la juridiction des comptes à raison des fautes de gestion. Vu que les ordonnateurs peuvent être des personnes politiques, leur responsabilité sera alors politique. C'est pourquoi la responsabilité des ordonnateurs est délicate à mettre en œuvre, notamment pour les ordonnateurs principaux. Cette responsabilité existe en théorie à travers les lois et règlements en vigueur en la matière mais reste, quasiment inexistante dans la pratique avec différentes possibilités de sanctions selon le cas : politique, pénale ou civile.

1.1.1.2 Les comptables publics

« Est comptable public tout agent public régulièrement habilité pour effectuer, à titre exclusif, au nom de l'Etat ou d'un organisme public, des opérations de recettes, de dépenses ou de maniement de titres, soit au moyen de fonds et valeurs dont il a la garde, soit par virement interne d'écritures, soit par l'intermédiaire d'autres comptables » (art.15 ; RGCP). Ils sont nommés par le Ministre de l'Economie et des Finances sur proposition du Directeur de la DNTCP.

1.1.1.2.1 Rôle des comptables

L'incompatibilité entre les fonctions d'ordonnateur et de comptable, conduit à confier exclusivement aux comptables les opérations suivantes :

- ❖ le recouvrement ou l'encaissement de toutes les recettes des organismes publics ;
- ❖ le paiement des dépenses des organismes publics, généralement sur ordre des ordonnateurs accrédités ;
- ❖ le maniement des fonds des organismes publics et des mouvements de comptes de disponibilités ;
- ❖ la garde et la conservation des fonds, valeurs, titres et matières appartenant ou confiés à l'Etat ou aux autres administrations publiques ;
- ❖ la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent ;

- ❖ la conservation des pièces justificatives des opérations et des documents de comptabilité.

Les comptables publics sont des comptables principaux ou secondaires et à cet effet, ils exécutent toutes les opérations budgétaires, financières et de trésorerie de l'Etat en plus des budgets annexes et des comptes spéciaux du trésor. Un comptable est principal lorsqu'il rend compte à la juridiction des comptes tandis que le secondaire est celui dont les opérations sont centralisées par un comptable principal auquel il rend compte.

Les comptables ne se contentent pas de manier les fonds publics, ils exercent aussi toute une série de contrôles. À la différence des ordonnateurs, il s'agit d'un corps particulier de fonctionnaires. Les comptables publics se répartissent en :

- ❖ comptables supérieurs du trésor et sont dans ce cas principaux et centralisateurs (ACCT, RGD, PGT et TPR) ;
- ❖ comptables subordonnés placés auprès des administrations financières (receveurs en douane, receveurs des impôts, receveurs des domaines et SAC).

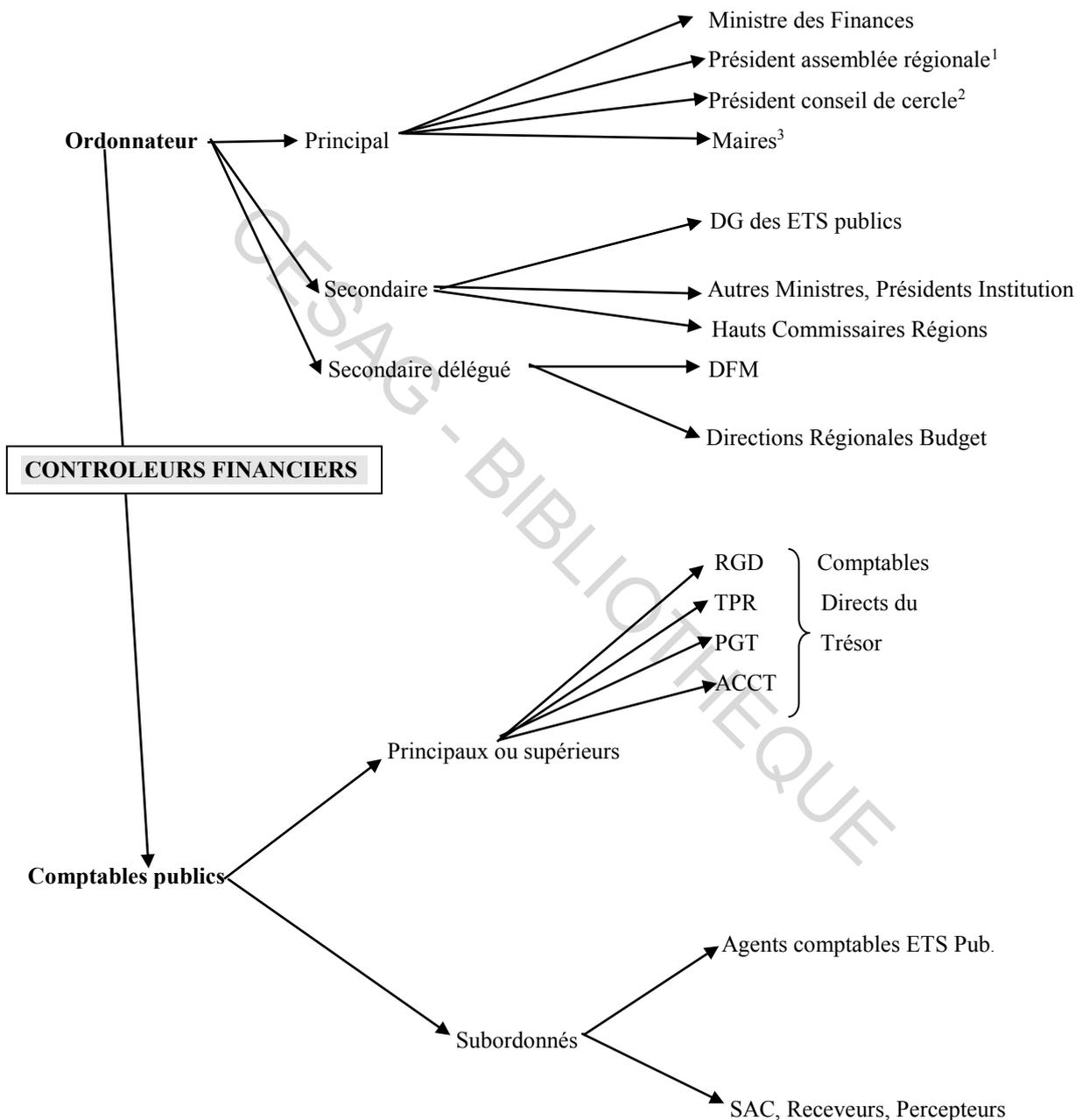
1.1.1.2.2 Responsabilité des comptables

La responsabilité des comptables est double. Elle est personnelle et pécuniaire à cause des opérations dont ils sont chargés. C'est une responsabilité objective et la seule constatation d'une irrégularité la met en cause, qu'elle lui soit imputable directement ou par le fait d'un subordonné qui lui soit rattaché. Le comptable est le seul responsable de sa caisse sans qu'il soit nécessaire qu'une faute ait été prouvée. A cet effet, tout manquement en deniers constaté ou toute dépense ayant été irrégulièrement payée, engage sa responsabilité pécuniaire. C'est le cas de sa mise en débet. Et pour cela, il doit rembourser, sur ses propres deniers, la somme équivalente à celle qui manque dans la caisse car l'Etat a une hypothèque sur ces biens meubles et immeubles.

Cependant, il faut noter que la responsabilité du comptable ne peut être mise en jeu que par le Ministre de l'Economie et des Finances après avoir reçu les rapports de contrôle de ses services ou le juge des comptes après que celui-ci ait statué sur la gestion du comptable. Cette responsabilité est très lourde, mais reste cependant insuffisante pour garantir le Trésor contre la dilapidation des deniers publics compte tenu du risque important d'insolvabilité. Il a donc fallu garantir la responsabilité du comptable. C'est pourquoi, les comptables sont tenus de constituer diverses garanties parmi lesquelles figure le versement d'une caution, avant d'être

installés dans leur poste. Le montant de la caution dépend de l'importance du poste comptable que, le comptable est appelé à gérer, tout en tenant compte, du fait qu'il soit comptable supérieur ou subordonné.

Figure 1 : Schéma illustrant les agents intervenants dans l'exécution des dépenses publiques



Source : l'auteur

¹ Il est ordonnateur principal de son budget

² Il est ordonnateur principal de son budget

³ Le Maire est ordonnateur principal du budget de sa commune.

1.1.2 L'exécution des dépenses publiques

Exécuter une dépense publique requiert un certain nombre de règles à respecter et une démarche complexe à suivre. Les dépenses publiques pour la plupart doivent permettre à l'administration publique d'assurer son bon fonctionnement afin d'offrir des services de qualité à ses usagers en visant l'intérêt général. Le respect strict des règles qui régissent l'exécution des dépenses publiques ainsi que la complexe démarche à suivre sont eux-mêmes sources de lenteur et de lourdeur.

1.1.2.1 Les conditions d'exécution des dépenses publiques

Aucune dépense ne peut être effectuée sans autorisation préalable et sans connaissance de son montant. L'art.3 de la loi N°2013-028 du 11 juillet 2013 relative aux lois de finances en République du Mali confirme cela en disant « Aucune recette ne peut être liquidée ou encaissée, aucune dépense publique ne peut être engagée ou payée, si elle n'a été au préalable autorisée par une loi de finances ». Ainsi, deux conditions s'imposent au préalable à l'exécution régulière des dépenses publiques. Il s'agit de l'autorisation annuelle donnée par le budget contenu dans la loi de finances votée par le parlement (l'Assemblée) ; c'est la condition de forme et l'existence de dettes publiques pour attester de la réalité du service fait ; c'est la condition de fond.

L'exécution des dépenses publiques exige en effet, l'application correcte de l'autorisation budgétaire et le respect du principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable. Devaux (2002 :208) disait « le principe de séparation, dans sa conception la plus étroite, signifie qu'une seule et même personne ne peut pas cumuler les fonctions d'ordonnateur et de comptable ». La méconnaissance de ces règles de gestion conduit à des fautes de gestion et à des malversations dont sont parfois auteurs certains acteurs de la chaîne d'exécution des dépenses publiques. Outre le non-respect de ce principe, la gestion est de fait comme le mentionne Huteau (2006 :281) par « toute situation qui se traduirait par une confusion entre les deux fonctions serait constitutive d'une gestion de fait ».

C'est pourquoi une fois votée par le parlement, l'exécution proprement dite de la loi de finances peut réellement commencée tant en matières des ressources qu'en matière des charges. Et dans le souci de sauvegarder les deniers publics, les règles qui gouvernent la gestion des finances publiques voir l'exécution des dépenses publiques doivent être rigoureusement observées. Comme le dit l'adage « Nul n'est censé ignorer la loi », mais il s'avère nécessaire de mettre à la disposition des différents acteurs intervenants dans la chaîne

de gestion des outils qui leur offrent une meilleure appropriation des périmètres de leurs actions.

1.1.2.2 Les phases d'exécution des dépenses publiques

Deux procédures existent en matière d'exécution de dépenses publiques : la procédure dite normale et la procédure dérogatoire. La procédure est dite normale lorsque l'exécution de la dépense publique obéit à la logique de l'engagement, de la liquidation, de l'ordonnancement et du paiement en ayant satisfait aux différents contrôles de chaque étape. C'est le processus classique qui veut que le service soit fait avant d'être payé. Et la procédure est dérogatoire si cette logique n'est pas respectée. C'est le cas des dépenses payées sans ordonnancement préalable mais qui devront être régularisées après leur paiement (exemple : les régies).

Une dépense publique s'exécute en suivant une démarche composée de deux phases distinctes mais qui se suivent. Cette démarche commence toujours par la phase administrative et se termine par la phase comptable (ou la phase dite de paiement).

1.1.2.2.1 La phase administrative

Elle est le commencement du processus de toute dépense publique. Elle se compose de trois opérations : l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement.

❖ L'engagement

C'est l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge (art.46 du RGCP). L'engagement est le fait générateur de la dépense. Il est pris par le représentant qualifié de l'organisme public en vertu de ses pouvoirs, dans la limite des autorisations budgétaires, après autorisation, avis ou visa prévus par les lois et règlements propres à chaque catégorie d'organismes publics. C'est l'acte qui va rendre l'Etat (organisme public) débiteur et non la loi de finances qui n'est qu'une autorisation de dépenser. L'engagement relève du pouvoir discrétionnaire de l'ordonnateur en ce sens que c'est lui qui apprécie l'opportunité de créer une dépense publique conformément à l'autorisation budgétaire.

L'engagement est matérialisé comme suit :

- ❖ le bon de commande : ce document permet à l'Administration de demander à plusieurs fournisseurs (03 au minimum), une cotation pour un besoin précis qu'elle exprime.

Remarque : le bon de commande est utilisé pour les biens et le bon de travail pour les services ou travaux. Ces documents ne sont pas contractuels et n'engagent pas l'Administration ;

- ❖ la facture pro – forma : elle est produite par les fournisseurs en réponse au bon de commande et pour le bon de travail, il s'agira d'un devis estimatif ;
- ❖ le bon d'achat : c'est par ce document que l'Administration passe effectivement commande au fournisseur. Le bon d'achat émis par le chargé d'approvisionnement et des finances et visé par le Directeur des Finances et du Matériel (DFM) doit impérativement être revêtu du visa du contrôle financier pour constituer un engagement au sens des Finances Publiques.

Bon de commande – Facture proforma – Bon d'achat

❖ **La liquidation**

Elle consiste à vérifier la réalité de la dette et à se livrer à une évaluation précise, concrète et à arrêter le montant exact de la dépense. Elle implique la vérification de la règle du service fait au vu des titres et pièces justifiant la preuve des droits acquis par les créanciers (article 47 du RGCP). Elle comporte deux opérations distinctes : la constatation du service fait et le calcul de la liquidation proprement dite. En principe, un paiement ne peut intervenir qu'après que les prestations ont été fournies ou les services accomplis. Cette application souvent gênante comporte des aménagements pour les marchés publics, il est possible aux administrations de verser des acomptes. Ces acomptes peuvent être des avances de démarrage tel que prévu par le code des marchés publics ou des paiements partiels liés à l'avancement des travaux.

La liquidation est matérialisée par :

- ❖ la facture définitive : émise par le fournisseur sur la base du bon d'achat ou bon de travail visé par le contrôle financier ;
- ❖ le bon de livraison (BL) et/ou procès-verbal de réception (PVR). Ces documents ont pour objet de constater la livraison ou le service fait.

❖ **L'ordonnement**

C'est la dernière étape de la phase administrative. Après l'engagement et la liquidation de la dépense, l'ordre est maintenant donné de payer la dette du créancier. Pour dire que

l'ordonnancement est l'acte administratif par lequel, conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre est donné par l'Ordonnateur au comptable assignataire⁴ de payer la dette de l'Etat (article 48 du RGCP). L'ordonnancement est prescrit, soit par l'Ordonnateur principal soit par les ordonnateurs secondaires.

L'ordonnancement est matérialisé par :

- ❖ le mandat de paiement⁵ : émis par l'ordonnateur, ce document constate la dette de l'Administration vis-à-vis du prestataire et en ordonne le paiement ;
- ❖ le bordereau d'émission : document de transmission du, ou des mandats de l'ordonnateur vers le comptable assignataire.

Une fois la phase administrative terminée, nous passons maintenant à la phase comptable.

1.1.2.2.2 La phase comptable ou paiement

Cette phase est exécutée par les services du trésor public, en fonction du poste comptable assignataire de la dépense, sur la base du dossier comportant l'ensemble des pièces justificatives afférentes à chaque type de dépense dont la liste est définie par arrêté du Ministre du MEF. Au Mali, c'est l'arrêté N°04-1866/MEF-SG fixant la nomenclature des pièces justificatives des dépenses de l'Etat qui détermine la liste des pièces à fournir pour chaque nature de dépenses publiques. Ces pièces justificatives de la dépense doivent être dûment visées par l'ordonnateur et/ou le contrôleur financier selon le cas et le type de dépense.

« Le paiement est l'acte par lequel l'Etat se libère de sa dette. Sous réserve des exceptions prévues par les loi et règlements, les paiements ne peuvent intervenir qu'à l'échéance de la dette, après l'exécution du service, au vu de décisions individuelles d'attribution de subvention, d'allocation ou d'avance » (article 50 du RGCP). Il est effectué par un comptable public sur la base d'un titre de paiement émis par l'ordonnateur.

⁴ Le contrôle de l'assignation permet au Comptable de s'assurer qu'il est compétent pour procéder au règlement de la dépense. Pour cela il ne doit accepter que les mandats des Ordonnateurs qui sont accrédités auprès de lui. Les spécimens de signature adressés au Comptable permettent à ce dernier de vérifier l'authenticité des mandats émis.

⁵ Le mandat est un titre de paiement émis par l'Ordonnateur pour demander au Comptable assignataire de ses dépenses, de payer une dépense, inscrite au budget d'Etat, au profit d'un créancier de l'Etat. Il doit être arrêté en chiffre et en lettre.

❖ **Aperçu général sur la phase paiement**

Le comptable avant de procéder audit règlement, doit exercer sur les opérations accomplies antérieurement par l'Ordonnateur un contrôle qui lui permet de s'assurer que le paiement qu'on lui demande d'effectuer correspond bien à une dépense régulièrement engagée, liquidée et ordonnancée. Il doit ensuite vérifier que la personne qui demande le règlement a bien qualité pour donner un acquit régulier.

Bien que le paiement soit l'acte par lequel l'organisme public se libère de sa dette, il doit être opéré par le comptable qui non seulement est caissier et payeur mais aussi contrôleur de la régularité de la dépense. A cet effet, il effectue un contrôle de l'exécution avant tout paiement sous peine de voir engagée sa responsabilité. Ce contrôle du comptable se veut très efficace et justifie à lui seul la règle de la séparation des ordonnateurs et des comptables. Outre le respect de la procédure budgétaire, il vérifie que les créances sur l'Etat ne sont pas atteintes par la prescription. Ces opérations de contrôle sont d'autant plus importantes qu'elles sont sanctionnées par la responsabilité personnelle du comptable. Il encourt une double responsabilité :

- ❖ une responsabilité de payeur qui correspond aux contrôles qu'il doit exercer sur les opérations de l'Ordonnateur, avant d'effectuer le paiement ;
- ❖ une responsabilité de caissier qui recouvre l'opération de caisse proprement dite c'est à dire le désintéressement du véritable créancier et la production d'une quittance susceptible de libérer définitivement l'Etat.

❖ **Le rôle de payeur du comptable**

Avant de procéder au paiement de la dépense, le comptable exerce sur les opérations de l'ordonnancement un contrôle (article 26 du RGCP) lui permettant de savoir si :

- ❖ le crédit est disponible, régulièrement ouvert dans la limite des dotations budgétaires y compris les crédits supplémentaires ;
- ❖ la régularité en la forme des pièces produites est conforme ;
- ❖ le visa du contrôleur financier est accompagné de l'ordonnancement ;
- ❖ la régularité de l'assignation de la dépense en rapport avec la qualité de l'ordonnateur est correcte ;

- ❖ l'imputation budgétaire de la dépense est bien faite (le Comptable doit s'assurer du respect par l'Ordonnateur de la spécialité des crédits qui ne peuvent être détournés de leur objet, ce qui implique la vérification de la correspondance de l'objet de la dépense au chapitre budgétaire auquel il est imputé) ;
- ❖ la validité de la créance est réelle ;
- ❖ l'absence d'opposition au paiement.

Ces différents contrôles exercés par le Comptable peuvent être sanctionnés par : visa des mandats, refus de visa et droit de réquisition.

❖ **Visa des mandats**

Lorsque les contrôles n'ont fait apparaître aucune irrégularité, le comptable procède au visa de la dépense. Le visa est concrétisé par l'apposition sur le mandat, le titre de règlement, de la formule « **vu bon à payer** », ce qui signifie que la vérification de la dépense n'a révélé aucune irrégularité et qu'il peut être procédé au paiement.

❖ **Refus de visa**

Lorsqu'à l'occasion de l'exercice des contrôles du Comptable, des irrégularités sont constatées, le comptable suspend le paiement et en informe l'Ordonnateur par un rejet de la dépense concernée. Lorsqu'un ou plusieurs titres sont rejetés, le bordereau des mandats émis est ramené au montant des dépenses effectivement visées. Le comptable renvoie à l'ordonnateur les titres rejetés, accompagnés de leurs pièces justificatives et d'une note explicative exposant le ou les motifs de refus de visa.

❖ **Droit de réquisition** (prévu à l'article 51 du RGCP)

Ce droit permet à l'ordonnateur de passer outre au refus de visa opposé par le comptable. A ce titre, l'ordonnateur substitue sa responsabilité à celle du comptable qui se trouverait déchargée dans ce cas, si l'irrégularité du paiement était par la suite reconnue : Exemple : omission, erreur ou irrégularité de pièces. Le comptable défère à la réquisition de l'ordonnateur, mais rend compte au ministre de l'économie et des finances par l'intermédiaire du Directeur National du Trésor et de la Comptabilité Publique.

Le comptable doit cependant refuser de déférer aux ordres de réquisition (article 51 du RGCP) lorsque la suspension du paiement est motivée par :

- ❖ l'indisponibilité de crédit ;
- ❖ l'absence de justification du service fait sauf pour les avances et les subventions ;
- ❖ le caractère non libératoire du règlement ;
- ❖ l'absence de visa d'un mandat de délégation ou d'un mandat de paiement par le contrôleur financier.

Dans le cas de refus aux ordres de la réquisition, le comptable rend compte immédiatement au Ministre de l'économie et des finances qui se consulte avec le Ministre intéressé.

L'ordonnateur, pour exercer son droit de réquisition, doit remettre au comptable une note écrite l'invitant à procéder au paiement. Cette réquisition est annexée aux pièces jointes qui seront ultérieurement transmises à la section des comptes de la Cour Suprême.

Après le contrôle de la régularité de la dépense, le comptable envoie à l'ordonnateur une copie du bordereau d'émission des mandats accompagné des bons de caisse visés. Ces bons de caisse seront ensuite remis au créancier par l'ordonnateur.

❖ **Rôle de caissier du comptable**

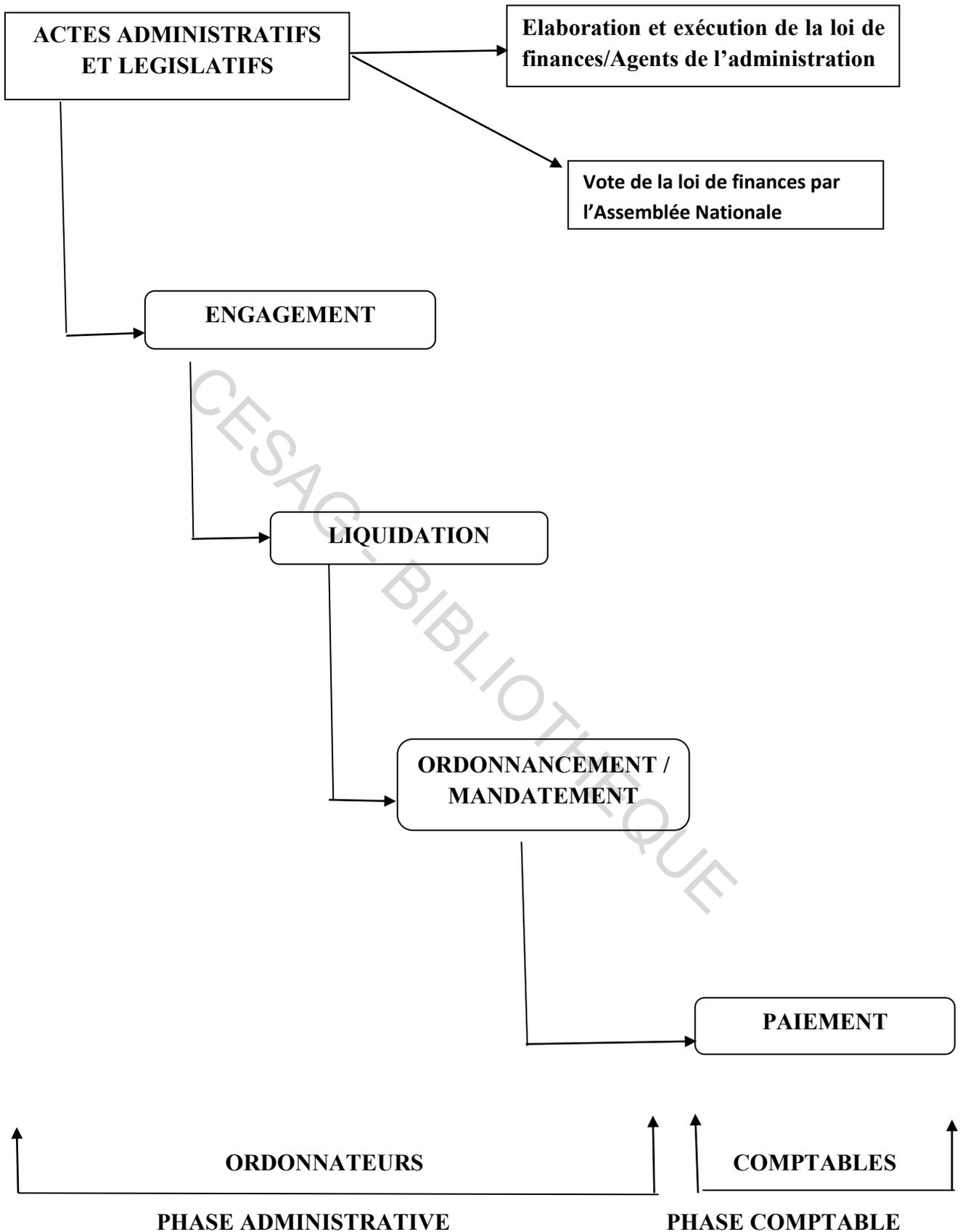
Le paiement est l'acte par lequel le débiteur (Etat, collectivité publique ou établissement public) se libère définitivement de sa dette.

La personne qui reçoit un paiement doit avoir qualité pour donner un acquit libératoire. C'est pourquoi, le paiement est toujours subordonné à la vérification par le comptable, de l'identité du créancier et de sa capacité à donner quittance. Pour que le règlement de la dépense soit libératoire, il faut qu'il soit effectué par l'un des modes de paiement suivant :

- ❖ remise d'espèces ;
- ❖ remise de chèque ;
- ❖ virement bancaire ;
- ❖ compensation.

Pour les dépenses inscrites sur le budget national (portion centrale), les paiements s'effectuent au niveau de la Paierie Générale du Trésor (PGT) qui est un service rattaché à la DNTCP et spécialisée dans le paiement des titres de dépenses des départements ministériels et leurs services rattachés. A ce titre, la PGT paie plus de 80% des dépenses budgétaires de l'Etat.

Figure 2: Schéma des phases d'exécution de la dépense publique



Source : l'auteur

1.2 Dispositif de contrôle du processus d'exécution des dépenses publiques

La bonne gouvernance financière recherchée par le Ministère de l'économie et des finances à travers diverses réformes, passe par le contrôle lié à l'exécution de la loi de finances. Cette bonne gouvernance financière est aussi prônée par les directives de l'UEMOA communes aux Etats membres. Pour Nicaise Médé (2017 :17) « Ces directives visent à améliorer l'efficacité de la dépense publique, à favoriser une discipline budgétaire, mais aussi à renforcer la transparence et le contrôle de l'exécution des lois de finances. Elles encouragent les États à s'inscrire dans une démarche d'amélioration qualitative de la gestion de leurs finances publiques. Cette démarche exige le passage d'une budgétisation axée sur les "moyens", à une budgétisation fondée sur la performance et les résultats. Ainsi, l'alignement des dépenses sur les moyens doit être abandonné au profit de la maximisation des résultats sous la contrainte de rareté des ressources. Il s'agit donc de faire mieux, avec moins de moyens. Cela nécessite une quête permanente de la performance tout en restant fidèle à la règle des trois "E" : efficacité, efficience, économie ». Pour ainsi dire, la fonction de contrôle est essentielle pour la bonne exécution du budget car tout le droit budgétaire repose sur l'idée d'autorisation et doit permettre d'éviter certaines déviations de la part des agents chargés de son exécution.

Le contrôle de l'exécution du budget consiste à s'assurer de la conformité de cette exécution aux autorisations données par le Parlement. Pour protéger les deniers de l'Etat, plusieurs formes de contrôles ont été mises en œuvre : le contrôle a priori et le contrôle a posteriori, les contrôles externes et internes.

- ❖ **Le contrôle a priori** repose sur une intervention préalable à tout acte engageant les finances publiques. Il est préventif et s'efforce de prévenir les irrégularités. Son but est d'empêcher qu'une irrégularité soit commise. Il constitue cependant un facteur de paralysie de l'action administrative.
- ❖ **Le contrôle a posteriori** intervient alors que la procédure de recette ou de dépense est déjà totalement réalisée, en sanctionnant les irrégularités commises. Il évite la paralysie générée par le contrôle a priori mais il est beaucoup moins protecteur des deniers publics, car les conséquences d'une irrégularité budgétaire sont souvent difficilement réparables.

Pour toutes dépenses engagées irrégulièrement, il ne reste, le plus souvent, au Parlement qu'à couvrir ces irrégularités. Partant de ce constat, le contrôle en matière budgétaire tente d'instaurer seulement un équilibre entre le contrôle a priori et le contrôle a posteriori.

Ces différents contrôles, a priori et a posteriori peuvent être repartir entre les contrôles internes et les contrôles externes selon l'autorité en charge de les effectuer.

Le contrôle interne est effectué par l'administration chargée d'exécuter la loi de finances tandis que le contrôle externe est exercé par des instances extérieures à l'administration chargée d'exécuter la loi de finances. Dans le cadre de notre mémoire dont le thème est l'évaluation des risques liés à l'exécution des dépenses publiques : cas de la PGT, nous nous appesantirons sur le contrôle interne.

1.2.1 Notion de contrôle interne

Le terme Contrôle Interne est la traduction littérale de l'expression anglo-saxonne : « Internal Control » (ou Business Control pour les Américains) dans lequel le verbe « to control » signifie conserver la maîtrise de la situation alors qu'en français le mot « contrôle » est davantage compris comme le fait d'exercer une action de surveillance sur quelque chose pour l'évaluer (Bernard ; 2013 : 23). Le contrôle interne s'est progressivement élaboré à partir de référentiels dont le plus connu et le premier est le COSO⁶ 1 en 1992, qui sert encore largement de référence et a été complété au plan de la gestion des risques par le COSO 2 en 2004. D'autres référentiels sont venus l'enrichir : CoCo⁷, Turnbull guidance, référentiel AMF⁸ (Renard ; 2012 :8).

Demeurant le référentiel en matière de contrôle interne (le COSO), bon nombre d'auteurs (ouvrages) y ont apporté leurs contributions en détaillant plus certains aspects du contrôle interne afin de pouvoir l'adapter à toute sorte d'organisation sans vraiment s'écarter des objectifs recherchés.

1.2.1.1 Définitions du contrôle interne

Selon le COSO (1992), « Le Contrôle Interne est un processus mis en œuvre par le Conseil d'Administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs ».

Cette définition a été fort heureusement complétée en 1995 par la définition canadienne du CoCo qui décrit le contrôle interne comme : « Éléments de l'organisation (incluant ressources, systèmes, procédés, culture et tâches) qui, mis ensemble, aident à atteindre les objectifs. »

⁶ COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

⁷ CoCo: Comité sur les critères de contrôle

⁸ AMF: Autorité des marchés financiers

Le Turnbull guidance donne en 1999 la définition suivante : « Un système de contrôle interne englobe les politiques, processus, tâches, comportements et autres aspects de l'entreprise qui, combinés :

- ❖ facilitent l'efficacité et l'efficience (y inclus la protection des actifs) ;
- ❖ aident à assurer la qualité du reporting ;
- ❖ aident à assurer la conformité aux lois et règlements. »

L'Autorité des Marchés Financiers (AMF) est allée plus loin encore en 2006 et a décidé de rédiger un cadre de référence plus spécifiquement français. Elle donne du contrôle interne une définition très complète et qui fait la synthèse des définitions précédentes :

« Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :

- ❖ contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources ;
- ❖ doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité. »

Chaque ouvrage, réglementation qui traite du contrôle interne, contient une définition du contrôle interne. Pour dire que l'abondance d'ouvrages de contrôle interne fournit une multitude de définitions du contrôle interne parmi lesquelles nous retiendrons celle tirée des Lignes directrices de l'INTOSAI⁹ sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public. L'INTOSAI le définit ainsi : « Le contrôle interne est un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants :

- ❖ exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces ;
- ❖ respect des obligations de rendre compte ;
- ❖ conformité aux lois et réglementations en vigueur ;
- ❖ protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages ».

⁹ INTOSAI : Organisation internationale des Institutions supérieures de Contrôle des Finances Publiques

A ces objectifs cités, le dispositif du contrôle interne d'un service public en charge d'exécuter les dépenses publiques comme la PGT, devrait prendre en compte la garantie de la qualité des états comptables qu'elle produit ainsi que le respect des échéances de leur production.

De cette définition, nous retiendrons que le contrôle interne vise non seulement la sécurité des transactions et des opérations effectuées par l'organisation, mais aussi leur efficacité ou même leur efficacité gage de performance.

Notons par ailleurs que, le contrôle interne est une discipline générale de gestion, permettant d'assurer une meilleure efficacité des moyens mis en œuvre pour assurer la pérennité de l'entité en ayant pour préoccupation majeure l'utilisation économique et efficace des ressources de celle-ci afin d'assurer sa survie.

1.2.1.2 Les composantes du contrôle interne

Conçu dans le but de fournir une assurance raisonnable pour la réalisation des objectifs généraux de l'organisation, le contrôle interne s'appuie sur des composantes interdépendantes les unes des autres. Selon le COSO, ces composantes sont au nombre de cinq et sont : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et communication et le pilotage.

❖ Environnement de contrôle

Il est la pierre angulaire même du système de contrôle interne dans l'organisation. Il constitue la discipline et la structure aussi bien que le milieu qui influence la qualité globale du contrôle interne. Il influe largement sur la manière dont la stratégie et les objectifs sont déterminés et dont les activités de contrôle sont structurées. Vu l'importance du contrôle interne, l'environnement de contrôle englobe les normes de conduite dont doivent faire preuve les dirigeants (responsables) de l'organisation afin d'exercer leurs responsabilités en matière de surveillance tout en précisant ses attentes à tous les différents niveaux de l'organisation. L'environnement de contrôle a un impact déterminant sur l'ensemble du système de contrôle interne.

❖ Evaluation des risques

Toute entité est confrontée à une diversité de risques, provenant de sources externes et internes. Un risque est défini comme la possibilité qu'un événement survienne et ait un impact défavorable sur la réalisation des objectifs. L'évaluation des risques implique un processus dynamique et itératif d'identification et d'analyse des risques susceptibles d'affecter la

réalisation des objectifs. Ces risques sont envisagés au regard des seuils de tolérance au risque. Pour déterminer la manière dont les risques seront gérés, il convient donc de commencer par les évaluer.

Ainsi, pour pouvoir procéder à cette évaluation, il est nécessaire d'avoir préalablement défini des objectifs cohérents aux différents niveaux de l'entité en plus d'avoir créé un environnement de contrôle efficace. C'est en cela que, le management spécifie des objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité avec suffisamment de clarté pour pouvoir identifier et analyser les risques susceptibles d'affecter la réalisation de sa mission et d'atteindre ses objectifs afin de pouvoir définir une réponse adaptée à ces risques. Le management tient également compte de la pertinence des objectifs pour l'entité. L'évaluation des risques nécessite par ailleurs que le management tienne compte de l'impact d'éventuelles évolutions dans l'environnement externe et dans son propre modèle économique, susceptibles de rendre le contrôle interne inefficace.

❖ **Activités de contrôle**

Les activités de contrôle désignent les actions définies par les règles et procédures qui visent à apporter l'assurance raisonnable que les instructions du management pour maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs sont mises en œuvre. Les activités de contrôle sont réalisées à tous les niveaux de l'entité et à divers stades des processus métier. Elles peuvent également être mises en œuvre par l'intermédiaire des systèmes d'information. Il peut s'agir de contrôles préventifs ou détectifs, incluant diverses activités manuelles et automatisées, comme des autorisations et des approbations, des vérifications, des rapprochements et des revues de performance opérationnelle. La séparation des tâches est généralement à prendre en considération dès la sélection et lors du développement des activités de contrôle. Lorsque celle-ci n'est pas possible, le management devra sélectionner et développer des solutions alternatives de contrôle. Les mesures correctives constituent un complément nécessaire des activités de contrôle interne en vue de la réalisation des objectifs.

❖ **Information et communication**

Une information et une communication efficaces sont cruciales pour qu'une organisation mène et contrôle ses opérations. Dans le cadre de ses responsabilités en matière de contrôle interne et afin de permettre la réalisation de ses objectifs, toute entité a besoin d'un certain nombre d'informations en temps opportun à travers une communication pertinente, exhaustive et fiable. C'est pourquoi le management doit obtenir, produire, et utiliser des informations

pertinentes et de qualité, de source interne ou externe, pour faciliter le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne. La communication est le processus continu et itératif par lequel l'information nécessaire est fournie, partagée et obtenue. La communication interne est le vecteur par lequel l'information est diffusée dans toute l'organisation, en amont, en aval, et de façon transversale. Elle permet à la direction d'adresser aux collaborateurs un message clair sur l'importance des responsabilités de chacun en matière de contrôle. La communication externe quant à elle, revêt un double aspect : elle permet de recevoir en interne des informations externes pertinentes et de fournir des informations aux tiers conformément à leurs exigences et à leurs attentes.

❖ **Pilotage**

C'est le suivi du processus tout entier du contrôle interne pour garantir celui-ci de rester en phase avec ses objectifs, son environnement, ses moyens et ses risques susceptibles d'évoluer. Face aux changements auxquels une organisation peut être confrontée, il faut procéder à des évaluations continues ou ponctuelles, ou à une combinaison de ces deux formes d'évaluation pour s'assurer que chacune des cinq composantes du contrôle interne et les principes qui leur sont associés sont mis en place et fonctionnent. Les évaluations continues, qui sont intégrées dans les processus métier à tous les niveaux de l'entité, permettent de disposer d'informations en temps voulu. Les évaluations ponctuelles, réalisées périodiquement, varient généralement en termes de périmètre et de fréquence, en fonction de l'évaluation des risques, de l'efficacité des évaluations continues et d'autres considérations d'ordre managérial. Quand elles sont ponctuelles, elles servent souvent de test pour apprécier le dispositif de contrôle interne mis en place. Et en cas de défaillance majeure constatée, l'adaptation du système de contrôle est requise.

Pour les lignes directrices du contrôle interne de l'INTOSAI, ces composantes définissent une méthode de référence pour la conception d'un système de contrôle interne dans une administration publique et fournissent une base d'évaluation possible de celui-ci car elles s'appliquent à tous les aspects du fonctionnement d'une organisation. Cependant, un lien existe entre les objectifs du contrôle interne et ces composantes.

1.2.1.3 Lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne

Toujours, selon les lignes directrices du contrôle interne de l'INTOSAI, il existe un lien direct entre les objectifs généraux, qui représentent ce qu'une organisation s'efforce de réaliser et les composantes du contrôle interne, qui représentent les instruments nécessaires à leur

réalisation. Ce lien peut être représenté schématiquement par une matrice à trois dimensions, de la forme d'un cube.

Figure 3: Cube représentant le lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne



Source : COSO tiré des Lignes directrices du contrôle interne INTOSAI (P :18)

Les colonnes verticales représentent les quatre objectifs, les lignes horizontales pour les cinq composantes et la troisième dimension du cube correspond aux différentes divisions de l'organisation et à ses départements.

Chaque ligne de composantes croise les quatre objectifs généraux du contrôle interne et s'y applique. Il en est de même pour chaque colonne d'objectif qui croise les cinq composantes. Ainsi, le lien est mis en évidence car chaque objectif s'appuiera sur les cinq composantes et chaque composante s'appuiera également sur les quatre objectifs, et cela à tous les niveaux de l'organisation car le contrôle interne s'applique aussi bien à l'organisation tout entière qu'à ses départements pris isolément.

La pertinence et l'application d'un système de contrôle interne dépend de la manière dont la direction le met en œuvre. La mise en œuvre d'un système de contrôle interne est cependant fonction de la nature de l'organisation et dépend pour beaucoup d'un certain nombre de facteurs qui lui sont spécifiques. Ces facteurs comprennent, notamment, la structure de

l'organisation, le profil de risque, l'environnement opérationnel, la taille, la complexité, les activités et le degré de réglementation.

Au vu de la situation spécifique de l'organisation, les dirigeants feront une série de choix en ce qui concerne la complexité des processus et des méthodologies mises en œuvre pour appliquer les composantes du système de contrôle interne. La composante évaluation du risque est celle qui mérite toute notre attention dans le cadre de notre mémoire.

1.2.2 Evaluation du risque

Quelque soit le domaine d'activité, toute organisation est confrontée à des risques. Un risque pour une organisation donnée peut ne pas être un risque pour une autre organisation. C'est pourquoi il est nécessaire de connaître ses propres risques en les identifiant d'abord et en les évaluant ensuite car les risques diffèrent d'une organisation à une autre, et cela entraîne du coup la mise en place d'un système de contrôle interne adapté à chacune.

L'évaluation du risque vise deux objectifs qui sont :

- ❖ identifier le risque ;
- ❖ mesurer le risque.

Avant d'identifier et d'évaluer le risque, nous allons d'abord définir le risque à travers quelques définitions de différents auteurs.

1.2.2.1 Définition du risque

Les définitions du risque sont nombreuses. Elles diffèrent selon les auteurs à travers leurs formulations. Mais avant d'en citer quelques-unes, plantons en le décor.

1.2.2.1.1 Le décor du risque selon Prévalet (2017 :13-16)

« Qu'est-ce que le risque ? Si l'on pose la question à une équipe nous obtiendrons autant de définitions qu'il y a d'agents. Le risque, la chance, le danger, la menace sont autant de poupées gigognes que l'on peut mettre les unes dans les autres sans trop craindre de choquer son interlocuteur. Une majorité de personnes considère qu'il y a un risque quand elle perd ses repères ordinaires. Le changement est souvent considéré comme un risque.

Le risque fait partie du quotidien mais selon les individus il va prendre des caractéristiques différentes. Par exemple, pour une catégorie de personnes, prendre le risque de sortir à pied sous la pluie a peu de conséquence. Pour d'autres c'est inenvisageable et elles n'oseront pas le

faire. Dans le milieu professionnel, il n'est pas rare de rencontrer des agents qui ne peuvent pas prendre de décision de peur de se tromper. Confrontés à une difficulté, ils restent inertes et signalent ensuite que, n'étant pas certains que leur idée était la bonne, ils ont préféré ne rien faire. D'autres agents vont foncer tête baissée en ne mesurant que très succinctement les risques encourus. Quand le danger survient, ils expliquent qu'ils n'avaient pas d'autre choix, voire qu'ils « étaient obligés » d'intervenir comme ils l'ont fait. Ainsi j'ai connu un agent qui est entré seul dans un local dont l'alarme anti-intrusion avait retenti, convaincu que sa seule présence suffirait à éloigner les cambrioleurs. C'est le même phénomène lors d'un saut à l'élastique : quelques-uns trouveront cela fabuleux et d'autres trop dangereux, voire insensé. Selon les individus confrontés aux risques la perception est très variable.

Aussi bien dans la Fonction publique que dans une entreprise privée, le changement est une prise de risque. Un agent et un encadrant auront des souhaits, une vision et des interprétations vis-à-vis du changement. Celui-ci doit résoudre les difficultés constatées : mauvaise circulation de documents, erreurs répétées, signatures complexes à obtenir, contrat difficile à appliquer... Pour autant les changements brusques, nombreux, non souhaités ou incontrôlables peuvent être ressentis comme une instabilité dans le milieu professionnel. À l'opposé, la routine permet de retrouver un cadre habituel. Nous voici donc confrontés à un paradoxe : pour limiter des risques il faut opérer des changements qui ne sont toutefois pas unanimement souhaités afin de conserver des habitudes parfois très anciennes. Il y a à craindre des freins et un immobilisme dans la gestion du risque vu les perturbations qu'elle peut engendrer dans le milieu professionnel. Avant d'engager votre démarche de gestion du risque, il vous faudra prendre le temps de convaincre ! Ce qui n'est pas le plus facile...

Diminuer le risque peut s'obtenir par l'utilisation des « routines » qui finissent par faire partie de l'organisation elle-même. Tout comme il existe des routines inadaptées, fruits des expériences passées mais dont le risque a disparu pour de multiples raisons, créer des routines adaptées au contexte permet aux agents de retrouver une tâche au cours de laquelle la réflexion et le risque sont à minima.

Quand on interroge les agents sur les risques qu'ils courent au travail, la difficulté vient du fait qu'ils ne les cernent pas toujours complètement. Les informations, aussi bien sur les causes que sur les conséquences de ces risques, se révèlent parfois incomplètes, voire fausses. Si on comprend bien qu'il y a un risque d'erreur lors du calcul d'un bordereau de prix, l'agent n'a pas toujours une vision complète des conséquences qui peuvent en découler. Il en est de

même pour une facture dont les travaux ne seront achevés que la semaine suivante mais qui présente la totalité du prix à payer, ou une réponse qu'on ne prend pas la peine de faire à un administré ou qu'on délègue à un secrétariat avec quelques minces informations et des recherches supplémentaires à opérer. Les conséquences peuvent être graves sans que l'agent ait conscience du risque encouru. Ce constat doit donc amener l'encadrement à diffuser les bonnes informations sur les risques avant de chercher à rédiger une procédure. Il sera plus efficace que chaque employé intègre le risque dans son travail plutôt que de le contraindre à appliquer une règle. Il faut nécessairement relativiser l'influence de l'information à l'égard d'agents qui se considèrent, à tort ou à raison, comme des professionnels dont les connaissances accumulées protègent des risques. Dans ce cas, l'information ne portera que très peu. De plus, une note rédigée par l'encadrement (partiale) aura moins de répercussions qu'une information sortie d'un magazine ou d'un livre (impartiale) ».

Cette présentation du décor est le reflet de la réalité du risque qui se vit dans un service public comme la PGT à travers les actes posés par ses agents qui souvent par ignorance, incompetence ou négligence des fois, ne font pas correctement les contrôles liés au titre de paiement et les pièces justificatives afférentes.

1.2.2.1.2 Quelques définitions du risque

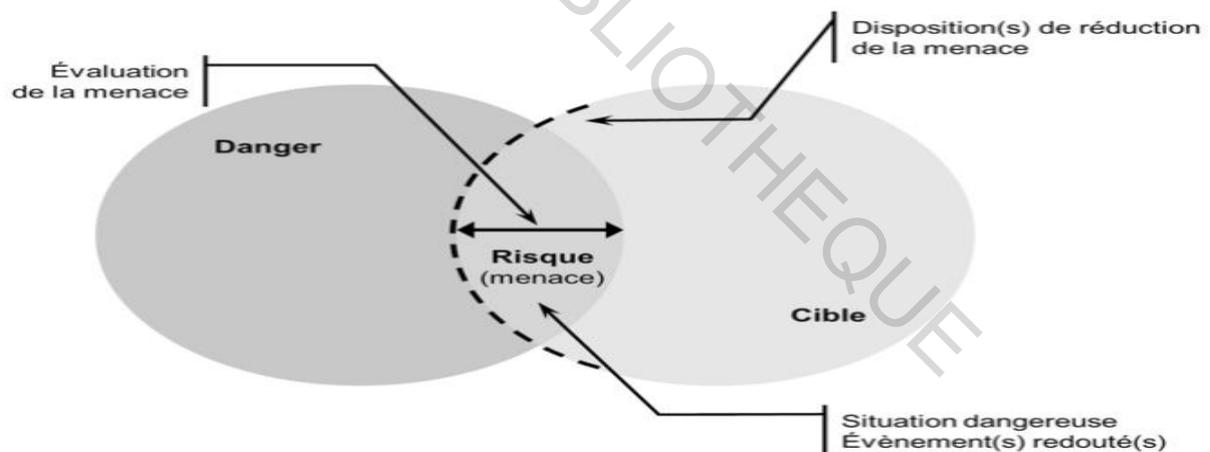
Pour Bernard (2013 : 73) « Le risque est la possibilité qu'un événement se produise et ait une incidence défavorable sur la poursuite et/ou l'atteinte des objectifs et/ou sur les actifs de l'entreprise. L'événement doit être potentiel et sa potentialité de survenance doit être évaluée ».

Pour Louisot (2014 :5) « L'avenir est incertain : « nous ne savons pas de quoi demain sera fait », mais la gestion des organisations repose sur des décisions, éclairées par des méthodes, pour discerner le futur ». Il continue en disant que c'est d'ailleurs ce qui est souligné dans la norme ISO 31000 : 2010 qui a retenu comme définition du risque : « l'impact de l'incertitude sur les objectifs » et s'ajoute en note que « Un risque est souvent caractérisé en référence à des événements et des conséquences potentiels ou à une combinaison des deux ».

Selon IFACI (2015 :167) « Le mot français risque dérive du latin *resicare*, qui a donné l'italien *rischiare*, verbe qui signifie « oser » ; il s'agit de faire un choix dans des contextes d'incertitude, plutôt que d'adopter un comportement fataliste ». Des définitions de Louisot et de IFACI, l'incertitude est l'élément clé du risque.

Autant il est redouté par les sociétés de banque, autant il est apprécié par les sociétés d'assurance. La couverture du risque est la principale activité des sociétés d'assurance. Celles-ci l'apprécient alors que pour les banques, le risque est redouté car pouvant entraîner leur faillite. C'est pourquoi le comité de Bâle donne la définition suivante : « le risque est la menace qu'un événement, une action affecte la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs d'activité, de sauvegarde de patrimoine et à maximiser sa performance ».

Quant à Le Ray (2015 :6-7) : « Intrinsèquement, trois composants élémentaires suffisent à caractériser le risque : le danger, la cible menacée par ce danger, l'estimation du risque. Pour qu'il y ait risque, il faut qu'il y ait un danger et une cible exposée à ce danger. La présence simultanée d'un danger et d'une cible crée une situation dangereuse dans laquelle une menace existe, une situation dans laquelle on redoute que des événements se produisent et causent des dommages à la cible. Cette menace, évaluée, constitue le risque ». Il le modélise comme ci-dessous :



Source : Le Ray (2015 :7)

Cette définition de Le Ray rejoint celle du dictionnaire français Larousse pour qui le risque est : « Danger, inconvénient plus ou moins probable auquel on est exposé ».

Après avoir donné quelques définitions du risque nous allons passer à l'étape de l'identification du risque.

1.2.2.2 Identification du risque

C'est l'étape la plus importante pour analyser les risques. Elle suppose une meilleure connaissance de l'organisation à travers ses tâches afin de recenser de manière exhaustive tous ses risques. Bien que le risque soit inhérent à toute activité humaine comme nous l'avons dit précédemment, cependant il diffère d'une activité à une autre. Et comme les organisations n'évoluent pas dans les mêmes domaines d'activité, il peut exister aussi bien autant de risques qu'il n'y a d'activités. Pour identifier ses risques, une organisation peut utiliser différentes techniques qui sont entre autres basées sur :

- ❖ l'atteinte des objectifs : concerne tout risque pouvant empêcher sa réalisation dès lors qu'ils ont été définis ;
- ❖ l'historique des risques : par la prise en compte des risques déjà apparus dans l'organisation et listés dans la cartographie si elle existe ;
- ❖ l'analyse de l'environnement : interne comme externe car les risques peuvent provenir des deux ;
- ❖ l'analyse des activités : cela tient compte du découpage des processus en activités/tâches à travers l'exécution desquelles on identifie les risques associés.

Parmi ces techniques, celle qui nous semble la plus appropriée est celle de l'analyse des activités car elle prend tous les processus de l'organisation en compte. Elle servira de référence dans notre cas de la PGT.

Cependant, quelque soit la technique utilisée par une organisation, elle devra s'appuyer sur certains outils qui se répartissent en outils d'interrogations et en outils de description.

Comme outils d'interrogations, nous avons : les entretiens, les questionnaires, les enquêtes ou sondages... et comme outils de description, nous avons : l'observation physique, la narration, l'organigramme fonctionnel, la grille de séparation des tâches, le flow-chart ou le diagramme de circulation de l'information...

Avant de passer à la typologie des risques, Cordel (2013 :131) nous avance aussi que l'identification des risques peut se faire selon deux approches :

- ❖ l'approche dite top down (littéralement, de haut en bas). Elle consiste à collecter en premier lieu la vision des équipes dirigeantes et des organes de gouvernance, puis à la partager à tous les niveaux de l'organisation ;

- ❖ l'approche bottom up (de bas en haut) d'identification des risques. Elle donne la priorité aux personnes concernées par la gestion du risque au quotidien : les opérationnels. Il en illustre par le tableau suivant.

Tableau 1 : Avantages et inconvénients des deux méthodes

Approche	Avantages	Inconvénients
Bottom up	<ul style="list-style-type: none"> - Permet d'être au plus près du « terrain » et des risques opérationnels. -Favorise la sensibilisation de tous les salariés à la gestion du risque. -Peut aboutir à des solutions originales. 	<ul style="list-style-type: none"> -Difficulté potentielle de la collecte d'information. -Vision macro des risques rendue difficile. -Investissement significatif nécessaire.
Top down	<ul style="list-style-type: none"> -Vision macro des risques. -Facilité d'organisation, périmètre bien défini et restreint. 	<ul style="list-style-type: none"> -Biais potentiel lorsque les risques sont descendus au niveau opérationnel. -Vision potentiellement déconnectée de la réalité du terrain. -Group thinking plus probable.

Source : Cordel (2013 :131)

1.2.2.2.1 Typologie du risque

Pour Bernard (2013 : 74) « L'éventualité de survenue d'un risque repose sur l'existence de causes potentielles qui pèsent de fait sur les organisations ». Ainsi nous avons les menaces/risques selon deux origines (voir tableau suivant) :

- ❖ celles dues au hasard : aléas naturels ;
- ❖ celles dues à l'homme : erreurs et malveillance (externe et interne).

Tableau 2 : Typologie des risques d'après leurs causes

Les aléas naturels	Les erreurs	La malveillance
<p>Catastrophes naturelles :</p> <ul style="list-style-type: none"> – éruption volcanique, – tremblement de terre, – inondation, avalanche, – glissement de terrain, – orage (perturbations électromagnétiques, foudre), – cyclone, raz de marée, – pollution naturelle (organique, biologique, etc.). <p>Accidents :</p> <ul style="list-style-type: none"> – de travail, – de transport (terrestre, maritime, aérien, fluvial), – incendie, – dégât des eaux, – chute, – court-circuit, – explosion, – bris de machine, d'outillage, – de climatisation, de chauffage, <p>Pannes :</p> <ul style="list-style-type: none"> – franche de matériel, – latente (dysfonctionnements), – de fluide (alimentation, 	<ul style="list-style-type: none"> – Erreurs de saisie (mauvaise saisie, oubli, etc.). – Erreurs de transmission (courrier, télécom, etc.). – Erreurs d'application de la réglementation. – Erreurs de manipulations. 	<p>Sabotages :</p> <ul style="list-style-type: none"> – de biens matériels (immeubles, mobilier, informatique, etc.), – des données (dossiers manuels ou informatiques, etc.), – des programmes informatiques, – gaspillages (temps perdu, fournitures, etc.). <p>Agressions :</p> <ul style="list-style-type: none"> – verbales envers le personnel, – physiques du personnel en vue de voler des valeurs. <p>Vols :</p> <ul style="list-style-type: none"> – vols de biens matériels, – fraudes par accumulation progressive ou gros détournement. <p>Atteintes à la confidentialité :</p> <ul style="list-style-type: none"> – vol de données, – consultation illicite d'informations, – copie illicite de données, – piratage informatique.

<p>conversion),</p> <ul style="list-style-type: none"> - de réseau (téléphone, télécom, etc.), - dégradation rapide des performances (temps de réponse, taux d'interruptions, etc.), - vice caché, - « bogue » de constructeur de logiciel, - suite modification des normes techniques. <p>Aléas conjoncturels :</p> <ul style="list-style-type: none"> - baisse de la demande, - hausse imprévue de la demande. <p>Défaillances en matière de personnel :</p> <ul style="list-style-type: none"> - maladie contagieuse (incapacité temporaire), - décès, - intoxication (alimentaire, chimique, etc.), - démission, départ en retraite de personnel ou stratégique (unitaire, massif). 		
--	--	--

Source : Bernard (2013 : 75)

D'après le tableau ci-dessus, les menaces/risques dues à l'homme sont celles qui retiendront notre attention pour notre mémoire. C'est de l'exécution par les agents de la PGT, des

différentes opérations, liées au paiement des titres de dépenses, que seront décelés les erreurs et les malveillances. Notons par ailleurs que, les risques auxquels une organisation peut faire face se répartissent selon (Renard ;2017 :149-150) en :

- ❖ risques sociaux ;
- ❖ risques financiers ;
- ❖ risques informatiques ;
- ❖ risques technologiques ;
- ❖ risques de transport ;
- ❖ risques commerciaux ;
- ❖ risques juridiques ;
- ❖ risques politiques ; etc.

Aussi, peut-on affiner en détails une catégorie en ayant par exemple, en lieu et place « des risques financiers » : détournement de fonds, gestion de trésorerie déficiente, paiement non autorisé... (Renard ; 2017 :150).

1.2.2.2 Nature des risques

Pour Bernard (2013 :78) « la qualification du risque doit être précisée afin d'éviter tout contre sens ». Cela permet de faire la distinction entre :

- ❖ le risque brut ou risque inhérent : correspond à un risque évalué avant tout dispositif de maîtrise des risques et aussi à l'exposition de l'organisation à son univers des risques intrinsèques à ses activités ;
- ❖ le risque net ou risque résiduel : correspond à un risque évalué après avoir apprécié le dispositif de réponses aux risques maîtrisables.

Une fois le risque identifié et sa nature connue, il faut l'évaluer.

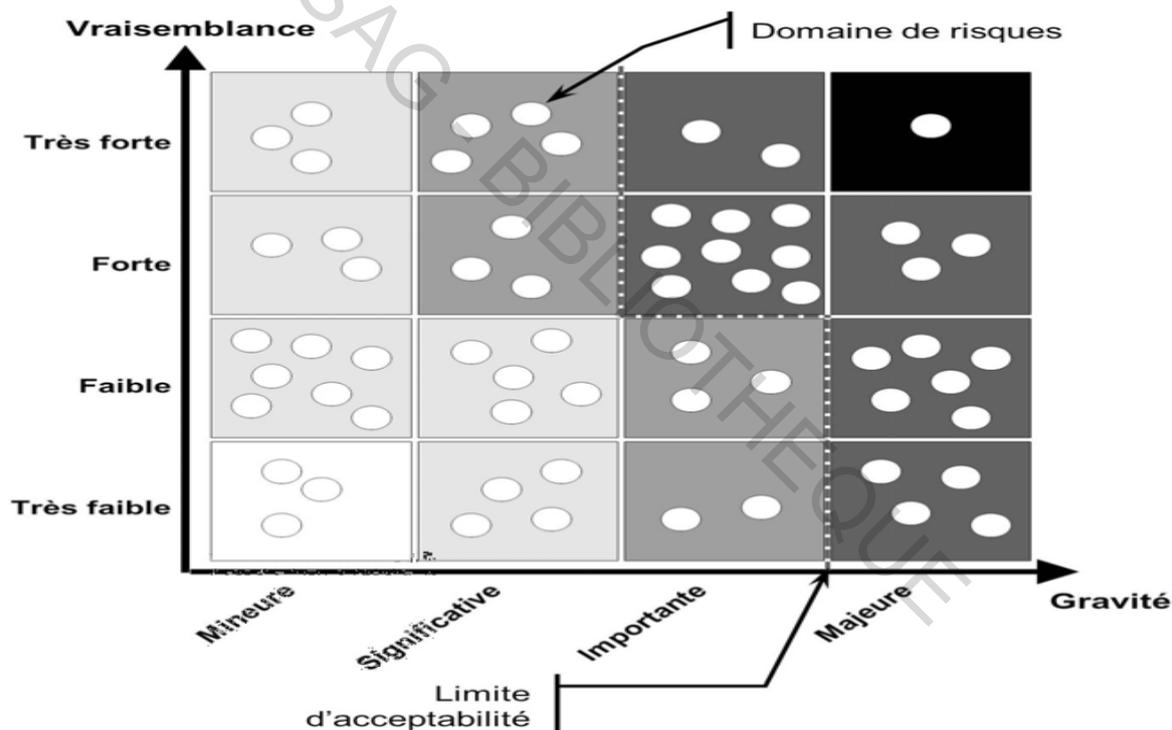
1.2.2.3 Mesure du risque

Cordel (2013 :139) citait Confucius : « L'expérience est comme une lanterne que l'on porte sur son dos, elle ne fait qu'éclairer le chemin parcouru », pour dire que l'évaluation des risques doit permettre à toute organisation d'être éclairé dans ses choix pour la prise de décision en vue d'atteinte ses objectifs. En soutien à cette idée, Prévalet (2017 :52) annonce : « La prise de décision dépendra de cette phase. Les décisions ne consistent pas à intervenir sur tous les risques, mais plutôt à déterminer des solutions, au cas par cas, en

connaissance de cause ». Ce qui nous ramène à dire que les risques sont envisagés au regard des seuils de tolérance au risque car son évaluation implique un processus dynamique et itératif d'identification et d'analyse des risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs.

Pour déterminer la manière dont les risques seront gérés, il convient donc de commencer par les évaluer. Les méthodes d'évaluation du risque peuvent être subjective ou objective. Sa subjectivité ou son objectivité va dépendre de la connaissance et de l'appréhension des acteurs chargés de son évaluation qui sera soit qualitative ou quantitative. Ainsi donc pour Pierandrei (2015 :38) « L'évaluation repose sur une liste exhaustive des facteurs de risques avec leurs impacts (quantitatifs et qualitatifs) sur les objectifs, en les hiérarchisant par priorité ». Cela peut donner la figure suivante appelée cartographie des risques.

Figure 5 : Cartographie des risques



Source : Le Ray (2015 :171)

Selon Cordel (2013 :140) « les risques sont traditionnellement évalués sur deux axes : l'impact et la probabilité d'occurrence ». Renard (2012 :86) abonde dans le même sens qu'évaluer un risque va porter sur deux points :

- ❖ l'impact du risque, c'est-à-dire la gravité ;
- ❖ la fréquence estimée, c'est-à-dire la vulnérabilité.

Ces deux points permettent d'apprécier le risque de manière qualitative ou quantitative. L'évaluation des risques fait recourt habituellement à une combinaison de méthodes qualitatives et quantitatives à travers lesquelles, le management évalue la probabilité d'occurrence et l'impact des événements (IFACI, 2015 :172).

1.2.2.3.1 L'appréciation qualitative

Elle est en général utilisée lorsque, l'organisation ne dispose pas de données suffisantes quantitatives. C'est de l'appréciation des acteurs impliqués que dépend sa qualité. Néanmoins, les acteurs en charge de l'évaluation du risque dans l'organisation, ne donneront qu'une appréciation en fonction d'une échelle de valeur pouvant aller de trois à cinq niveaux pour chaque axe que les tableaux suivants nous présentent.

Tableau 3 : Echelle d'évaluation pour l'axe de la probabilité de survenance du risque

Niveau	Probabilité de survenance	Signification
4	C'est très possible	Cela arrivera à court ou moyen terme
3	C'est bien possible	Cela arrivera certainement un jour ou l'autre
2	On ne peut pas dire que ce soit raisonnablement impossible	Techniquement possible
1	Raisonnement impossible	Il est impossible que cela puisse se produire un jour
0	Strictement impossible	Cela n'arrivera jamais

Source : Bernard & Gayraud (2013 :77)

Tableau 4 : Echelle d'évaluation pour l'axe de l'impact (gravité) du risque

Niveau	Impact (gravité)	Signification
4	Inadmissible	Met l'équilibre de l'entreprise en cause
3	Vraiment grave	Ne met pas vraiment l'équilibre de l'entreprise en péril mais très grave et doit impérativement être traité
2	Relativement grave	Ne peut être toléré que dans un premier temps, à titre provisoire
1	Gênant	Porte à conséquence mais reste tolérable
0	Insignifiant	Sans aucune conséquence remarquable

Source : Bernard & Gayraud (2013 :76)

Pour Renard (2012 :86) Elle conduit à affecter l'impact et la fréquence de chaque risque d'une estimation, en général à trois ou cinq degrés :

- ❖ faible (F) ;
- ❖ moyen (M) ;
- ❖ important (I).

Cela donne un graphique à double entrée montrant les appréciations cumulées suivantes :

- ❖ impact et fréquence importants : risque important (cases 6, 8, 9) ;
- ❖ impact et fréquence faibles : risque faible (cases 1, 2, 4) ;
- ❖ impact important et fréquence faible ou impact faible et fréquence importante : risque moyen (cases 3, 5, 7).

La combinaison des deux donne la matrice de vulnérabilité de l'organisation comme le montre la figure suivante.

Figure 6 : Exemple de matrice de vulnérabilité



Source : Bernard & Gayraud (2013 :77)

1.2.2.3.2 L'appréciation quantitative

Toujours selon Renard (2012 :88) Elle est de même nature que la précédente mais s'appréciant avec des chiffres, elle offre davantage de possibilités :

- ❖ elle autorise une appréciation avec une plus grande échelle ;
- ❖ elle permet, en multipliant les deux coefficients (fréquence et gravité), d'obtenir un coefficient total chiffré. En additionnant tous les coefficients de risque d'une activité, on peut alors avoir une appréciation du risque global.

Mais avant de multiplier les deux coefficients, il faut d'abord attribuer à chaque axe, une échelle de cotation avec un score par palier comme ce fut le cas dans l'appréciation qualitative. On peut avoir ainsi :

- ❖ enjeu faible (1), moyen (2) ou élevé (3) ;
- ❖ vulnérabilité faible (1), moyenne (2), élevée (3).

A ces deux axes (impact / fréquence), peuvent s'ajouter d'autres axes d'évaluation tel que celui de la cinétique qui correspond à la vitesse de déroulement du phénomène d'une part et à la vitesse de propagation des effets d'autre part (Cordel, 2013 :144).

Après avoir vu la notion de dépenses publiques ainsi que son processus d'exécution ; la notion de contrôle interne qui met en exergue la notion de risque, son identification et son évaluation ; nous allons passer au chapitre de la méthodologie.

Chapitre 2 : Méthodologie de l'étude

Ce chapitre nous permettra d'expliquer l'approche méthodologique et les outils (moyens) qui ont été mis en œuvre pour la collecte d'informations nécessaires à la réalisation de ce mémoire.

L'approche méthodologique est essentiellement basée sur les méthodes de recherche en sciences de gestion. Plusieurs méthodes existent et nous pouvons citer entre autres :

- ❖ la méthode descriptive ;
- ❖ la méthode comparative ;
- ❖ la méthode déductive ;
- ❖ la méthode expérimentale ; etc.

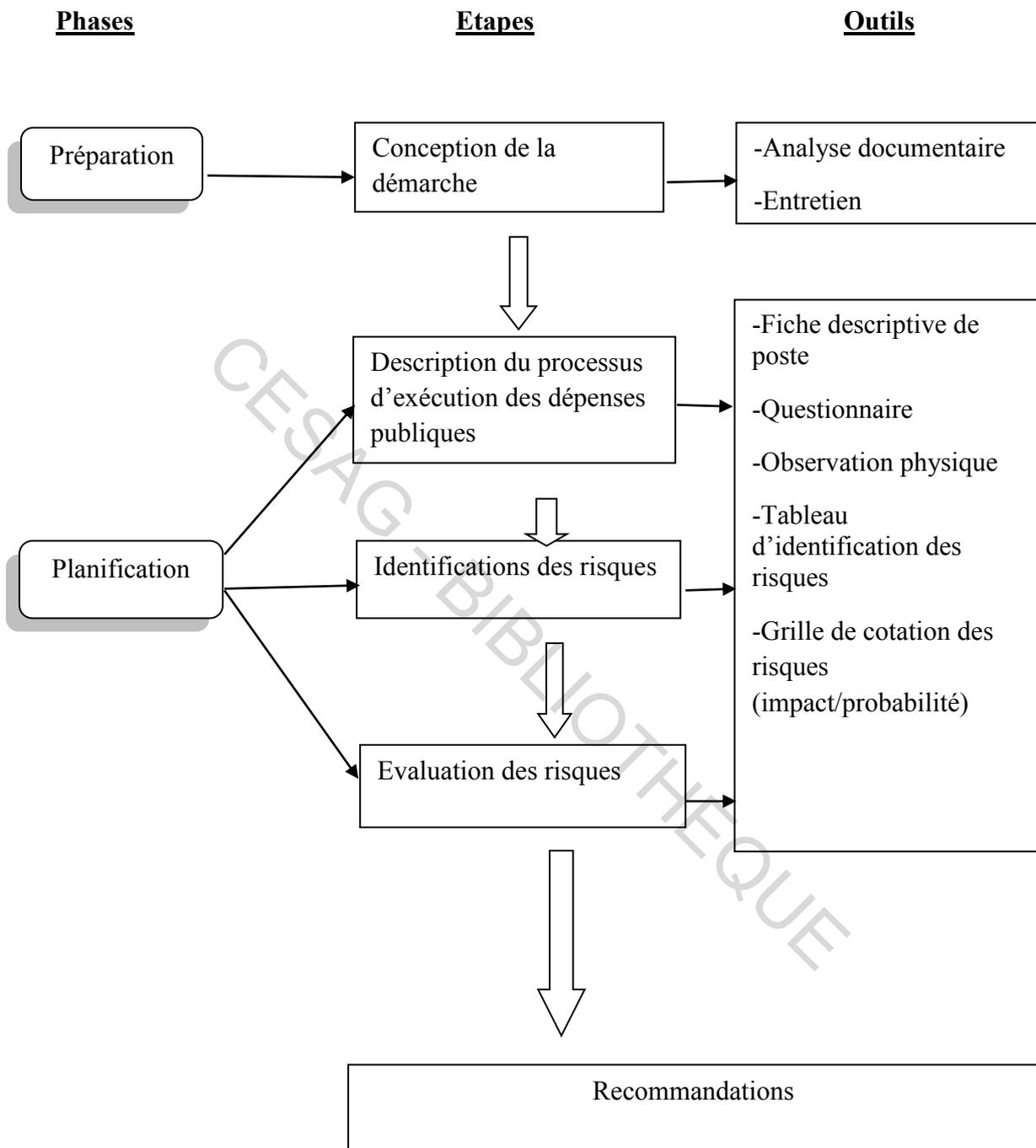
Bien que la liste de méthodes ne soit pas exhaustive, la méthode descriptive sera sollicitée pour nous permettre à partir de la description des activités/tâches de la PGT, d'identifier et d'évaluer les risques.

Pour cela, nous présenterons d'abord notre méthode d'analyse, et ensuite les outils de collecte de données et terminerons enfin par les difficultés rencontrées sur le terrain.

2.1 Le modèle d'analyse

Le modèle d'analyse permet de ressortir les différentes phases de notre thème allant de la description du processus d'exécution en passant par l'identification à l'évaluation des risques. C'est ainsi que, la revue de littérature nous a permis d'adopter notre propre démarche afin de réaliser notre modèle d'analyse. Le modèle a été découpé en phase, étapes et outils correspondants. Il peut être présenté schématiquement par la figure suivante :

Figure 7 : Modèle d'analyse



Source : l'auteur

2.2 Outils de collecte des informations

Notre étude a nécessité l'utilisation de certains outils pour pouvoir collecter les informations qui feront l'objet de traitement. Ces outils sont : analyse documentaire, entretien, grille de séparation des tâches, questionnaire, observation physique, tableau d'identification des risques, grille de cotation des risques (impact/probabilité). Ces outils seront présentés par phase.

2.2.1 Phase de préparation

Pour cette phase, nous avons retenu :

- ❖ l'analyse documentaire ;
- ❖ l'entretien.

2.2.1.1 Analyse documentaire

L'analyse documentaire consistera à l'exploitation des différents documents susceptibles d'aider à la compréhension des concepts et de la procédure d'exécution des dépenses publiques. L'analyse documentaire a porté sur :

- ❖ les textes (lois, décrets et arrêtés) régissant le cadre des finances publiques en République du Mali ;
- ❖ le manuel de procédure comptable de la DNTCP ;
- ❖ la consultation de documents à la bibliothèque du CESAG ;
- ❖ les rapports des trois dernières années du BVG ;
- ❖ les directives n°06 et n°07/2009/CM/UEMOA portant respectivement sur les lois de finances et le règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA.

2.2.1.2 Entretien

Un guide d'entretien (annexe 3) adressé aux chefs de division, a été élaboré dans le but de recueillir les informations en amont sur la procédure d'exécution des dépenses publiques. Il nous a également permis de comprendre et de recenser les différentes tâches effectuées dans les divisions pour l'exécution des titres de paiement. Les entretiens ont été libres et ouverts afin que les chefs de division s'expriment librement et donnent leurs impressions sur les risques encourus dans l'exécution des tâches effectuées au sein de leurs divisions. Ces entretiens ont aussi aidé à mieux cerner les différents contrôles opérés à chaque étape du processus de paiement.

2.2.2 Phase de planification

2.2.2.1 La fiche de poste

La fiche de poste (annexe 5) nous a permis de constater que le traitement des titres de dépenses publiques est séquentiel et chronologique à la PGT. Elle a fait ressortir théoriquement deux phases distinctes dans le traitement des titres de paiement à la PGT :

- ❖ une phase extra-comptable, pendant cette phase qui concerne la division dépense à travers ses différentes sections à l'exception de sa section prise en charge, aucune écriture comptable n'est générée. Cela montre que la responsabilité du comptable n'est pas encore engagée à ce stade du traitement ;
- ❖ une phase comptable, elle commence par la section prise en charge de la division dépense et se poursuit dans la division comptabilité. La section prise en charge sert de lien de passage entre les deux phases et par là même entre les divisions dépense et comptabilité, en générant les premières écritures comptables liées au titre de paiement, engageant ainsi toute la responsabilité du comptable.

2.2.2.2 Le questionnaire

Un questionnaire a été élaboré et adressé à tous les agents opérationnels des différentes sections pour s'enquérir des informations liées à l'exécution des opérations qu'ils effectuent. Il comprend une série de questions dont les réponses permettent d'apprécier la compréhension du risque à chaque niveau du traitement des titres de dépenses. Cet outil nous a permis de recenser les difficultés auxquelles ces agents font face de façon permanente ou temporelle (annexe 4).

2.2.2.3 L'observation

L'observation nous a permis de constater par nous-même, le fonctionnement du cycle (annexe 2) de traitement des titres de dépenses à la PGT. Ainsi, nous avons vu lors des différentes étapes de la procédure de traitement des dépenses publiques, les différents contrôles effectués dans chaque section et les rubriques sur lesquelles ces contrôles portaient. Elle nous a également permis de comprendre tout le processus de traitement des titres de dépenses et de voir comment les agents appliquent le manuel de procédure comptable.

2.2.2.4 Le tableau d'identification des risques

A partir du découpage du processus de traitement des titres de dépenses en tâches, le tableau d'identification des risques nous a permis de lister les différents risques et d'en connaître les susceptibles causes et conséquences (Tableau 5).

2.2.2.5 La grille de cotation des risques (impact/probabilité)

Elle a servi à apprécier le risque en attribuant à chaque risque un score en fonction de sa criticité. Cette criticité a elle-même été obtenu par le produit de l'impact du risque à la fréquence du risque. Des points ont été attribué à l'impact et à la fréquence ainsi que leur signification comme le montrent les tableaux de l'annexe 7.

La méconnaissance des concepts de contrôle interne et de risque, ainsi que, la mauvaise foi de certains agents, pour des raisons aucunes, ont été les véritables difficultés rencontrées lors de l'élaboration de ce mémoire.

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE

Cette deuxième partie intitulée cadre pratique de l'étude sera consacrée :

- ❖ A la présentation de la structure à travers sa mission, son organisation et son fonctionnement ;
- ❖ A la présentation des risques, à leur évaluation et aux recommandations.

Chapitre 3 : Présentation de la PGT

Nous présenterons la structure à travers sa mission, son organisation, son fonctionnement et de l'application utilisée pour le traitement des titres de dépenses.

L'évolution du trésor au Mali a été émaillé de plusieurs reformes depuis l'indépendance à nos jours. Et c'est de l'une de ces réformes, celle de l'année 1992 à travers la loi N°92-018 du 23 septembre qu'est née la PGT. Cette loi a ensuite été abrogée par l'ordonnance de 2002.

La Paierie Générale du Trésor (PGT) est l'un des services rattachés de la Direction Nationale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DNTCP). Elle a été créée par l'Ordonnance N° 02-032/P-RM du 04 mars 2002. Le Décret N° 02-130/P-RM du 15 mars 2002 fixe les modalités de son organisation et de son fonctionnement.

3.1 Mission de la PGT

Placée sous la tutelle de la DNTCP, la PGT a pour mission :

- ❖ l'exécution des dépenses ordonnancées et sans ordonnancement préalable de l'ordonnateur principal, des ordonnateurs secondaires ministériels du budget national ;
- ❖ l'exécution des recettes et des dépenses des comptes spéciaux ;
- ❖ la centralisation et l'intégration des opérations des postes comptables des représentations diplomatique et consulaires.

L'exécution de la chaîne de dépense au sein de la PGT est informatisée. L'AICE est fonctionnelle depuis 2011, ce qui facilite la comptabilisation des dépenses. Ainsi, tous les registres et mouvements peuvent faire l'objet de tirage.

Le traitement de mandat est l'une des tâches les plus importantes réparties entre les divisions de la PGT selon le type de mandat et dans chaque division des tâches spécifiques sont confiées à toutes les sections. Dans chaque section le traitement de mandat est d'une part manuel avec les dossiers physiques et d'autre part électronique dans l'AICE.

Après chaque phase ou étape de traitement, le mandat prend un statut électronique qui va du statut réceptionné au statut payé total en passant par le statut validé, visé, précompté et admis. C'est pourquoi pour une bonne illustration il sera mieux d'analyser le traitement par division et par section.

3.2 Organisation de la PGT

La PGT est dirigée par un Payeur Général et assisté par deux Fondés de Pouvoirs qui le remplacent en cas de vacance, d'absence ou d'empêchement dans l'ordre hiérarchique.

La PGT comprend quatre divisions qui sont :

- ❖ la division dépenses ;
- ❖ la division comptabilité ;
- ❖ la division apurement et compte de gestion ;
- ❖ la division comptabilité des ambassades.

3.2.1 La division dépenses

La division dépenses est chargée de :

- ❖ le traitement des titres de dépenses ;
- ❖ l'exécution des oppositions, précomptes et retenues ;
- ❖ la confection des bordereaux sommaires et des restes à payer ;
- ❖ la tenue des registres comptables.

Elle comprend officiellement trois (3) sections mais compte tenu du nombre important des titres de paiement traités, elle se retrouve à 5 sections dont deux sections de fait : Comptabilité des dépenses, Vérification, Précompte, Prise en charge et Régies.

3.2.1.1 La section comptabilité des dépenses

Elle est chargée de la saisie des mandats dans l'Application Intégrée à la Comptabilité de l'Etat (AICE), de l'imputation budgétaire des mandats, du suivi de consommation des crédits budgétaires, de la production du bordereau sommaire. Les différentes sections budgétaires sont réparties entre les agents pour faciliter le suivi dans les cartons. La production du bordereau sommaire est mensuelle et doit se faire normalement après la clôture des opérations du mois.

3.2.1.2 La section vérification

Elle est chargée d'effectuer les vérifications et contrôles qu'imposent les lois et règlements au comptable public d'effectuer avant de payer toute dépense pour laquelle sa responsabilité personnelle et pécuniaire est engagée. Ces contrôles portent sur :

- ❖ la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ;
- ❖ la disponibilité des crédits ;
- ❖ l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet ;
- ❖ la validité de la créance ;
- ❖ le caractère libératoire du règlement.

Aucun mandat ne peut être payé avec une irrégularité, à moins que le comptable ne soit requis par écrit par l'ordonnateur. A chaque étape de vérification le mandat peut faire l'objet de suspension de paiement ou de rejet s'il recouvre une irrégularité. Le cas échéant, si le mandat ne recouvre aucune irrégularité il est visé par le chef de section et envoyé à la Section Précompte.

3.2.1.3 La section précompte

Elle est chargée d'effectuer les différentes retenues sur les mandats (Ordre de recette, Avis à Tiers Détenteur, TVA, Avances sur salaire ...) pour déterminer le net à payer et le remplissage des déclarations de recette ainsi que les avis de retenues à la source de TVA.

Ces différentes retenues sont effectuées dans l'application AICE dont l'utilisation a rendu la tâche plus facile que jadis avec les calculatrices, mais souvent elle tombe en panne à cause des problèmes de réseaux.

Une fois cette opération terminée les mandats sont soumis au visa du chef de division avant d'être transmis à la Section Prise en Charge.

3.2.1.4 La section prise en charge

C'est ici que les premières écritures comptables sont générées, engageant ainsi la responsabilité du comptable (payeur). Elle est chargée de comptabiliser la dépense par les écritures de prise en charge des mandats qui consiste à débiter un compte budgétaire (classe 9)

par le crédit d'un compte de tiers (classe 4). Le règlement des retenues (TVA, OR, ATD, Avances sur salaire) consiste à débiter un compte de tiers par le crédit d'un compte de liaison (classe 3). Les retenues étant des recettes pour l'Etat donc elles doivent être transférées à la Recette Générale du District (RGD).

Toutes ces écritures sont effectuées dans l'AICE et les imprimés sont joints au dossier et soumis au visa du chef de section. Le chef de section avant de visé revient sur les contrôles effectués jusque-là pour s'assurer de leur effectivité et transmet à la comptabilité pour le règlement.

3.2.1.5 La section régie

Elle s'occupe essentiellement du traitement et du suivi des mandats des régisseurs ainsi que les justifications de leurs dépenses. Les mandats des régisseurs après leur admission à la division sont mis à la disposition de la Section Régie où ils seront soumis à un certain nombre de vérifications et de contrôles.

Ces contrôles et vérifications portent sur la régularité et la conformité des informations sur le mandat et celles dans l'application AICE avant d'être admis chez le chef de division pour le visa. Le chef de division lui aussi procède par des vérifications avant de viser. Il est ensuite retourné à la section pour la prise en charge qui consiste à débiter un compte budgétaire et créditer le compte 361.1 pour les régies ordinaires et le compte 361.2 pour les régies spéciales. Il est à noter que la section traite les mandats de deux sortes de régies à savoir les régies ordinaires ou régies d'avance et les régies spéciales.

Pour l'alimentation des régies, le mandatement est plafonné à 10 000 000 de Francs CFA pour les régies ordinaires et peut aller au-delà pour les régies spéciales.

Toutes les dépenses effectuées par les régisseurs doivent être justifiées à l'exception des dépenses de sécurité et les justificatives sont certifiées à la fois par le Trésorier-payeur et le contrôleur financier. La régie ne peut être réalimentée qu'après la justification de la précédente.

Les régisseurs, comme tout comptable public, avant leur prise de fonction, prêtent serment à la section des comptes de la cour suprême et déposent pour leur cas un montant de 200 000 Francs CFA à titre de cautionnement de garantie.

3.2.2 La division comptabilité

La division comptabilité est chargée de :

- ❖ la tenue de la comptabilité du poste ;
- ❖ le maniement des fonds et le suivi des mouvements des comptes de disponibilité ;
- ❖ l'établissement des différents documents comptables et de situations périodiques ;
- ❖ le suivi des opérations des comptes spéciaux.

Elle comprend quatre sections qui sont : la section comptabilité générale, la section comptes financiers, la section vérification des écritures comptables et la section comptes spéciaux.

3.2.2.1 La section vérification des écritures comptables

Elle est chargée du dépouillement et de la vérification des écritures de comptabilité passées à la section prise en charge de la division dépense. Cette vérification vise à s'assurer de la conformité des écritures sur les imprimés et celles dans l'application. Il s'agit de :

- ❖ comptes débités et crédités pour la prise en charge et l'écriture de règlement des retenues ;
- ❖ les montants des retenues (TVA, OR, ...) et le net à payer sur l'avis de crédit et dans l'(AICE).

S'il y a conformité, l'imprimé de l'écriture de prise en charge est visé, joint à l'avis de crédit et envoyé à la section comptes financiers. L'écriture des retenues joint à leurs reçus est envoyée à la section apurement et le reste du dossier est retourné à la division dépense. Les écritures avant d'être envoyées physiquement sont réceptionnées, validées et envoyées électroniquement dans l'application.

3.2.2.2 La section comptes financiers

Elle est chargée du paiement de tous les mandats admis par (chèque, ordre de virement, bon de caisse) et le suivi des différents comptes sur lesquels les paiements sont effectués. La section après avoir reçu les avis de crédit accompagnés de leurs écritures de prise en charge procède au paiement après une vérification de conformité.

Ce paiement est effectué par groupage des créanciers sur un même chèque domiciliés dans une même banque avec un bordereau détaillé des virements. Cette opération est effectuée

dans l'application et l'imprimé du bordereau est joint au chèque et soumis à la signature du Payeur Général avant d'être envoyé à la banque.

L'écriture comptable de cette opération consiste à débiter un compte de tiers (classe 4) et à créditer un compte financier (classe 5). Compte tenu de l'intensité des paiements un rapprochement bancaire est effectué au jour le jour pour s'assurer de l'effectivité des mouvements sur les comptes.

3.2.2.3 La section comptes spéciaux

Elle a la mission de gérer les dépôts des organismes publics, privés et les bailleurs de fonds (financement des projets) et le suivi des opérations sur ces comptes. Pour le cas des départements ministériels, les opérations sont effectuées par les régisseurs sur l'exécution des lettres de prélèvement. Les opérations sur ces comptes sont limitées à la disponibilité. Ces comptes sont :

- ❖ 361.1.1 : Régies d'Avances
- ❖ 361.1.2 : Régies Spéciales
- ❖ 420.109 : Dépôt au nom du Payeur Général
- ❖ 420.20/420.21 : les Particuliers
- ❖ 466.29 : Les Retenues de Garantie
- ❖ 466.10 : Compte de Remboursement
- ❖ 531.1 : Caisse

Les opérations de recette et dépense sur ces comptes sont enregistrées dans un registre dont l'arrêt est mensuel et le solde est tiré.

3.2.2.4 La section comptabilité générale

Les tâches assignées à cette section sont la tenue de la comptabilité générale du poste et la production des situations comptables et statistiques. Ces situations comptables sont produites à partir de la récapitulation des comptabilités auxiliaires tenues par les autres sections après un pointage avec les teneurs des différents comptes. Les situations produites sont :

- ❖ le journal
- ❖ le mouvement mensuel des comptes
- ❖ la balance générale des comptes
- ❖ les mandats en instance de paiement et le reste à payer
- ❖ la tenue et le suivi des dépenses payées avant ordonnancement
- ❖ l'Etat des comptes d'imputation provisoire

3.2.3 La division apurement et compte de gestion

La division apurement et compte de gestion est chargée de :

- ❖ l'apurement des titres de dépenses ;
- ❖ la confection du compte de gestion ;
- ❖ la tenue des registres comptables.

Elle comprend deux sections : la section apurement et la section compte de gestion.

3.2.3.1 La section apurement

La section apurement s'occupe du transfert de dépenses et de recettes assurant ainsi la liaison entre la PGT et les autres postes comptables. Le transfert des recettes est essentiellement celui des retenues (TVA et autres...) opérées sur les mandats payés par le Trésorier Payeur Général. La PGT étant un poste payeur toutes les retenues sont transférées à la Recette Générale du District (RGD).

Les relevés des retenues sont produits et classés par journée et par section conformément aux écritures de règlement des retenues. Ce travail est effectué dans l'AICE où les écritures des retenues sont regroupées sur un bordereau et relevé détaillé par section et par journée imprimés en 5 exemplaires pour TVA. Après le classement et l'enregistrement dans le registre de comptabilité, un Bordereau de Transfert de Recette (BTR) est établi en trois exemplaires (A ; B ; C) et envoyé à la signature. Une fois signé, le dossier est dépouillé comme suit :

- ❖ Le BTR (A) est envoyé à la RGD avec un relevé de TVA ;
- ❖ Le BTR (B) est accompagné d'un relevé de TVA et les écritures des retenues destinées au chef de division ;

- ❖ Le BTR (C) est joint à un relevé de TVA et destiné au chef de section.

Les reçus de TVA sont classés dans une chemise et seront remis aux contribuables après présentation d'une pièce nationale d'identité dont les références seront enregistrées dans le registre de décharge.

3.2.3.2 La section compte de gestion

La section est chargée de la production du compte de gestion de l'ensemble des dépenses et des recettes exécutées au cours d'un exercice budgétaire donné et sont destinés à la section des comptes de la cour suprême pour leur jugement. Elle reçoit de la section comptabilité des dépenses, les bordereaux d'émission, des mandats et les pièces justificatives classés par mois et par section.

Les comptes de gestion pour le cas des dépenses sont produits à partir des bordereaux de mandats retournés déjà admis en phase de règlement et classés par section dans la division dépense. Les bordereaux des mandats reçus sont pointés avec un bordereau détaillé et un état récapitulatif des mandats tiré à partir de l'AICE. Avant la constitution des liasses les vérifications suivantes sont effectuées :

- ❖ l'effectivité des pièces justificatives ;
- ❖ l'inscription des mandats pour leur montant brut ;
- ❖ la concordance entre les trois documents.

Les liasses sont confectionnées, ficelées et emballées. Pour des raisons de manutention et de rangement, les paquets ne peuvent excéder le poids de 5 kg et doivent être présentés sous un format de 21*29.7. Chaque liasse doit comporter une étiquette faisant mention :

- ❖ de la section ;
- ❖ de tous les titres de dépenses budgétaires la composant ;
- ❖ du mois de visa du contrôleur financier ;
- ❖ et du poste comptable (PGT).

Pour le cas des recettes, elle reçoit de la section comptes financiers de la division comptabilité, les pièces justificatives ainsi que les fiches d'écriture des recettes budgétaires.

Les comptes de recettes budgétaires utilisés par la PGT sont :

- ❖ 917.118.1 : retenues Trésor (ITS) ;
- ❖ 917.191.20 : recette de chancellerie (passeport, cartes d'identité consulaires, Visa) ;
- ❖ 917.212.1 : locations Immeubles ;
- ❖ 917.63 : gain au change (recettes diverses) ;
- ❖ 917.242.10 : intérêts bancaires.

Les pièces justificatives de recettes sont récapitulées sur des relevés selon la nature de la recette. Comme le cas des dépenses budgétaires, sont ficelées et emballées en liasses. Ces liasses confectionnées par compte budgétaire, comporte une étiquette mentionnant :

- ❖ le numéro du compte budgétaire ;
- ❖ le mois auquel ces recettes ont été comptabilisées ;
- ❖ le poste comptable (PGT).

Les comptes de gestion sont adressés à la Direction Nationale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DNTCP) qui, après une mise en examen sont transmis à la section des comptes de la Cour Suprême.

3.2.4 La division comptabilité des ambassades

La division comptabilité des ambassades est chargée de :

- ❖ la centralisation des opérations des comptables des représentations diplomatiques et consulaires ;
- ❖ le suivi des envois de fonds, de timbres fiscaux, de quittanciers et autres imprimés aux postes comptables des représentations diplomatiques et consulaires ;
- ❖ la tenue des registres comptables.

Elle comprend deux sections : la section apurement et la section comptabilité auxiliaire.

3.2.4.1 La section comptabilité auxiliaire

Elle est chargée d'intégrer les opérations des comptables des représentations diplomatiques et consulaires à la comptabilité de la PGT. Pour cela elle se sert du bordereau de versement mensuel contenant toutes les opérations de recettes et de dépenses effectuées par les postes avec les pièces justificatives en appui. Les recettes sont transférées à la RGD et une déclaration de recette (DR) est établie à cet effet. L'écriture de cette opération consiste à débiter 390.90 et à créditer un compte 917... par nature de recette.

Toutes les pièces justificatives sont vérifiées, conformément aux opérations leur concernant, afin de s'assurer de leur régularité. Les comptabilités des ambassades sont tenues en monnaie locale. Un arrêté du Ministre chargé des finances fixe les taux de chancellerie applicables par ambassade et consulat pour la transcription de leurs opérations en francs CFA.

3.2.4.2 La section apurement

Elle s'occupe essentiellement du traitement des bordereaux des postes comptables des représentations diplomatiques et consulaires. Ces bordereaux retracent en une période mensuelle donnée l'ensemble des opérations de recettes et de dépenses exécutées par le poste. Elle chargée aussi de la ventilation des envois de fonds aux différents postes comptables. Actuellement elle gère quarante-deux (42) postes Comptables des Ambassades et Consulats.

3.3 Fonctionnement

Sous l'autorité du Payeur Général du Trésor, les chefs de division préparent les études techniques, les programmes d'action concernant les matières relevant de leur secteur d'activités, procèdent à l'évaluation périodique des programmes mis en œuvre, contrôlent et coordonnent les activités des sections.

Les sections fournissent, à la demande du chef de division, les éléments d'informations indispensables à l'élaboration des études et des programmes d'actions, procèdent à la rédaction des directives et instructions de service concernant leur secteur d'activités.

3.4 L'application pour le traitement des mandats à la PGT

L'application utilisée pour le traitement des mandats à la Paierie Générale du Trésor est l'application intégrée à la comptabilité de l'Etat ou encore appelée AICE en abrégé.

L'AICE permet le traitement électronique des mandats émis par les ordonnateurs et visés par le contrôleur financier. Elle permet de produire la situation des mandats admis et payés par code fonctionnel (CF), par unité fonctionnelle (UF), par code économique (CE)...

Elle permet aussi de produire la balance des comptes, l'état des comptes mouvementés, l'état de développement de solde et plusieurs autres états comptables et statistiques. Au total trente-quatre (34) états comptables et statistiques peuvent être produits à partir de l'AICE. Chaque utilisateur y accède par un nom d'utilisateur et un mot de passe qui lui sont propres. Pour des soucis de traçabilité et de répertoire, tous les noms d'utilisateur sont enregistrés, ainsi les tâches effectuées sur les mandats font l'objet de traitement dans AICE.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 4 : Présentation des résultats d'évaluation des risques et recommandations

Dans ce chapitre, nous présenterons les risques identifiés à travers le tableau de découpage du processus d'exécution des dépenses en procédures et en tâches. Ensuite, nous procéderons à l'évaluation des risques identifiés et enfin nous ferons des recommandations.

4.1 Présentation des risques

Les informations collectées nous ont permis de dresser un tableau récapitulatif des risques. Les risques ont été identifiés à partir de la décomposition du processus de traitement des titres de paiement en procédures, en tâches, risques, causes et conséquences. Ceci nous a permis d'obtenir le tableau suivant.

Tableau 5: Identification des risques liés au traitement des mandats à la PGT

Procédures	Tâches	Risques	Causes	Conséquences
P1 : Comptabilisation des dépenses budgétaires de l'Etat payable après ordonnancement	T1 : Prise en charge du titre de paiement	R1 : Erreurs d'imputation comptable R2 : Insuffisances de crédit	Problèmes liés au paramétrage informatique	Mauvaise qualité des états produits ; Retard de comptabilisation et de paiement
	T2 : Règlement (Paiement espèce/chèque/OV/compensation)	R3 : Non-paiement au véritable bénéficiaire	Problème d'identification du bénéficiaire	Perte financière ; détournement
	T3 : Retenues (TVA/CMSS/FNL/Opposition...)	R4 : Non traitement des retenues	Disparité entre les montants liquidés et pris en charge	Mauvaise qualité des états produits ; Retard de comptabilisation et de transfert

P2 : Comptabilisation des dépenses budgétaires de l'Etat payable avant ordonnancement	T4 : Vérification et imputation des dépenses	R5 : Non production des pièces justificatives de la dépense R6 : Mauvaise imputation définitive de la dépense	Négligence ou fait sciemment	Détournement ; non traçabilité de l'information
	T5 : Règlement (Paiement espèce/chèque/OV/compensation)	R7 : Non-paiement au véritable bénéficiaire R8 : Un mauvais suivi des avances	Problème d'identification du bénéficiaire ; Non production de titre de régularisation	Perte financière ; Explosion des comptes d'imputation provisoire
P3 : Comptabilisation de la période complémentaire	T6 : Prise en charge	R9 : La mauvaise imputation définitive de la dépense	Problème de paramétrage informatique	Mauvaise qualité des états produits ; retard de comptabilisation et de paiement
	T7 : Règlement (paiement espèce/chèque/OV/compensation) ; Régularisations en fin d'année	R10 : Insuffisance de régularisation	Insuffisance de crédit	Retard de paiement
P4 : Comptabilisation des dépenses payées par une régie d'avances	T8 : Accréditation du régisseur (acte de création régie, acte de nomination, attestation de prestation de serment, PV d'entrée en fonction, quittance du paiement de la caution)	R11 : Non accréditation	Non contrôle des pièces indispensables pour être régisseur	Paiement a un comptable de fait ; Perte financière ; mauvaise gestion

	T9 : Prise en charge du titre de paiement	R12 : Insuffisance de crédit	Problème informatique et insuffisance de formation du personnel	Mauvaise qualité des états produits ; Retard de comptabilisation et de paiement
	T10 : Mise à disposition de l'avance	R13 : Non approvisionnement	Tension de trésorerie	Retard de paiement de la régie
	T11 : Renouvellement de l'avance	R14 : La non justification de l'avance (précédente)	L'exécution des dépenses de régie au niveau de l'ordonnateur	L'arrêt de l'approvisionnement de la régie et retard dans la production du compte de gestion
	T12 : Vérification périodique de la régie	R15 : Non vérification	Manque de ressources (personnels compétents et matérielles)	Dérive dans la gestion ; fraude et vol
P5 : Annulation des mandats	T13 : Prise en charge de l'OR	R16 : Manque d'information sur l'OR	Erreur sur l'OR émis	Perte financière
	T14 : Emission de la DR	R17 : La non-exécution de l'OR	L'absence d'OR ou le paiement du mandat	L'OR non recouvré
	T15 : Reconstitution de crédit	R18 : La non production de la DR	La non-exécution des OR	Non reconstitution de crédits ; disparité entre le bordereau sommaire et le compte

				administratif
	T16 : Recouvrement de l'OR pour les mandats déjà payés	R19 : Le non recouvrement du montant de l'OR	Absence de titre de paiement au nom de l'intéressé	Perte financière
P6 : Production des situations périodiques de dépenses	T17 : Situations hebdomadaires des dépenses admises	R20 : Non production des situations des dépenses admises	Problème informatique	Retard dans la production des états
	T18 : Bordereau sommaire des dépenses	R21 : Non admission des titres de paiement	Le flux de mandats en fin du mois	Retard dans la production des états
	T19 : Etat de développement de solde	R22 : L'absence de connaissance des soldes antérieurs	Les mutations informatiques et comptables ; l'archivage	Comptes partiellement développés ; informations comptables insuffisantes
P7 : Comptabilisation des opérations entre les SAC et la PGT	T20 : Envoi de fonds au SAC	R23 : Retard de l'envoi de fonds	Coordonnées bancaires erronées ; Absence de ressources	Retard de paiement des dépenses au niveau des ambassades
	T21 : Réception de fonds du SAC (envoi de fonds)	R24 : Le non rapatriement des recettes de chancellerie	L'organisation du pays d'accueil	L'autoconsommation des recettes de chancellerie

<p>P8 : Comptabilisation des opérations relatives aux changes et agios bancaires dans les missions diplomatiques et consulaires</p>	<p>T22 : Comptabilisation des gains et des pertes aux changes</p>	<p>R25 : Non régularisation des comptes d'imputations provisoires</p>	<p>Insuffisance de dotation budgétaire</p>	<p>Détérioration de la qualité comptable</p>
<p>P9 : Comptabilisation des transferts entre comptes supérieurs</p>	<p>T23 : Transferts entre comptes supérieurs</p>	<p>R26 : La perte de documents de transfert</p>	<p>Mauvaise organisation de la transmission</p>	<p>Compte de transfert non soldés</p>
	<p>T24 : Intégration des opérations à l'ACCT</p>	<p>R27 : Transmission de la comptabilité avec des transferts non dénoués</p>	<p>Perte de documents ; Méconnaissance des textes réglementaires ; Incohérence entre les documents servants au transfert</p>	<p>Comptes de transferts non soldés dans la balance intégrée</p>
	<p>T25 : Mouvement de fonds entre comptes</p>	<p>R28 : La non transmission des documents à la suite du transfert</p>	<p>La négligence professionnelle</p>	<p>Non dénouement des comptes de transfert</p>
<p>P10 : Comptabilisation des opérations d'encaissement et de</p>	<p>T26 : Recettes encaissées en numéraire</p>	<p>R29 : Perception de faux billets</p>	<p>Défaillance du système de détection de faux billets</p>	<p>Perte financière</p>

décaissement	T27 : Dépenses payées en numéraire	R30 : Payer plus qu'il n'en faut	Manque de vigilance caissier/ère	Perte financière
P11 : Comptabilisation des opérations d'approvisionnement et de dégagement de la caisse	T28 : Approvisionnement de la caisse	R31 : Perception de faux billets ; Erreur sur les montants ;	Défaillance du système de détection de faux billets ; Manque de vigilance	Perte financière
	T29 : Dégagement de la caisse	R32 : Insécurité du convoyage de fonds	Déficit sécuritaire	Perte financière
P12 : Opération de clôture de la journée	T30 : Tenue du brouillard de caisse	R33 : Erreur d'enregistrement sur le brouillard	Inattention du caissier	Détérioration de la qualité du brouillard de caisse
	T31 : Tenue du calepin de caisse	R34 : Absence de certaine quotité sur le calepin de caisse	Apparition de nouvelles quotités	Détérioration de la qualité du calepin de caisse
P13 : Tenue des comptes courants dans les banques (BCEAO, Banques primaires)	T32 : Emission des chèques et OV	R35 : Erreur sur chèque	Inattention des agents	Annulation et rejets de chèque
	T33 : Encaissement des chèques et OV	R36 : Rejet de chèque	Chèque sans provision	Manque de ressources
	T34 : Etat de rapprochement	R37 : Non détection des anomalies sur les relevés et comptes financiers	Journée non clôturée au niveau des banques	Mauvaise qualité de l'état de rapprochement

	T35 : Virement interne	R38 : Retard observé dans les mouvements	Non-respect des délais de compensation	Non approvisionnement à temps des banques désignées
	T36 : Comptabilité auxiliaire	R39 : Registre non tenu	Non responsabilisation des agents	Perte d'information ; Non traçabilité des opérations
P14 : Production des comptes sur chiffre	T37 : Etablissement de l'état descriptif du compte de gestion	R40 : Production de compte de gestion incomplet	La méconnaissance et l'inorganisation	Rejet du compte de gestion
	T38 : Arrêté des registres de la comptabilité auxiliaire	R41 : Registre non tenu	Négligence	Informations non disponible
P15 : Production des comptes sur pièces	T39 : Conditionnement des pièces justificatives des opérations budgétaires	R42 : Perte des pièces justificatives	Mauvais archivage	Compte de gestion incomplet

Source : l'auteur

Un même risque peut apparaître pour des procédures et tâches différentes. Ainsi, les différents risques identifiés à travers le découpage du processus de traitement des titres de paiement en tâches seront évalués.

4.2 Evaluation par criticité des risques identifiés

L'évaluation des risques s'est faite d'abord en attribuant à chaque risque identifié un score selon son impact et sa probabilité. Ensuite, nous avons fait le produit du score de l'impact par le score de la probabilité pour avoir la criticité du risque.

L'impact (I) et la probabilité (P) ont été évalués à travers une échelle de cotation qui leur attribue une valeur comprise entre un (1) et cinq (5). Ceci nous a permis d'obtenir le tableau suivant :

Tableau 6 : Criticité des risques identifiés

Risques	Impact (1à5)	Probabilité (1à5)	Criticité = I x P
R1 : Erreurs d'imputation comptable	3	1	3
R2 : Insuffisances de crédit	3	1	3
R3 : Non-paiement au véritable bénéficiaire	5	1	5
R4 : Non traitement des retenues	2	1	2
R5 : Non production des pièces justificatives de la dépense	5	1	5
R6 : Mauvaise imputation définitive de la dépense			
R7 : Non-paiement au véritable bénéficiaire	5	1	5
R8 : Un mauvais suivi des avances	5	5	25
R9 : La mauvaise imputation définitive de la dépense	2	1	2
R10 : Insuffisance de régularisation	4	3	12
R11 : Non accréditation	4	3	12

R12 : Insuffisance de crédit	2	1	2
R13 : Non approvisionnement	2	2	4
R14 : La non justification de l'avance (précédente)	5	4	20
R15 : Non vérification	2	1	2
R16 : Manque d'information sur l'OR	5	1	5
R17 : La non-exécution de l'OR	2	1	2
R18 : La non production de la DR	4	3	12
R19 : Le non recouvrement du montant de l'OR	5	2	10
R20 : Non production des situations des dépenses admises	5	3	15
R21 : Non admission des titres de paiement	5	5	25
R22 : L'absence de connaissance des soldes antérieurs	5	5	25

R23 : Retard de l'envoi de fonds	5	2	10
R24 : Le non rapatriement des recettes de chancellerie	5	4	20
R25 : Non régularisation des comptes d'imputations provisoires	4	5	20
R26 : La perte de documents de transfert	5	1	5
R27 : Transmission de la comptabilité avec des transferts non dénoués	4	4	16
R28 : La non transmission des documents à la suite du transfert	4	4	16
R29 : Perception de faux billets	2	1	2
R30 : Payer plus qu'il n'en faut	4	1	4
R31 : Perception de faux billets ; Erreur	4	1	4

sur les montants ;			
R32 : Insécurité du convoi de fonds	4	1	4
R33 : Erreur d'enregistrement sur le brouillard	2	1	2
R34 : Absence de certaine quotité sur le calepin de caisse	2	5	10
R35 : Erreur sur chèque	2	2	4
R36 : Rejet de chèque	5	1	5
R37 : Non détection des anomalies sur les relevés et comptes financiers	2	1	2
R38 : Retard observé dans les mouvements	3	1	3
R39 : Registre non tenu	4	2	8
R40 : Production de compte de gestion incomplet	5	4	20
R41 : Registre non tenu	4	2	8
R42 : Perte des pièces justificatives	5	4	20

Source : l'auteur

Au regard de ce tableau, la criticité des risques identifiés est comprise entre les valeurs deux (2) et vingt-cinq (25). Ainsi, certaines recommandations seront faites pour minimiser ces risques.

4.3 Recommandations

Les recommandations sont d'ordre général et concernent tous les risques qui ont été identifiés et évalués de la criticité la plus faible à la criticité la plus élevée. Elles s'articulent en ces points suivants :

- ❖ améliorer la qualité des agents d'exécution à travers des séances de formation et les sensibiliser sur les risques liés à l'exécution de leurs tâches ;
- ❖ améliorer la qualité du système informatique en permettant de sauvegarder les données à l'instant de leur traitement ;
- ❖ renforcer les contrôles sur les pièces justificatives, sur les bénéficiaires ainsi que le suivi des documents comptables ;
- ❖ réorganiser le circuit de transmission des documents de transfert en menant les diligences nécessaires pour les solder ;
- ❖ archiver de façon chronologique et détaillée toutes les pièces des dépenses pour la production du compte de gestion.

CONCLUSION GENERALE

CESAG BIBLIOTHEQUE

La méconnaissance du risque dans la fonction publique est aujourd'hui source de sa contre-performance. Le risque suscite moins d'intérêt dans le secteur public que dans le secteur privé car les enjeux sont différents. Cependant, la tendance évolue dans le secteur public à travers les différentes réformes conduisant vers une gestion axée sur le résultat ayant pour but de mesurer la performance de toute structure publique. Dans cette optique, chaque structure publique se doit de connaître ses risques susceptibles d'empêcher l'atteinte de ses résultats. C'est pourquoi, l'évaluation des risques pour nous est le premier pas de cette démarche dont la finalité devra aboutir à l'élaboration d'une cartographie des risques pour chaque entité publique afin de lui permettre ou donner de manière claire et précise l'orientation à envisager quant à la mise en place d'un dispositif de contrôle interne efficace gage de sa performance.

C'est ainsi, que pour la rédaction de notre mémoire, notre travail a consisté à définir les concepts de dépenses publiques, de contrôle interne et de risque à travers une revue de littérature qui nous a également permis de comprendre le processus d'exécution des dépenses publiques en plus des contrôles effectués à chaque étape.

Nous avons également procédé au découpage du processus en tâches. Cela nous a conduit à recenser les différents risques que nous avons par la suite évalué en fonction de leur criticité en multipliant leur impact par leur probabilité. Au regard de leur criticité, nous avons formulé quelques recommandations qui, si elles sont appliquées pourront amoindrir les conséquences de ces risques identifiés.

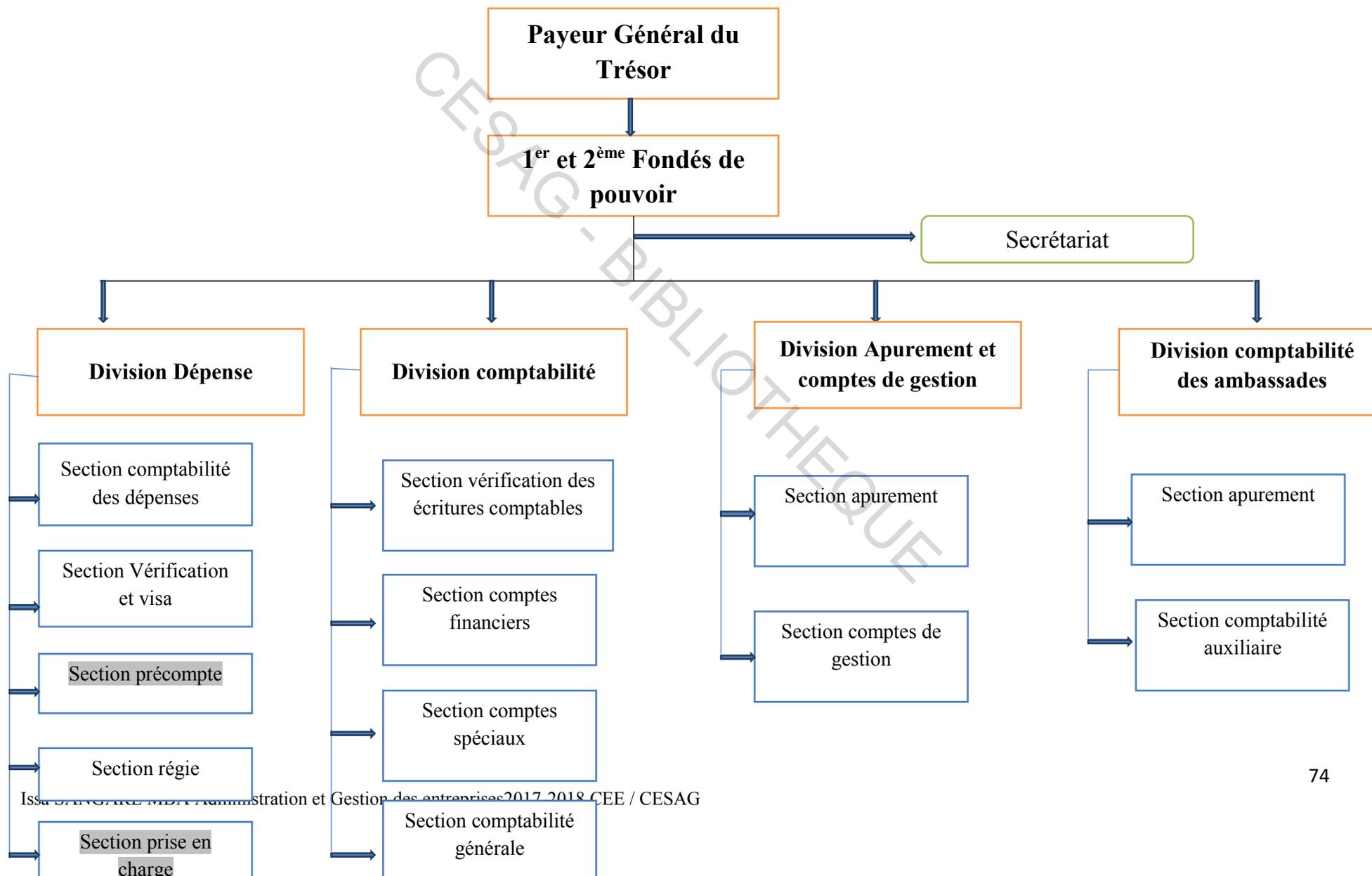
La composante évaluation des risques, à laquelle notre mémoire se réfère, serait-elle seule gage d'efficacité d'un dispositif de contrôle interne, surtout pour un service public aussi sensible comme la PGT ?

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1: Organigramme de la PGT

ORGANIGRAMME DE LA PAIERIE GENERALE DU TRESOR



Annexe 3: Guide d'entretien

- 1) Quelles sont les différentes étapes du processus de paiement des dépenses publiques à la PGT ?
- 2) A quelle étape du processus intervenez-vous ?
- 3) En quoi consiste votre travail ?
- 4) Pouvez-vous nous décrire les tâches de votre division ?
- 5) Quels supports utilisez-vous pour accomplir vos tâches ?
- 6) Comment supervisez-vous le travail de vos collaborateurs ?
- 7) Quelles sont les difficultés que vous rencontrez ?
- 8) Quels sont les risques auxquels vous êtes confrontés dans l'exécution de vos tâches ?
- 9) Avez-vous déjà une liste de risques identifiés dans votre division ?
- 10) Quelles peuvent être, selon vous, leurs criticités ?

Annexe 4: Questionnaire

- 1) Quelles sont les opérations que vous effectuez ?
- 2) Quelle application (support) utilisez-vous pour exécuter ces opérations ?
- 3) Quelles sont les difficultés que vous pouvez rencontrer ?
- 4) Comment gérez-vous les difficultés rencontrées ?

*avec l'aide d'un collègue ? Oui ou Non
- 5) Si Non, à qui d'autre vous référez vous ?
- 6) Quelles peuvent être les causes des difficultés que vous rencontrez ?
- 7) Quelles peuvent être les conséquences des difficultés que vous rencontrez ?
- 8) Ces difficultés sont-elles permanentes ou temporelles ?
- 9) Si elles sont temporelles, quelle fréquence pouvez-vous les attribuer sur une échelle de notation de 1 à 5 ?
- 10) Selon vous, quelle peut-être la solution à envisager ?

Annexe 5:La fiche descriptive de poste à la PGT

Identification du poste :
Texte de référence :
Intitulé du poste : Catégorie : Rang (le cas échéant) :
Position hiérarchique <ul style="list-style-type: none">▪ Poste hiérarchiquement supérieur (N+1)▪ Postes hiérarchiquement inférieurs (N-1)
Relations fonctionnelles <ul style="list-style-type: none">▪ A l'intérieur de la Direction Nationale du Trésor et de la Comptabilité Publique▪ Avec d'autres structures du Ministère de l'Economie et des Finances▪ En dehors du Ministère de l'Economie et des Finances

Description des activités-tâches liées au poste

Activités :

1-

2 -

3-

Application utilisée

Difficultés rencontrées

Annexe 6:Tableau d'identification des risques

Procédures	Tâches	Risques	Causes	Conséquences
P1 :	T1 :	R1 : R2 :		
	T2 :	R3 :		
	T3 :	R4 :		

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 7 : Tableaux de cotation des risques

Tableau : Cotation en fonction de la probabilité de survenance du risque

Cote	Probabilité de survenance	Signification
5	C'est très possible	Cela arrivera à court ou moyen terme
4	C'est bien possible	Cela arrivera certainement un jour ou l'autre
3	On ne peut pas dire que ce soit raisonnablement impossible	Techniquement possible
2	Raisonnement impossible	Il est impossible que cela puisse se produire un jour
1	Strictement impossible	Cela n'arrivera jamais

Tableau : Cotation en fonction de l'impact (gravité) du risque

Cote	Impact (gravité)	Signification
5	Inadmissible	Met l'équilibre de l'entreprise en cause
4	Vraiment grave	Né met pas vraiment l'équilibre de l'entreprise en péril mais très grave et doit impérativement être traité
3	Relativement grave	Ne peut être toléré que dans un premier temps, à titre provisoire
2	Gênant	Porte à conséquence mais reste tolérable
1	Insignifiant	Sans aucune conséquence remarquable

Tableau : Criticité des risques identifiés

Risques	Impact (1à5)	Probabilité (1à5)	Criticité = I x P
R1 :			

BIBLIOGRAPHIE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Livres

- 1- ALBERT Jean-Luc (2013), Finances publiques Ed. 8, Edition Dalloz, P. 916
- 2- ANTONUCCI Domenic (2016), Risk Maturity Models: How to Assess Risk Management Effectiveness Ed. 1, Edition Kogan Page, P. 316
- 3- BARTHELEMY Bernard, COURREGES Philippe (2004), Gestion des risques : Méthode d'optimisation globale Ed.2, Editions d'organisation. P.480
- 4- BERNARD Frédéric (2010), Fonction achats : Contrôle interne et gestion des risques, Edition Maxima, P. 298
- 5- BERNARD Frédéric, GAYRAUD Rémi et ROUSSEAU Laurent (2013), Contrôle interne Ed. 4 : concepts, aspects réglementaires, gestion des risques, guide d'audit de la fraude, mise en place d'un dispositif de contrôle permanent, référentiels, questionnaires, bonnes pratiques, Maxima P.332
- 6- CLICHE Pierre (2009), Gestion budgétaire et dépenses publiques : Description comparée des processus, évolutions et enjeux budgétaires du Québec, Edition Presses de l'université du Québec, P. 324
- 7- COHEN Alain-Gérard (2012), La nouvelle gestion publique : Concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques 3è édition, Edition Gualino, P. 224
- 8- CORDEL Frédéric (2013), Gestion des risques et contrôle interne : De la conformité à l'analyse décisionnelle, Edition Vuibert, P. 299
- 9- DARSA Jean-David (2017), 365 risques en entreprise : Une année en Risk Management Ed. 3, Edition Gereso, P. 421
- 10- DEGRON Robin (2017), L'essentiel des finances publiques à l'heure européenne Ed. 3, Edition Gualino, P. 170
- 11- DEMBA BA Boubacar (2015), Finances publiques et gestion par la performance dans les pays membres de l'UEMOA : Etude du cas du Sénégal, Edition L'harmattan, P. 422
- 12- FRATTA Hervé, MASSELIN Jean-Luc, MADERS Henri-Pierre (2014), Les métiers d'auditeur interne et de contrôleur permanent Ed. 1, Edition Eyrolles, P. 348
- 13- GALLET Olivier (2014), Halte aux fraudes : Guide pour managers et auditeurs Ed.3, Edition Dunod, P. 318
- 14- HASSID Olivier (2008), La gestion des risques 2è édition, Edition Dunod, P. 158
- 15- HASSID Olivier (2011), Le management des risques et des crises Ed. 3, Edition Dunod, P. 188

- 16- HOPKIN Paul (2017), Fundamentals of Risk Management: Understanding, evaluating, and implementing effective risk management Ed.4, Edition Kogan Page, P. 484
- 17- IFACI (2013), Les outils de l'audit interne : 40 fiches pour conduire une mission d'audit, Edition Eyrolles, P. 109
- 18- IFACI (2015), Manuel d'audit interne : Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques Ed.1, Edition Eyrolles, P. 746
- 19- JONQUIERES Michel, JORAS Michel (2015), L'audit, une même démarche intelligente pour tous, Edition EMS Editions, P. 188
- 20- LE RAY Jean (2010), Gérer les risques : Pourquoi ? Comment ? Edition AFNOR, P. 418
- 21- Le Ray Jean (2015), De la gestion des risques au management des risques : Pourquoi ? Comment ? Edition AFNOR. P.542
- 22- LOUISOT Jean-Paul (2014), Gestion des risques, Edition AFNOR, P. 283
- 23- MEDE Nicaise (2017), Finances publiques : Espace UEMOA / UMOA, Edition L'harmattan, P. 550
- 24- MOREAU Frank (2002), Comprendre et gérer les risques, Editions d'organisations, Paris. P.222
- 25- MUKANYA-Lusanga, FRANCK Elias (2016), La communication institutionnelle des entreprises, établissements et services publics en RDC, Edition L'Harmattan. P.370
- 26- MUZELLEC Raymond (2013), Finances publiques Ed. 16, Edition Dalloz, P. 748
- 27- PIERANDREI Laurent (2015), Risk Management : Gestion des risques en entreprise, banque et assurance, Edition Dunod, P. 320
- 28- PREVALET Martial (2017), La gestion des risques dans la fonction publique : Applications et gestion de crise dans une direction ou un service Ed. 1, Edition Gerso, P. 159
- 29- PWC-PriceWaterhouseCoopers (2014), Coso-Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage Ed. 1, Edition Eyrolles, P. 266
- 30- PWC-PriceWaterhouseCoopers (2015), Coso-Référentiel intégré de contrôle interne : Application au reporting financier externe-Inclus une clé USB avec les outils d'évaluation de l'efficacité d'un contrôle interne Ed. 1, Edition Eyrolles, P. 211
- 31- RENARD Jacques (2012), Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, Edition Eyrolles, P. 258
- 32- RENARD Jacques (2017), Théorie et pratique de l'audit interne : Primé par l'IFACI Ed. 10, Edition Eyrolles, P. 486

- 33- SCHICK Pierre (2014), Guide d'audit des achats et des ventes : 82 items pour identifier et maîtriser les risques dans votre organisation Ed. 1, Edition Eyrolles, P. 152
- 34- SLIWA Jean (2016), Les contrôles en entreprise : Droits, obligations, procédures et conséquences, Edition Editions du Puits Fleuri, P.433
- 35- TREMBLAY Pierre-P. (2017), L'argent de l'Etat : pourquoi et comment : Tome 2 : la dépense, Edition Presse de l'université du Québec, P. 252

Textes officiels : Directives UEMOA, Lois, Décrets, Arrêtés

- 36- Conseil des Ministres de l'UEMOA (2009), Directive n°06/2009/CM/UEMOA portant lois de finances au sein de l'UEMOA ;
- 37- Conseil des Ministres de l'UEMOA (2009), Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA ;
- 38- Loi n°94-009 portant principes fondamentaux de la création, de l'organisation, de la gestion et du contrôle des services publics, modifiée par la loi n° 02-048 du 22 juillet 2002 ;
- 39- Loi n°2013-028/du 11 juillet 2013 relative aux lois de finances en République du Mali ;
- 40- Décret n°2018-0009, portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP) en République du Mali ;
- 41- Décret n°02-236, déterminant le cadre organique de la Paierie Générale du Trésor ;
- 42- Arrêté n°04-1866/MEF-SG du 24 septembre 2004 fixant la nomenclature des pièces justificatives des dépenses de l'Etat

Sources internet :

- 43- www.bvg-mali.org
- 44- www.finances.gouv.ml
- 45- www.tresor.gouv.ml
- 46- www.iso.org
- 47- www.larousse.fr
- 48- www.performance-publique.budget.gouv.fr
- 49- www.fondafip.org (RFFP n°139-2017)
- 50- www.gestionfipu.com (N°2-Février 2008-La revue du Trésor)

Table des matières

Dédicaces	i
Remerciements	ii
Liste des sigles et abréviations.....	iii
Liste des tableaux et figures	v
Liste des annexes	vi
Sommaire	vii
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE	6
Chapitre 1 : Présentation du processus d'exécution des dépenses publiques.....	7
1.1 Le cadre des dépenses publiques	7
1.1.1 Les agents d'exécution de la loi de finances.....	9
1.1.1.1 Les ordonnateurs.....	9
1.1.1.1.1 Statut et rôle des ordonnateurs	9
1.1.1.1.2 Responsabilité des ordonnateurs.....	11
1.1.1.2 Les comptables publics	11
1.1.1.2.1 Rôle des comptables.....	11
1.1.1.2.2 Responsabilité des comptables	12
1.1.2 L'exécution des dépenses publiques	14
1.1.2.1 Les conditions d'exécution des dépenses publiques	14
1.1.2.2 Les phases d'exécution des dépenses publiques	15
1.1.2.2.1 La phase administrative.....	15
1.1.2.2.2 La phase comptable ou paiement	17
1.2 Dispositif de contrôle du processus d'exécution des dépenses publiques	22
1.2.1 Notion de contrôle interne.....	23
1.2.1.1 Définitions du contrôle interne.....	23
1.2.1.2 Les composantes du contrôle interne	25
1.2.1.3 Lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne	27
1.2.2 Evaluation du risque.....	29
1.2.2.1 Définition du risque.....	29
1.2.2.1.1 Le décor du risque selon Prévalet (2017 :13-16).....	29
1.2.2.1.2 Quelques définitions du risque	31
1.2.2.2 Identification du risque.....	33

1.2.2.2.1 Typologie du risque	34
1.2.2.2.2 Nature des risques	37
1.2.2.3 Mesure du risque	37
1.2.2.3.1 L'appréciation qualitative	39
1.2.2.3.2 L'appréciation quantitative	41
Chapitre 2 : Méthodologie de l'étude	42
2.1 Le modèle d'analyse	42
2.2 Outils de collecte des informations.....	44
2.2.1 Phase de préparation	44
2.2.1.1 Analyse documentaire.....	44
2.2.1.2 Entretien.....	44
2.2.2 Phase de planification	45
2.2.2.1 La fiche de poste	45
2.2.2.2 Le questionnaire	45
2.2.2.3 L'observation	45
2.2.2.4 Le tableau d'identification des risques.....	46
2.2.2.5 La grille de cotation des risques (impact/probabilité)	46
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE	47
Chapitre 3 : Présentation de la PGT	48
3.1 Mission de la PGT.....	48
3.2 Organisation de la PGT	49
3.2.1 La division dépenses	49
3.2.1.1 La section comptabilité des dépenses	49
3.2.1.2 La section vérification	50
3.2.1.3 La section précompte	50
3.2.1.4 La section prise en charge	50
3.2.1.5 La section régie	51
3.2.2 La division comptabilité	52
3.2.2.1 La section vérification des écritures comptables	52
3.2.2.2 La section comptes financiers.....	52
3.2.2.3 La section comptes spéciaux.....	53
3.2.2.4 La section comptabilité générale.....	53
3.2.3 La division apurement et compte de gestion	54

3.2.3.1 La section apurement.....	54
3.2.3.2 La section compte de gestion	55
3.2.4 La division comptabilité des ambassades	56
3.2.4.1 La section comptabilité auxiliaire.....	57
3.2.4.2 La section apurement.....	57
3.3 Fonctionnement	57
3.4 L'application pour le traitement des mandats à la PGT	57
Chapitre 4 : Présentation des résultats d'évaluation des risques et recommandations...	59
4.1 Présentation des risques.....	59
4.2 Evaluation par criticité des risques identifiés	65
4.3 Recommandations	70
CONCLUSION GENERALE	71
ANNEXES.....	73
BIBLIOGRAPHIE	82