

Université Mouloud MAMMERI de Tizi-Ouzou
Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion
Département des sciences financières et comptabilité
Master audit et contrôle de gestion



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de master ès sciences financières et comptabilité

Option : Audit et contrôle de gestion

Thème :

**AUDIT DES COMMANDES PUBLIQUES AU
SEIN DU SERVICE DU CONTRÔLE FINANCIER
DE LA WILAYA DE TIZI-OUZOU**

Réalisé par :

M^{elle} BELHADEF Lilia

Encadreur :

Mr AMIAR Habib

Soutenu publiquement devant le jury composé de :

Président de jury : Mme RACHEDI Akila, MCA à l'UMMTO

Examineur : Mr GUEDACHE Khaled, MACA à l'UMMTO

Rapporteur : Mr AMIAR Habib, MACA à l'UMMTO

Année universitaire: 2017/2018

REMERCIEMENTS

Avant tout, je tiens à remercier mes chers parents, pour m'avoir soutenu et fourni les moyens nécessaires à ma réussite tout au long de mes études.

*Je tiens à exprimer mes sincères remerciements et toute ma gratitude à mon encadreur, monsieur « **AMIAR Habib** », Pour son encadrement ses conseils et recommandations tout au long de la préparation de ce travail.*

*Mes vifs remerciements s'adressent particulièrement à Monsieur **DHAHER MOHAMED**, contrôleur financier auprès de la wilaya de Tizi-Ouzou, pour son bon accueil et ses orientations durant notre stage.*

*Je souhaite exprimer ma profonde gratitude envers monsieur « **MOUAS Mouloud**, chef de bureau de l'animation et de l'assistance à la direction des impôts de Tizi-Ouzou, pour m'avoir fourni des conditions très favorables à la poursuite de mes études en master.*

Je remercie, les membres de jury qui ont accepté d'évaluer ce mémoire.

Enfin, je tiens à remercier également tout ceux qui m'ont aidé de loin au de près à l'élaboration de ce travail.

Lilia

Dédicaces

Je dédie ce travail qui n'aura jamais pu voir le jour sans le soutien indéfectible et sans limite de mes chers parents qui ne cessent de donner avec amour et fournir le nécessaire pour que je puisse arriver à ce que je suis aujourd'hui; que dieu les protège et que la réussite soit toujours à ma porte pour que je puisse les combler de bonheur.

A ceux qui m'ont offert le bonheur familial, la fraternité et toute la sympathie du monde, je m'adresse à mes sœurs LYNDA et AMINA et mon cher frère YACINE.

A mon adorable grand-mère et à la mémoire de mes grands parents.

A tous mes ami(e)s et collègues.

Lilia

Sommaire

Introduction générale	(05)
Chapitre I : Cadre conceptuel de l’audit et des commandes publiques	(09)
Section 1 : Généralité sur l’audit	(09)
Section 2 : Généralité sur les commandes publiques	(20)
Chapitre II : Contrôle préalable des dépenses engagées	(33)
Section1 : présentation générale du Contrôle financier	(33)
Section 2 : procédures du contrôle préalable des dépenses engagées	(42)
Chapitre III : Audit de la procédure de contrôle d’une commande publique (Cas pratique).....	(54)
Section 01 : Présentation du service du Contrôle financier et du manuel des procédures	(54)
Section 02 : Audit de conformité de la commande publique réalisé par le CF	(62)
Conclusion générale :	(79)

Liste des figures

Figure n° 01 :	Les quatre acteurs de toute démarche générale d'audit.....	(17)
Figure n° 02 :	Organigrammes du contrôle financier composé de quatre bureaux ...	(56)
Figure n° 03 :	Organigrammes du contrôle financier composé de trois bureaux	(56)
Figure n° 04 :	Organigrammes du contrôle financier composé de deux bureaux.....	(57)
Figure n° 05 :	L'organisation du service du contrôle financier de la wilaya Tizi-Ouzou	(59)

Liste des abréviations

AP : Autorisation de programme ;

APN : Assemblée populaire nationale ;

CF : Contrôleur Financier ;

CHU : centre hospitalier universitaire ;

CMP : Commission des marchés publics ;

DEP : Direction des équipements publics

DP : Décret présidentiel.

DGB : Direction Générale du Budget ;

DPSB : Direction de la programmation et du suivi budgétaires ;

E : entité auditable ;

EPA : établissement public à caractère administratif ;

EPE : Entreprise publique économique;

EPIC : Etablissement public à caractère industriel et commercial ;

JORADP : journal officiel de république démocratique et populaire ;

IFACI : institut français de l'audit et du contrôle internes ;

IIA : Institute of Internal Auditors;

LF : Loi de finances ;

MF : Ministre des finances ;

MP : Marché public ;

OTI : organisme tiers indépendant (cabinet d'audit) ;

P : prescripteur commanditaire (client de l'audit) ;

PP : parties prenantes.

Introduction générale

D'après l'article 03 de la loi 90-21 relative à la comptabilité publique, le budget général de l'Etat est l'acte qui prévoit et autorise pour l'année civile l'ensemble des recettes, des dépenses de fonctionnement et des dépenses d'investissement dont celles relatives à l'équipement public et celles relatives aux dépenses en capital.

Par la dépense publique, il faut entendre la consommation du budget par les administrations publiques pour assurer le fonctionnement de l'État, de ses démembrements et accompagner la croissance économique.

L'accroissement considérable des dépenses publiques; donne naissance à plusieurs procédures sensibles aux irrégularités, qui engendrent essentiellement le phénomène de détournement et de dilapidation; ce qui fait qu'une maîtrise des dépenses publiques est impérative pour répondre aux besoins de la croissance économique.

L'un des moyens, pour répondre à cet impératif, est le contrôle efficace des dépenses publiques, qui a été mis en place dans un souci de protéger les finances de l'Etat de tous les abus possibles, d'assurer une exploitation efficace des deniers publics et garantir l'accomplissement des actes de dépenses de l'Etat conformément aux règles en vigueur.

De nombreuses organisations et institutions nationales et internationales estiment que le contrôle des finances publiques est une priorité. En Algérie, le contrôle de l'exécution des dépenses publiques occupe une place primordiale dans les politiques budgétaires de l'Etat.

Le domaine du contrôle des finances publiques, en Algérie, a connu une évolution remarquable, par l'instauration de plusieurs organes chargés du contrôle. A ce titre, le contrôle des dépenses publiques se présente, d'une manière générale, comme suit :

- Le contrôle parlementaire exercé par l'APN;
- Le contrôle juridictionnel assuré par la Cour des Comptes ;
- Le contrôle administratif, dont on distingue trois principaux organes, le Contrôleur Financier qui exerce un contrôle préventif, le comptable public qui exerce un contrôle avant décaissement et l'Inspection Générale des Finances exerçant un contrôle a posteriori.

Ces différents types de contrôle se distinguent suivant trois critères : le moment d'intervention, leurs finalités et l'appartenance du corps de contrôle. Toutes ces formes s'appliquent dans l'objectif d'assurer, d'une part, plus de rationalisation des dépenses publiques, la conformité des opérations budgétaires aux lois et règlements en vigueur;

d'autre part, dans la recherche davantage d'efficacité et d'efficience de la gestion des deniers publics, de lutter contre la corruption et les manœuvres dilatoires.

Nous considérons que le contrôle a priori est le contrôle plus important car il est de nature préventif, il intervient avant l'exécution de la dépense, intitulé le contrôle préalable des dépenses engagées, exercé par des agents nommés par le ministre chargé des finances. Ces derniers sont rattachés à la Direction générale du budget et sont appelés « Contrôleurs Financiers ».

Parmi les projets d'actes comportant un engagement de dépenses soumis au visa du contrôleur financier nous trouvons : les commandes publiques qui constituent l'objet principal de notre étude.

C'est dans ce sillage que s'insère notre thématique dont l'objet principal est la réalisation d'un audit de conformité de la procédure de contrôle des dépenses publiques par le contrôleur financier en prenant comme référentiel d'audit le manuel des procédures, autrement dit l'analyse de la bonne application des normes, directives, procédures et règles édictées par les impératifs dans le but de déceler les insuffisances, apporter des recommandations et préserver par la même les deniers de l'Etat.

Il convient alors à ce stade de formuler la problématique ci-après :

En quoi consiste le contrôle préalable des commandes publiques? Quelles sont les procédures poursuivies et dans quels objectifs ?

Celle-ci appelle à se poser les questions suivantes :

- Quelles sont les notions de base relatives aux commandes publiques et à l'audit?
- Qu'est ce que le contrôle préalable des dépenses engagées et quel est son contenu ?
- Peut-on auditer la procédure de contrôle préalable exercée par le contrôleur financier et quel est le degré de la conformité de cette démarche au manuel des procédures ?

Au regard de la question soulevée dans notre problématique, nous pouvons avancer ce qui suit sous forme d'hypothèses:

Hypothèse 1 : La procédure de contrôle des commandes publiques s'appuie sur un manuel des procédures qui est exhaustif;

Hypothèse 2 : les défaillances ou les anomalies constatées n'affectent en rien le rôle préventif du contrôle préalable exercé par le contrôle financier.

Pour réaliser notre mémoire, nous avons commencé par une recherche bibliographique, en collectant plusieurs informations grâce à une documentation diverse en matière de contrôle des finances publiques et d'audit de conformité. Nous avons aussi effectué des entretiens avec certains responsables au niveau de l'organisme d'accueil et procédé à des observations sur les lieux.

Compte tenu de l'intérêt grandissant qu'accorde le grand public aux affaires se rapportant à la dépense publique et celui des instances de l'Etat à l'exécution du budget et en conformité avec les principes de bonne gouvernance adoptés et suivi par tout un arsenal juridique, notamment la promulgation de la loi organique relative aux lois de finances¹, essentiellement en ce qui se rattache aux sommes faramineuses annoncées, publiées et réalisées par les dénombrements de l'Etat ; là se trouve l'importance de notre sujet surtout en ce qui concerne l'entière attention que doivent accorder les agents de l'Etat aux finances de la nation dont dépend l'économie Algérienne, et auquel est rattachée l'avenir du développement national.

En notre qualité de fonctionnaire du secteur des finances publiques, diplômée de l'institut d'économie douanière et fiscale, ce thème ne ferait qu'enrichir d'avantage nos connaissances dans ce domaine ;

La méthode employée dans notre recherche est une méthode hypothético-déductive, dans la mesure où nous avons émis des hypothèses sur lesquelles nous nous sommes appuyée pour aboutir à des déductions et conclusions.

Pour tenter de répondre à la problématique posée, nous avons jugé nécessaire de scinder le travail en trois chapitres divisés chacun en deux sections, comme suit :

- Le premier, sera consacré au cadre conceptuel de l'audit et des commandes publiques ;
- Le second, traitera le déroulement du contrôle préalable des dépenses publiques ;
- Le troisième et dernier chapitre, portera sur l'audit de conformité de la procédure de contrôle financier de la commande publique.

¹La Loi organique relative aux lois de finances est officiellement entrée en vigueur le 10 septembre 2018, avec sa publication dans le Journal officiel n° 53.

Chapitre I

**Cadre conceptuel de l'audit et des
commandes publiques.**

Introduction

Face à la multiplication des commandes publiques établies entre l'Etat et les opérateurs économiques privés ou publics, et dans un souci de préserver les deniers publics, la nécessité d'un contrôle rigoureux s'impose.

L'examen de la qualité de ce contrôle exercé sur les commandes publiques est nécessaire afin de s'assurer de la conformité de ce contrôle à la réglementation en vigueur.

Avant toute analyse, la méthodologie impose la présentation de différents concepts et définitions qui serviront de base pour notre étude. Ce chapitre a donc pour objectif de présenter les différents concepts liés à l'audit et aux commandes publiques.

Nous allons dans un premier temps présenter quelques notions de base sur l'audit notamment sa définition, ses acteurs, ses objectifs ...etc.

Dans un second temps, nous allons nous focaliser sur les commandes publiques en passant par leurs définitions et principes fondamentaux, leurs types, leurs modes de passation...etc.

Section 1 : Généralité sur l'audit

De la prévention de la fraude en passant par la détection des erreurs comptables jusqu'à l'analyse actuelle sur l'efficacité et l'efficience, la notion d'**audit** a considérablement évoluée.

L'audit est un domaine en pleine expansion, c'est un concept qui reste flou pour l'entrepreneur et les dirigeants d'entreprises, depuis quelques années on assiste au développement croissant des audits en tant que pratique courante au sein des organisations, en particulier les plus structurées (les filiales des sociétés multinationales, les organismes et les offices publiques).

L'audit est une notion complexe et multidimensionnelle. Il est donc nécessaire, pour éviter toute ambiguïté, de bien cerner ses contours théoriques. A cet effet, dans ce qui suit Nous allons procéder à la présentation des concepts de base relatifs à l'audit.

1. historique de l'audit

« Au début du moyen âge, les sumériens ont ressenti une nécessité de contrôle de la comptabilité des agents »¹. Mais « le mot « audit » n'est apparu que sous l'empire romain et plus spécifiquement dès le 3^{ème} siècle avant Jésus Christ »², où il était d'un sens plus large.

Etymologiquement le terme audit d'origine latine « auditus » signifie audition des questeurs qui étaient des fonctionnaires du trésor chargés de cette mission, ils étaient tenus de rendre compte oralement devant une assemblée composée d'auditeurs qui approuvaient par la suite le compte ; Ultérieurement, ce contrôle s'est développé suite aux efforts des anglais. De même ses objectifs, qui se sont axés principalement sur la détection de la fraude, progressivement vers la recherche d'erreurs puis à la publication d'opinion sur la validité des états financiers ; enfin, sur leurs régularités et sincérité.

Ce n'est qu'au XIX Siècle que les législateurs ont institué le contrôle des sociétés par des agents externes en raison du développement de l'industrie, du commerce, des banques et des assurances.

La charge qui pèse sur l'auditeur, reconnu en tant que garant des détenteurs des capitaux, à l'égard des abus des gestionnaires, dès le début du XX siècle et avec la crise de 1929 due à une mauvaise divulgation de l'information fiable, un accroissement des besoins du monde des affaires en audit s'est accrue.

Aux Etats Unis, et suite à cette crise, les sociétés cotées sont obligées de pratiquer l'audit par des membres de l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants).

« Tant au niveau national qu'international, la révision comptable, devenue audit, fait l'objet de travaux constants »³ qui ont donné naissance essentiellement aux normes internationales d'audit (les International Standards on Auditing : ISA). « De nos jours l'audit est une discipline transversale au centre des préoccupations des managers »⁴.

¹ H. VLAMINICK, « Histoires de la Comptabilité », éd Pragmos, Paris, 1979, P.17.

² J. RAFFEGEAU, F. DUBOIS et D. DE MENOVILLE, « L'audit opérationnel », éd PUF, Coll. Que sais-je ?, 1984, P.7.

³ Martial CHADEFEAU, « Audit fiscal », éd LITEC, Paris, 1987, P.10.

⁴ Stéphanie Thierry-Dubuisson, « L'Audit », éd la Découverte, Paris, 2009, P.3.

En Algérie, l'audit est d'utilisation récente. Après l'indépendance en 1962 la pratique de l'audit n'était connue qu'à travers les commissaires aux comptes et des experts comptables; même ces professionnels ne maîtrisaient pas assez cette discipline, car la plupart d'entre eux étaient des comptables ou des commis comptables au niveau des entreprises Algéro-françaises d'avant l'indépendance, et peu d'entre eux avaient des diplômes qualifiés à leur mission, à l'époque ils n'avaient pas d'organisation ou institution pour gérer cette profession.

L'année 1971 a été marquée par la création du conseil supérieur de la technique comptable (C.S.T.C), organe agissant sous la tutelle du ministère des finances ; depuis différents textes juridiques ont été promulgués afin d'organiser et de réglementer cette pratique.

Ce n'est qu'en 1992, que l'Algérie avait connu la création de l'Ordre National des Experts Comptables, des Commissaires aux Comptes et des Comptables agréés, élu par les professionnels de la comptabilité, cet organisme marqua le début de l'exercice libéral de la profession.

Toutefois, l'entreprise Algérienne n'avait connu qu'une seule interprétation du contrôle, celle du commissariat aux comptes, ou de l'expertise comptable (le contrôle externe : légal ou contractuel). Et ce jusqu'à la promulgation de la loi 88-01⁵, qui revendiquait de « l'audit d'entreprise ».

En ce sens, et face à une variété des besoins, « l'audit s'élargissait à d'autres domaines qui se sont révélés nécessaires avec l'évolution et la généralisation de nouveaux moyens de traitements de l'information »⁶.

2. Définitions de l'audit

Plusieurs définitions ont été proposées pour cerner au mieux une aussi vague notion. Nous allons nous contenter dans le cadre de notre travail de citer les définitions suivantes :

2.1 Définition de l'audit selon les normes ISO

L'audit est défini comme un « *Processus méthodique, indépendant et documenté permettant d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de*

⁵ La loi 88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques.

⁶ J.P. RAVALEC, « Audit Social et Juridique », éd les guides Montchrestien, Paris, 1986, P.3.

manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit (ensemble de politiques, procédures ou exigences utilisées comme référence) sont satisfaits »⁷.

2.2 Définitions de l'audit par les praticiens

Selon C.H. Gary, l'audit est « *un examen critique des informations fournies par l'entreprise* »⁸.

Cette définition qui s'avère restrictive et simpliste présente l'audit comme étant un diagnostic d'un ensemble de données fournies par l'entreprise, ce qui nous conduira à s'interroger sur les autres informations non fournies par cette définition.

Plus tard, l'Association Technique d'Harmonisation, qui regroupe vingt six (26) cabinets indépendants d'audit, d'expertise comptable et de conseil, qui s'intitule ATH, énonce la définition suivante: « *l'audit est l'examen d'information en vue d'exprimer sur cette information une opinion responsable et indépendante par référence à un critère de qualité, cette opinion doit accroître l'utilité de l'information* »⁹.

D'après cette seconde définition, l'audit est une évaluation d'un ensemble d'informations basées sur un critère de qualité qui est de nature à accroître ; autrement dit accroître son utilité et sa crédibilité.

L'audit «*met en évidence et mesure les principaux problèmes de l'entreprise ou de l'organisation à évaluer, il en évalue l'importance sous forme de coûts financiers ou d'écarts par rapport à des normes, en apprécie les risques qui en découlent, diagnostique les causes, exprime des recommandations acceptables en termes de coûts et de faisabilité pour améliorer le fonctionnement* »¹⁰.

Par conséquent, on constate que l'audit selon Ravalec identifie les problèmes rencontré par l'organisation, en évaluant leur importance sous forme d'écart par

⁷ Source: ISO 9000:2005, définition 3.9.4.

⁸ R. ZEROUAL, S. ENNAFAA, Mémoire de fin d'étude «Audit fiscal, Cas d'une société de distribution», Institut Supérieur de Comptabilité et d'Administration des Entreprises, 2010, P.13.

⁹ ATH, « Audit Financier », éd CLET, paris, 1983, P.18.

¹⁰ J.P. RAVALEC, op. cit., P.11.

rapport à une norme, pour aboutir à la formulation de recommandations visant à améliorer le fonctionnement de la structure auditée.

Et en fin A. MIKOL observe que « *l'audit est fondamentalement une étude critique qui a pour objet la vérification des comptes de l'entreprise et la qualité de sa gestion. La vérification des comptes dans le but de certification est appelée audit financier et l'étude d'une entreprise dans le but d'améliorer ses performances est appelée audit opérationnel* »¹¹.

2.3 Audit et contrôle

D'origine française, le mot contrôle se définit comme : « vérification, inspection, fiscalisation ou intervention. De même, il peut faire allusion à la maîtrise, à la commande et à la prépondérance, à la surveillance ou à la domination sur un système »¹².

Le terme contrôle est souvent associé à celui d'audit. La différence entre les deux concepts peut s'expliquer par référence à la théorie des ensembles puisque la mise en œuvre de l'audit implique l'application de différents contrôles. L'audit englobe ainsi l'ensemble des procédures et techniques de contrôle constituant l'examen approfondi par un professionnel et reposant sur une méthodologie.

Le contrôle se présente donc comme un outil d'audit. Néanmoins, ce dernier comprend une opinion qui est le résultat des contrôles effectués.

3. Typologie de l'audit

Les types d'audit peuvent être classés de plusieurs façons ; on retiendra dans notre étude les trois grandes catégories de classification suivantes : selon les statuts des auditeurs, selon la nature de l'audit et selon l'objectif de l'audit.

3.1 Classification selon les statuts des auditeurs.

Selon le critère du statut des auditeurs nous pouvons distinguer entre l'audit légal et l'audit contractuel.

3.1.1 Audit légal

« L'audit légal est un examen mené par un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion justifiée sur la régularité, la sincérité

¹¹ Alain MIKOL, « Les audits financiers », éd. d'Organisation, Paris, 1999, P.15.

¹² <http://lesdefinitions.fr/contrôle>, consulté le 25 décembre 2018 à 16h.

et l'image fidèle des états financiers d'une entreprise. Cette mission de vérification est menée par un commissaire aux comptes »¹³.

3.1.2 Audit contractuel

« L'audit contractuel peut être considéré comme une solution de rechange pour les entreprises ne possédant pas un service d'audit interne au sein de leur organisation. Ce type d'audit fait partie du dispositif du contrôle interne : il assure l'existence des procédures, de leur qualité intrinsèque, puis de la fiabilité de leur application par le personnel pour en rendre compte à la direction et au conseil d'administration »¹⁴. C'est donc une mission commandée par la direction générale pour un but précis dans la conduite du dispositif. La finalité de l'audit contractuel est le bon fonctionnement du contrôle interne. Contrairement au commissaire aux comptes, la mission de l'auditeur contractuel n'est pas définie par des dispositions légales, elle doit donc faire l'objet d'une précision concernant : les objectifs, les diligences, qualification et programme de travail des auditeurs. A cet effet, la signature d'un contrat ou d'une lettre de mission est impérative car ce document doit contenir toutes informations citées pour l'exercice de la mission.

3.2 Classification selon la nature de l'Audit :

Ce classement débouchera sur la distinction de deux types d'audit : Audit externe et Audit interne.

3.2.1 Audit externe

« On appelle « audit externe » l'audit comptable et financier, que la mission soit de certifier les états financiers ou de donner des conseils dans ce domaine »¹⁵.

L'audit externe est une mission de vérification réalisée en vue de certifier la sincérité et la régularité des comptes et exprime une opinion indépendante sur une situation déterminée à partir d'un référentiel préétabli. Il est exercé par un professionnel indépendant de l'entreprise qu'on nomme « commissaire aux comptes ».

¹³ Hamida CHIH, « contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises », thèse de doctorat, école doctorale de dauphine, université Paris Dauphine, Paris, 2016, P. 14.

¹⁴ Nguyen Hong Thai, « contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise », éd l'harmattan, Paris, 1999, P.185.

¹⁵ SCHICK Pierre, « Mémento d'audit interne, méthode de conduite d'une mission », éd. Dunod, Paris, 2007, P.52.

3.2.2 L'audit interne

L'audit interne en qualité de fonction support de toute organisation ; a été défini par l'IIA (Institute on internal of Auditors) et adopté par l'IFACI (Institut français du contrôle et de l'audit interne) comme suit: « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apportent des conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée »¹⁶.

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

3.3 Classification par objectif

Selon l'objectif poursuivi, nous pouvons faire la distinction entre l'audit de conformité et l'audit d'efficacité.

3.3.1 L'audit de conformité

« L'audit de conformité vise à déterminer si les activités, les opérations financières et les informations sont conformes au cadre législatif et réglementaire qui les régit. Il peut s'agir, dans ce contexte, de lois ou de résolutions budgétaires, d'autres textes législatifs, réglementaires ou contractuels applicables, ou d'autres règles spécifiques »¹⁷.

Cet audit est entrepris par rapport à un référentiel et c'est en cela que le travail de l'auditeur est relativement simple. L'auditeur s'étant informé sur tout ce qui devrait être (ce qu'il faudrait faire), signale au responsable les distorsions, les non applications évitables ou inévitables, les mauvaises interprétations des dispositions établies (dans ce qui est fait) ; il en analyse les causes et les conséquences et recommande ce qu'il convient de faire (ce qu'il faut faire) pour qu'à l'avenir les règles soient appliquées.

Le référentiel de l'audit se définit comme « un ensemble d'éléments de référence, une construction rationnelle extérieure à l'auditeur qui l'utilise, représentative d'une situation dont on peut rapprocher autant d'images

¹⁶ Ibid., P.5.

¹⁷ Manuel d'audit financier et d'audit de conformité, Cour des Comptes Européenne, 2012, P. 231.

comparables à chacun de ces éléments correspondants et relever des écarts significatifs de divers aspects de cette situation»¹⁸.

3.3.2 L'audit d'efficacité

« Il représente l'une des évolutions du rôle de l'auditeur interne qui émet une opinion, non seulement sur l'application des procédures, mais également sur leur qualité. Il s'est imposé au fur et à mesure que l'auditeur interne approfondissait son analyse dans la recherche des causes. L'audit d'efficacité englobe à la fois les notions d'efficacité et d'efficience, c'est pour cela qu'il serait plus cohérent de parler de l'audit de performance »¹⁹.

L'auditeur peut, non seulement, se prononcer sur la bonne application des règles, mais, aussi, sur leur qualité. L'appréciation de l'auditeur prend une ampleur plus importante que le référentiel préalablement établi. Dans cette démarche, l'auditeur interne est d'autant efficace que son professionnalisme, sa connaissance de l'entreprise et son savoir-faire dans la fonction auditée sont plus importants.

4 Les acteurs de toute démarche générale d'audit

L'audit est un « ménage à quatre », il met généralement en présence les intervenants suivants :

4.1 un prescripteur commanditaire, client de l'audit (P)

Le commanditaire de l'audit est l'organisme ou la personne demandant un audit. Une note précise que « le commanditaire peut être l'audité ou tout autre organisme qui a le droit réglementaire ou contractuel de demander un audit »²⁰.

4.2 Une entité auditable désignée « audité » (E)

une entité est constituée par un organisme, une organisation, un processus, une procédure, un système, une fonction, un projet, une activité, un poste...etc. L'entité est caractérisée par un référentiel d'exigences, base du questionnement d'une démarche générale d'audit.

¹⁸ VATIER.R, « L'Audit De La Gestion Sociale », éd d'organisation, paris, 1988.

¹⁹ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », éd. d'Organisation, Paris, 2006, P.49.

²⁰ définition donnée au paragraphe 3.6 de l'ancienne version de la norme NF ISO 19011 datant de 2005

4.3 un auditeur, professionnel reconnu, accepté par l'audité (OTI)

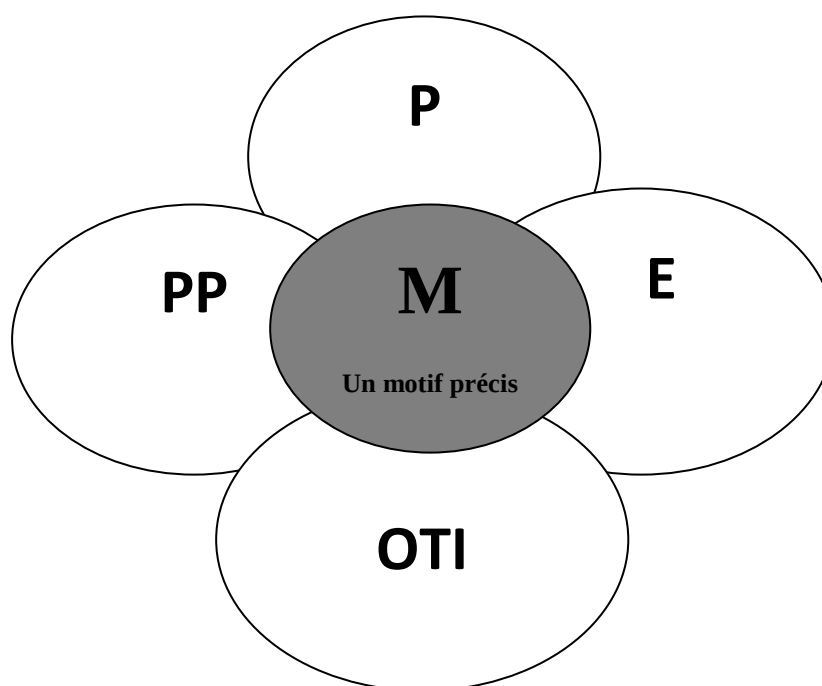
« Il peut être soit un individu, soit un organisme tiers indépendant selon un statut. Les auditeurs sont les auteurs de l'audit, ceux qui s'assurent de la conformité du bien, du service ou processus aux normes de références »²¹.

4.4 Des parties prenantes intéressées et désignées (PP)

« Toute organisation doit démontrer son engagement pour respecter la législation en vigueur, ceci incluant les exigences légales, les codes industriels, les normes organisationnelles ainsi que les bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise, l'éthique et les attentes des parties intéressées »²².

Dans ce qui suit nous allons présenter un schéma comportant les quatre acteurs de l'audit :

Figure 01 : les quatre acteurs de toute démarche générale d'audit



Source : Michel JONQUIERES, Michel JORAS, l'audit une même démarches intelligente pour tous, édition EMS, Caen, 2015, P5.

²¹ Benoit PIGE, « audit et contrôle interne », édition EMS, Caen, 2017, P. 62.

²² Michel JONQUIERES et Michel JORAS, « l'audit une même démarches intelligente pour tous », édition EMS Management et société, Caen, 2015, PP. 56-58.

5. Les techniques d'audit

« Il ya lieu de distinguer le recours à ces techniques eu égard de l'objectif poursuivi. On distingue quatre types d'approches »²³.

5.1 Les approches globales : parmi lesquelles nous pouvons citer :

a) Analyse économique et financière

C'est un ensemble de travaux préliminaires d'analyse sur les données chiffrées (principalement monétaires) de la fonction ou entité auditée qui permettent de :

- Situer l'entité auditée et comprendre son évolution et son contexte ;
- Situer l'importance du sujet demandé par le commanditaire à l'audit (enjeux et rôle stratégique pour l'organisation de tutelle) ;
- Situer les ordres de grandeur, connaître les chiffres significatifs, déterminer les seuils de matérialité.

Cette analyse économique et financière, nous permet de détecter certains risques globaux : ratios financiers et / ou évolution préoccupantes.

b) Volume et types de transactions

L'approche par les volumes et types de transactions permet de situer les enjeux du sujet audité par l'analyse de données statistiques (globales, non comptables, exprimées souvent par les quantités et non des valeurs monétaires).

Il s'agit par exemple du nombre de commandes fournisseurs, factures clients, articles en stocks, transactions informatiques, écritures comptables....etc. Ou encore des ratios : nombre de commandes par personne, taille moyenne d'une commande...etc.

c) Diagramme de circulation (flow charts)

C'est une représentation graphique décrivant la suite des opérations réalisées dans le cadre d'un processus.

²³ Ici nous reprenons les auteurs : Pierre SCHICK, Jacques VERA, Olivier BOURROUILH-PAREGE, « audit interne et référentiels de risques », éd DUNOD, Paris, 2014, PP. 188-218.

d) Grille de séparation des tâches

Cette grille permet de comprendre par rapport à la chronologie des opérations réalisées dans un processus ou une fonction, la répartition des responsabilités entre les différents acteurs à un instant donné.

5.2 Les approches par questionnaire

a) Interviews

L'interview est plus qu'un entretien, elle permet à l'auditeur d'appréhender les différents processus de l'organisation en posant des questions aux personnes impliquées dans le domaine audité.

b) Questionnaire administrés QCM- QO (a choix multiples ouverts) et questionnaires QCI (de contrôle interne)

Un questionnaire administré est une liste de questions auxquelles on doit répondre par écrit. Les réponses sont généralement reportées par l'auditeur, on parle alors de l'administration indirecte, mais il arrive que l'interrogé remplisse lui-même le questionnaire, on parle dans ce cas d'administration directe.

On peut classer les questionnaires administrés en deux grandes catégories : d'une part les questionnaires a choix multiples (QCM) ou le choix des réponses est limité ; d'autres part, les questionnaires ouverts (QO) ou le choix des réponses est illimité.

Un questionnaire de contrôle interne QCI sert principalement lors de la phase d'étude (prise de connaissance du sujet audité).

5.3 Les approches par vérification

Elles regroupent les pistes d'audit (audit trail), Observations physiques, les rapprochements et reconstitutions, Interrogation de fiches informatiques et sondage statistiques.

Cette première section nous a permis d'apporter les notions de base relatifs à l'audit qui constitue le premier axe principal de notre étude, notamment son historique, ses différentes définitions, sa typologie, les acteurs de toute démarche d'audit et enfin ses technique; tous les éléments exposés dans cette section serviront de base à notre mémoire, et nous permettrons de mieux maîtriser notre

thème, c'est la raison pour laquelle nous allons consacrer la section suivante à la présentation du cadre conceptuel du second axe principal de ce travail à savoir : les commandes publiques.

Section 2 : Généralité sur les commandes publiques

Face à la nécessité de protéger les deniers publics, l'Etat encadre la commande publique par une réglementation qui soumet les contrats utilisés pour l'achat public à des règles strictes, concernant notamment leur passation.

Les marchés publics sont régis actuellement par le décret présidentiel n° 15-247 du 16 septembre 2015 portant réglementation des marchés publics et des délégations de service public.

1. Définitions et principes fondamentaux des commandes publiques

Dans ce qui suit nous allons d'abord présenter les différentes définitions des commandes publiques, puis nous aborderons les principes fondamentaux régissant ces commandes.

1.1 Définitions des commandes publiques

Il existe plusieurs définitions de la commande publique parmi lesquelles on présentera les trois définitions suivantes :

- A. Les commandes publiques sont définies comme un « Acte par lequel l'Administration demande une prestation selon des conditions financières et un délai précis »²⁴.
- B. « Terme générique désignant l'ensemble des travaux, des fournitures, des services et des études commandés par une personne publique à un opérateur économique, contre un paiement, et destinée à satisfaire les besoins de la collectivité publique »²⁵.
- C. La commande publique désigne « une opération par laquelle une entreprise ou une personne physique - l'acheteur - acquiert auprès d'une autre entreprise ou d'une personne physique - le vendeur - la propriété de biens ou

²⁴ Manuel des procédures de contrôle des dépenses engagées, ministère des finances, direction générale du budget, Alger, 2007, P217.

²⁵ BOULIFA Brahim, « Marchés Publics ; dictionnaire thématique », édition BERTI, Alger, 2013, P. 17.

le bénéfice d'une prestation de service en contrepartie d'un règlement, dans des conditions négociées, d'un montant déterminé qu'elles ont accepté »²⁶.

1.2 Principes fondamentaux des commandes publiques

Ce sont les règles régissant la passation des commandes destinées à assurer leurs efficacités et la bonne utilisation des fonds publics dans le respect de la réglementation des marchés publics.

En vertu de l'article 05 du décret présidentiel n° 15-247 du 16 septembre 2015 portant réglementation des marchés publics et des délégations de service public , qui concerne toutes les commandes publiques quel que soit leurs montants quel que soit leurs objets et quel que soit la personne publique contractante : « En vue d'assurer l'efficacité de la commande publique et la bonne utilisation des fonds publics, les marchés publics (les commandes publiques au sens large) doivent respecter les principes suivants :

- A. de liberté d'accès à la commande publique ;
- B. d'égalité de traitement des candidats ;
- C. et de transparence des procédures».

2. Les types de commandes publiques et modes de leurs passations

Compte tenu du montant de la commande; le critère de distinction le plus important, les commandes publiques peuvent être classées en deux types distincts non seulement en montant mais aussi en terme de modes de passation et de procédure de contrôle, on trouve donc :

- les commandes publiques atteignant le seuil de passation des marchés publics ;
- Et celles n'atteignant pas ce seuil.

2.1 Les commandes publiques atteignant le seuil de passation des marchés publics

«Les marchés publics sont des contrats écrits au sens de la législation en vigueur, passés à titre onéreux avec des opérateurs économiques, dans les

²⁶ J.P. DENIS, A.C. MARTINET, A. SILEM, « Lexique de gestion et de management », éd. Dunod, Paris, 2016, P.8.

conditions prévues dans le présent décret, pour répondre à des besoins du service contractant, en matière de travaux, de fournitures, de services et d'études »²⁷.

Le seuil²⁸ de passation obligatoire est le suivant:

- Un montant supérieur à douze millions de dinars en toutes taxes comprises (12.000.000DA/TTC) pour tout contrat ou commande ayant pour objet la réalisation de travaux ou l'acquisition de fournitures ;
- Un montant supérieur à six millions de dinars en toutes taxes comprises (6.000.000DA/TTC) pour tout contrat ou commande ayant pour objet des prestations d'études ou de services.

2.1.1 Les différents types de marchés publics²⁹

Il existe quatre types de marchés publics:

- A. Le marché de travaux :** a pour objet la réalisation d'un ouvrage ou des travaux de bâtiment ou de génie civil, par un entrepreneur, dans le respect des besoins déterminés par le service contractant, maître de l'ouvrage. Il englobe la construction, la rénovation, l'entretien, la réhabilitation, l'aménagement, la restauration, la réparation, le confortement ou la démolition d'un ouvrage ou partie d'ouvrage, y compris les équipements associés nécessaires à leur exploitation.
- B. Le marché de fournitures :** a pour objet l'acquisition, la location ou la location-vente, avec ou sans option d'achat, par le service contractant, de matériels ou de produits, quelque soit leur forme, destinés à satisfaire les besoins liés à son activité, auprès d'un fournisseur.
- C. Le marché d'études :** a pour objet de réaliser des prestations intellectuelles.

Le marché public d'études peut être conclu, à l'occasion d'un marché public de travaux. Dans ce cas il recouvre notamment les missions de contrôle technique ou géotechnique, de maîtrise d'œuvre et d'assistance au maître de l'ouvrage.

²⁷ Article 02 du décret présidentiel n° 15-247 du 16 septembre 2015 portant réglementation des marchés publics et des délégations de service public.

²⁸ Article 02 du code des marchés publics.

²⁹ Ibid., article 29.

D. Le marché de services : conclu avec un prestataire de services. A pour objet de réaliser des prestations de services. C'est un marché public autre que le marché de travaux, de fournitures ou d'études.

2.1.2 Modes de passation des marchés publics

« Les marchés publics sont passés selon le mode de l'appel d'offres qui constitue la règle générale ou le mode du gré à gré qui constitue un mode dérogatoire »³⁰.

2.1.2.1 Le mode de l'appel d'offres

« Il s'agit de la procédure visant à obtenir les offres de plusieurs soumissionnaires entrant en concurrence et à attribuer le marché, sans négociation, au soumissionnaire présentant l'offre jugée économiquement la plus avantageuse sur la base de critères de choix objectifs, établis préalablement au lancement de la procédure »³¹.

A. Les formes de l'appel d'offres

Le mode de l'appel d'offres peut se faire sous les cinq (05) formes, à savoir :

- a) **L'appel d'offres ouvert** : est « la procédure selon laquelle tout candidat qualifié peut soumissionner »³².
- b) **L'appel d'offres ouvert avec exigence de capacités minimales** : est la procédure selon laquelle tous les candidats répondant à certaines conditions minimales d'éligibilité, préalablement définies par le service contractant, avant le lancement de la procédure, peuvent soumissionner.
- c) **L'appel d'offres restreint** : est « une procédure de consultation sélective, selon laquelle seuls les candidats préalablement présélectionnés sont invités à soumissionner »³³.
- d) **Le concours** : est « la procédure de mise en concurrence d'hommes de l'art, pour le choix, d'un plan ou d'un projet, conçu en réponse à un programme établi par le maître d'ouvrage, en vue de la réalisation d'une opération comportant des aspects techniques, économiques, esthétiques ou artistiques

³⁰ Article 39, op.cit., p21.

³¹ Article 40, Op.cit., p21.

³² Article 43, op.cit., p21.

³³ Article 45. Op.cit., p21.

particuliers»³⁴. Le marché est attribué, après négociation, au lauréat qui a présenté l'offre économiquement la plus avantageuse.

B. Déroulement de la procédure d'appel d'offres

La procédure de l'appel d'offres s'effectue suivant les étapes suivantes quel que soit la nature du marché:

- a) Elaboration du cahier des charges de l'appel d'offres à soumettre au visa de la commission des marchés compétente qui constitue un organe de contrôle a priori des marchés publics ;
- b) Publication de l'avis d'appel d'offres dans la presse (au moins dans 2 quotidiens nationaux) et au Bulletin Officiel des Marchés de l'Opérateur Public (BOMOP) ;
- c) dépôt des offres par les soumissionnaires qualifiés ;
- d) Ouverture des plis et évaluation des offres par la commission d'ouverture des plis et d'évaluation des offres ;
- e) Attribution provisoire du marché (avis d'attribution provisoire à publier dans les mêmes organes qui ont publié l'avis d'appel d'offres) ;
- f) Présentation du projet de marché au visa de la commission des marchés compétente ;
- g) En cas de visa par la Commission des marchés compétente, le service contractant soumet le projet de marché au visa du contrôleur financier ;
- h) Une fois ces procédures terminées, le service contractant procède à la signature du marché et à la notification d'un Ordre De Service (ODS) de démarrage des prestations adressé au cocontractant.

2.1.2.2 Le mode du gré à gré

C'est « la procédure d'attribution d'un marché à un partenaire cocontractant sans appel formel à la concurrence³⁵ ».

Le mode du gré à gré peut revêtir les deux formes suivantes :

- La forme d'un gré à gré simple ;
- La forme d'un gré à gré après consultation : cette consultation est organisée par tous moyens écrits appropriés.

³⁴ Article 47. Op.cit., p21.

³⁵ Article 41, op.cit., P21.

A. Le gré à gré simple :

Le gré à gré simple³⁶ se justifie dans les situations suivantes:

1. quand les prestations ne peuvent être exécutées que par un opérateur économique unique qui détient soit une situation monopolistique, soit pour protéger un droit d'exclusivité, soit pour des considérations techniques ou, culturelles et artistiques ;
2. en cas d'urgence impérieuse motivée par un péril menaçant un investissement, un bien du service contractant ou l'ordre public, ou un danger imminent que court un bien ou un investissement déjà matérialisé sur le terrain, et qui ne peut s'accommoder des délais des procédures de passation des marchés publics;
3. dans le cas d'un approvisionnement urgent destiné à sauvegarder les besoins essentiels de la population ;
4. quand il s'agit d'un projet prioritaire et d'importance nationale qui revêt un caractère d'urgence, et qui ne peut s'accommoder des délais des procédures de passation des marchés publics. Dans ce cas, le recours à ce mode de passation exceptionnel, doit être soumis à l'accord préalable du conseil des ministres, si le montant du marché est égal ou supérieur à dix milliards de dinars (10.000.000.000 DA), et à l'accord préalable pris en réunion du Gouvernement, si le montant du marché est inférieur au montant précité ;
5. quand il s'agit de promouvoir la production et/ou l'outil national de production. Dans ce cas, le recours à ce mode de passation exceptionnel, doit être soumis à l'accord préalable du Conseil des ministres, si le montant du marché est égal ou supérieur à dix milliards de dinars (10.000.000.000 DA), et à l'accord préalable pris en réunion du Gouvernement, si le montant du marché est inférieur au montant précité;
6. quand un texte législatif ou réglementaire attribue à un établissement public à caractère industriel et commercial un droit exclusif pour exercer une mission de service public ou lorsque ce dernier réalise la totalité de ses activités avec les institutions et les administrations publiques et avec les établissements publics à caractère administratif.

³⁶ Article 49 du code des marchés publics

a) La procédure de gré à gré simple

Dans le cadre de cette procédure³⁷, le service contractant doit:

- déterminer ses besoins ;
- vérifier les capacités de l'opérateur économique ;
- retenir un opérateur économique qui présente une offre économiquement avantageuse ;
- organiser les négociations avec l'opérateur économique;
- fonder la négociation de l'offre financière sur un référentiel des prix.

B. Le gré à gré après consultation

Le gré à gré après consultation³⁸ se justifie dans les situations suivantes :

1. quand l'appel d'offres est déclaré infructueux pour la deuxième fois ;
2. pour les marchés d'études, de fournitures et de services spécifiques dont la nature ne nécessite pas le recours à un appel d'offres. La spécificité de ces marchés est déterminée par l'objet du marché, le faible degré de concurrence ou le caractère secret des prestations ;
3. pour les marchés de travaux relevant directement des institutions publiques de souveraineté de l'Etat ;
4. pour les marchés déjà attribués, qui font l'objet d'une résiliation, et dont la nature ne s'accommode pas avec les délais d'un nouvel appel d'offres ;
5. pour les opérations réalisées dans le cadre de la stratégie de coopération du Gouvernement, ou d'accords bilatéraux de financement concessionnels, de conversion de dettes en projets de développement ou de dons, lorsque lesdits accords de financement le prévoient.

2.2 Les commandes publiques inférieures au seuil de passation des marchés publics

« Tout marché public dont le montant estimé des besoins du service contractant est égal ou inférieur à douze millions de dinars (12.000.000 DA) pour les travaux ou les fournitures, et six millions de dinars (6.000.000 DA) pour les études ou services».

³⁷ Article 50, op cit., P21.

³⁸ Article 51 du code des marchés publics,

La personne publique peut traiter sans se soumettre au formalisme prévu par la réglementation des marchés publics pour la satisfaction de ses besoins en matière de travaux, fourniture, service et études dont les dépenses totales, en toutes taxes comprises, n'excèdent pas les seuils de passation des marchés publics.

Dans ce qui suit nous allons subdiviser les commandes publiques inférieures au seuil de passation des marchés publics en cinq types :

2.2.1 Les commandes publiques inférieures au seuil de passation des marchés publics et supérieur à 500.000 DA pour les travaux et fournitures et à 200.000 DA pour les études et services

Ce type de commandes doivent faire l'objet d'une procédure appelée consultation ; c'est-à-dire, d'une publicité adéquate et la consultation, par écrit, d'opérateurs économiques qualifiés, pour le choix de l'offre économiquement la plus avantageuse.

2.2.1.1 La procédure de consultation

Tout contrat ou commande publique dont le montant n'atteint pas le seuil de passation des marchés publics préalablement cité n'est pas soumis aux formalités prescrites pour les marchés publics, néanmoins la consultation des candidats pour le choix de la meilleure offre est obligatoire, dans ce qui suit nous présenterons cette procédure d'abord du point de vue de la réglementation, puis nous évoquerons comment s'effectue cette procédure dans la pratique.

A. Du point de vue de la réglementation

Aucun formalisme n'est exigé concernant cette procédure, le code des MP a abordé cette procédure à travers la sous section 02 « procédures adaptées », qui nous donne quelques orientations, cependant on dispose de l'avis juridique de la division des MP N° 319 MF/DMP/2013 du 11/06/2013 qui énonce ce qui suit: « Aucun formalisme n'est exigé, lors de la mise en œuvre de la consultation, sauf à :

- Détailler la commande ;
- Consulter trois prestataires qualifiés ;

- Retenir la meilleure offre en terme de qualité et de prix ;
- Organiser la procédure de consultation, en fonction de la nature du besoin à satisfaire et en tenant compte du nombre de prestataires susceptibles d'y répondre, dans le respect des dispositions de l'article 3 du DP portant réglementation des MP ;
- Joindre à l'engagement de la dépense un rapport de présentation justifiant la consultation et le choix du prestataire retenu ;
- En dehors de la conformité des exigences précitées, lors du choix du prestataire, le service contractant est seul compétent pour l'élaboration des procédures internes d'attribution des commandes dont le montant est inférieur au seuil obligatoire des MP ;
- Lesdites procédures sont établies au préalable et sont opposables au service contractant et aux prestataires».

B. La procédure de consultation dans la pratique

Cette consultation est organisée dans le respect des principes fondamentaux des marchés publics, comme suit :

a) L'élaboration du cahier des charges : (facultatif) ;

Ce document est établi par le service contractant avant la mise en concurrence des candidats et il est porté à la connaissance de tous les concurrents.

Il englobe les éléments constitutifs de la consultation. Le cahier des charges doit indiquer de façon claire et précise les prestations à réaliser, les biens à fournir, le lieu de livraison ou d'installation, les exigences des garanties et d'entretien ainsi que toutes les conditions qui s'y rapportent.

Ce document est facultatif il peut être remplacé par un devis quantitatif et estimatif ou facture proforma.

b) Elaboration d'un avis de consultation portant :

- ✓ L'identité du service contractant ;
- ✓ L'objet de la consultation ;
- ✓ La date de son lancement ;
- ✓ La date limite de dépôt des offres qui est la date de l'ouverture des plis ;
- ✓ La durée de préparation des offres ;

- ✓ La durée de validité des offres ;
- ✓ Les documents constitutifs de l'offre à déposer (copie du registre de commerce, immatriculation fiscale, bordereau des prix unitaire...etc.).

c) Affichage de l'avis de consultation ;

pour la mise en compétition des candidats dans certaines administrations publique, telles que les daïras, les communes ou les chambres du commerce, ou bien le service contractant peut consulter les entreprises spécialisées dans le domaine objet de la consultation par téléphone ou par faxe de l'avis de consultation.

d) Dépôt des offres ;

La date et l'heure de dépôt des offres sont mentionnées dans le cahier des charges et dans l'avis de consultation. Les plis doivent parvenir avant la date limite de dépôt des offres.

e) Ouverture des plis et évaluation des offres ;

Qui est assurée par la commission d'ouverture des plis et évaluation des offres du service contractant. La commission ouvre les plis dans le cadre d'un procès-verbal signé par ses membres, séance tenante ou les soumissionnaires ou leurs représentants dûment mandatés peuvent assister à la réunion de la commission d'ouverture des plis.

Lors de l'évaluation des offres la commission élimine, dans un premier temps, les offres non conformes au cahier des charges et analyse, ensuite elle examine les offres restantes en procédant comme suit:

- Examen des offres techniques;
- Examen des offres financières des soumissionnaires pré qualifiés et choix, conformément au cahier des charges, de l'offre la moins distant, lorsqu'il s'agit de prestations courantes, ou de l'offre la mieux disant, lorsqu'il s'agit de prestations techniquement complexes.

f) Attribution provisoire de la consultation

Le contrat de consultation est attribué au soumissionnaire dont l'offre est le moins ou le mieux disant en fonction de la nature des prestations, cette attribution deviendra définitive après la clôture du délai des recours qui est généralement de

10 jours, l'attribution est notifiée au soumissionnaire retenu qui signera le contrat de consultation.

g) Présentation du projet de contrat (consultation) au visa du CF

- ✓ Elaboration d'un rapport de présentation détaillé justifiant d'une part la consultation effectuée, et d'autre part le choix du partenaire retenu.
- ✓ Présentation du contrat, le cas échéant ou du devis ou de la facture pro forma ;
- ✓ Présentation d'une fiche d'engagement accompagnée d'un bordereau d'envoi cacheté par le bureau d'ordre du service du CF portant la date de l'arrivée du dossier.

h) L'avis de consultation (facultatif)

Une fois toutes ces procédures terminées et le visa du CF obtenu, le service contractant procède à la signature du contrat et à la notification au service cocontractant d'un Ordre De Service (ODS) de démarrage d'exécution des prestations.

2.2.2 Les commandes publiques dont les montants sont inférieures à 1.000.000DA pour les travaux et fournitures et à 500.000 DA pour les études ou les services

« Les commandes dont les montants cumulés, par nature de prestations, travaux, fournitures, études ou services, durant le même exercice budgétaire, sont inférieurs à un million de dinars (1.000.000 DA) pour les travaux ou les fournitures et à cinq cent mille dinars (500.000 DA) pour les études ou les services, ne font pas, obligatoirement, l'objet d'une consultation»³⁹. Ce genre de commandes publiques constituent des dépenses dont les montants sont faibles qui se concrétisent par des factures proforma, des bons de commandes ou des devis quantitatif et estimatif.

Conclusion

En guise de conclusion de ce chapitre, qui a présenté le cadre conceptuel et théorique des notions de base de ce travail de recherche à savoir : l'audit et les

³⁹ Article 21, op.cit., p21.

commandes publiques. La présentation de ces deux volets principaux de notre étude sera utile au développement de notre réflexion ultérieure, et nous facilitera la construction de notre analyse.

Dans la nécessité de protéger les deniers publics, l'Etat encadre la commande publique par une réglementation qui soumet les contrats, utilisés pour l'achat public à des règles strictes, concernant notamment leur passation et leur exécution.

Afin de superviser ces opérations, les agents publics exercent un contrôle sur l'ensemble de ces commandes dans la mesure d'assurer leur conformité aux lois et règlement notamment aux dispositions du décret présidentiel 15-247 du 20 septembre 2015 portant réglementation des marché publics et délégation de services publics et le décret exécutif N°92-414 du 14 novembre 1992, modifié et complété, relatif au contrôle préalable des dépenses engagées.

Vu l'importance des montants de ces commandes publiques figurant au budget de l'Etat, il est primordial de mettre en place un contrôle rigoureux préalable à l'exécution des dépenses publiques pour éviter tout abus possible.

Chapitre II

**Le contrôle préalable des dépenses
engagées.**

Introduction

Le contrôle des finances de l'Etat est l'une des opérations prises en charge par les pouvoirs publics ayant pour principale mission de protéger les deniers publics. Il s'agit d'un contrôle a priori qui vérifie la régularité de la dépense publique et sa conformité vis-à-vis de la réglementation en vigueur. Ce contrôle est de nature préventif, car il vérifie la dépense publique en état de projet, cela dans un souci de protéger les finances de l'Etat de tous les abus possibles. Il s'agit de mettre en relief dans la pratique toutes les étapes de passation et de contrôle des commandes publiques.

Dans ce chapitre nous allons d'abord, donner une vision globale sur le contrôle financier, sa définition, l'historique de sa création, les missions du contrôleur financier, les formes de contrôle exercé par le CF...etc. Ensuite nous aborderons dans le détail toutes les étapes de la procédure de contrôle exercé par le contrôleur financier en passant par le contenu du contrôle, les sanctions du contrôle préalable des dépenses engagées, les sanctions du contrôle...etc.

Section1 : présentation générale du Contrôle financier

Le contrôle financier est un contrôle a priori de nature préventif exercé par un agent public appelé contrôleur financier sur les dépenses publiques engagées. Ce sont les dispositions du DE N°92-414 du 14 novembre 1992, modifié et complété relatif au contrôle préalable des dépenses engagées, qui régissent ce contrôle préalable des opérations d'engagement.

1. Historique et définition du contrôle financier

La fonction d'audit a connu ces dernières années un développement considérable, dans le domaine comptable et financier des entreprises et établissements financiers. Elle s'impose aujourd'hui comme un instrument de management incontournable. Alors, il est nécessaire de présenter sa dimension historique, sa définition ainsi que ses particularités.

1.1 Historique du contrôle financier en Algérie

L'origine du contrôle « est apparu aux XIX siècle en France avec l'ampleur qu'a connu les dépassements de crédits l'ors de l'engagement des dépenses par

rapport aux disponibilités, et ce malgré les tentatives du ministre des finances pour placer depuis le début de ce siècle les ordonnateurs sous son contrôle »⁴⁰.

L'Algérie n'a connu la fonction de contrôle financier qu'en 1950 avec le décret 50/1431 du 13 Novembre 1950 en application duquel, furent créés trois services de contrôle au niveau national.

Après l'indépendance, la réglementation française a continué d'être appliquée jusqu'en 1964 où le nombre des services de contrôle s'est accru pour atteindre treize (13) services dispersés au niveau national. Notons que durant cette période, le problème de manque des personnels qualifiés a pris de l'ampleur surtout, après le départ des cadres dirigeants français.

En 1969, le décret 69/165 relatif au contrôle préalable des contrôleurs financiers secondaires a transféré cette mission au trésor. En 1973 furent fixées les conditions requises pour occuper le poste de contrôleur financier. Ce n'est qu'en 1983 que, la circulaire du 01 juin 1983 portant sur l'organisation des services du contrôle financier limitant le nombre des bureaux qu'il comporte à trois (03).

La loi 90/21 relative à la comptabilité publique, a elle aussi, mit en application plusieurs dispositions relevant du contrôle financier en plus, du décret 92/414 relatif au contrôle préalable des dépenses publiques, lequel a organisé les missions et interventions du contrôleur financier considéré comme l'événement réglementaire le plus important dans ce domaine.

1.2 Définition et particularités du contrôle financier

Etant un axe principal de notre étude, et vu son importance dans la compréhension de notre travail, le concept de contrôle financier doit être défini tout en présentant ses particularités.

1.2.1 : Définition du contrôle financier

Le contrôle du CF s'intitule « Le contrôle préalable des dépenses engagées », il s'agit d'un contrôle administratif, à priori et de régularité. Il est a priori, parce qu'il est exercé avant l'accomplissement des actes administratifs; c'est-à-dire, avant l'exécution de la dépense. Il est aussi, un contrôle de régularité,

⁴⁰ Michel BOVIER & al, « revue française des finances publiques : Le contrôle des finances locales : perspectives », éd l'extenso, Paris, 1993. P.4.

étant donné qu'il ne se base pas sur l'opportunité, donc il est défini comme « l'obligation de soumettre un acte, une décision administrative à l'examen d'une autorité de contrôle avant que cet acte ou cette décision ne soit pris »⁴¹.

1.2.2: Les particularités du contrôle préalable des dépenses engagées

En comparant le contrôle préalable des dépenses engagées aux autres types de contrôle, nous constatons qu'il est caractérisé comme suit :

- Contrôle préventif de la régularité: Le CF intervient dans la première phase du circuit de la dépense publique, *a priori* ; ceci constitue son aspect préventif. Dans ce cadre, il apprécie la régularité de la dépense, laquelle permettra son exécution légale ;
- Contrôle prohibitif : Le visa du CF a un caractère prohibitif car, aucune dépense ne peut être exécutée si elle n'est pas visée au préalable.

2. Les missions du contrôleur financier

« Le contrôleur des dépenses engagées, appelé contrôleur financier, est chargé, au nom du Ministre des finances, gardien des deniers publics, de s'assurer de la régularité de l'emploi des crédits budgétaires mis à la disposition de l'ordonnateur et d'empêcher, au stade de l'engagement de la dépense publique, que les irrégularités ne produisent leurs effets »⁴².

Nous allons d'abord présenter les missions du contrôleur financier, puis nous présenterons brièvement des missions du contrôleur financier adjoint.

2.1 Contrôleur financier

Le contrôleur financier dirige le service du contrôle financier, et selon l'article 11 du D.E N°11-3814 qui étale les **conditions de nominations** : le contrôleur financier est nommé par arrêté du ministre chargé des finances parmi les fonctionnaires de la DGB qui justifient un certain nombre d'années de service effectif dans l'administration du budget ; **cinq (5) ans** pour les inspecteurs-analystes en chef du budget et les inspecteurs-analystes centraux du budget. **Sept**

⁴¹ AIT ISSAD Samir, « Le Contrôle Préalable des Dépenses Engagées des Communes : état des lieux et perspectives », mémoire de fin d'études, Institut d'Economie Douanière et Fiscal, Koléa, 2011, P.3.

⁴² Manuel des procédures de contrôle des dépenses engagées, op.cit, P19.

(7) ans pour les inspecteurs-analystes principaux du budget et dix (10) ans pour les inspecteurs-analystes du budget et les administrateurs.

En vertu des dispositions de l'article 10 du DE N°11-381 du 21 novembre 2011 relatif aux services du contrôle financier qui a pour objet de fixer les attributions, l'organisation et le fonctionnement du service du contrôle financier, la principale mission du CF est de veiller à l'application de la législation et de la réglementation relatives à la dépense publique.

Il est chargé notamment de :

- d'organiser, de diriger et d'animer les activités du service du contrôle financier ;
- de mettre en œuvre les dispositions légales et réglementaires en matière de contrôle des dépenses engagées ;
- d'assumer toute autre mission découlant des processus budgétaires ;
- de représenter le ministre chargé des finances auprès des commissions des marchés publics, auprès des conseils d'administration des conseils d'orientation des établissements publics à caractère administratif et autres établissements ;
- d'élaborer des rapports annuels des activités et comptes-rendus périodiques exhaustifs destinés au ministre chargé des finances ;
- d'exécuter, sur décision du ministre chargé des finances, toutes missions de vérification ou de contrôle portant sur les aspects inhérents à l'application de la législation et de la réglementation relatives aux finances publiques ;
- d'exercer le pouvoir hiérarchique sur le personnel placé sous son autorité et de l'encadrer ;
- de participer à la vulgarisation de la législation et de la réglementation liées aux dépenses publiques ;
- de participer aux études et analyses des textes législatifs et réglementaires initiés par la direction générale du budget et ayant un impact sur le budget de l'Etat et/ou sur les budgets des collectivités locales et organismes publics;

- d'établir une évaluation annuelle et périodique de l'activité du contrôle financier;
- d'assister toute mission de vérification et d'évaluation de ses services dans le cadre du programme arrêté par la direction générale du budget ;
- de conseiller, sur le plan financier, les ordonnateurs en vue d'assurer une meilleure efficacité et efficience de la dépense publique ;
- de contribuer aux travaux préparatoires du budget dont il a la charge et d'assurer son suivi et son évaluation ainsi que de proposer toute mesure nécessaire permettant une gestion efficace et efficiente des dépenses publiques ;
- de fixer les taches du contrôleur financier adjoint sous son autorité, à l'exclusion de certaines missions, selon des modalités fixées par arrêté du ministre chargé du budget.

Outre les missions qui sont conférées au contrôleur financier dans le cadre d'un contrôle préalable des dépenses engagées, « il se charge également de tenir des registres de consignation de visas et des rejets, de tenir une comptabilité des effectifs budgétaires et des engagements de dépenses, de conseiller au plan financier l'ordonnateur »⁴³.

« Le contrôleur financier est personnellement responsable du fonctionnement de l'ensemble des services placés sous son autorité, des visas qu'il délivre et des rejets qu'il notifie »⁴⁴.

2.2 : Contrôleur financier adjoint

Selon l'article 14 du D.E N° 11-381 le CF adjoint est **nommé** par arrêté du Ministre chargé du Budget parmi les fonctionnaires de la DGB qui justifient un certain nombre d'année de service effectif dans l'administration du budget ; **trois (3) ans** pour les inspecteurs analystes en chef du budget et les inspecteurs-analystes centraux du budget. **Cinq (5) ans** pour les inspecteurs-analystes principaux du budget et huit **(8) ans** pour les inspecteurs-analystes du budget et les administrateurs.

⁴³ Article 15 du décret exécutif n°09-374 relatif au contrôle préalable des dépenses engagées, du 16 novembre 2009, P 5.

⁴⁴ Ibid., article 21.

Selon l'article 13 du même décret exécutif le CF adjoint est chargé sous l'autorité du CF, de veiller à l'application de la législation et de la réglementation relatives à la dépense publique.

Les contrôleurs financiers assistés de contrôleurs financiers adjoints exercent ce qu'on appelle « Le contrôle préalable des dépenses engagées ».

3. Rôle du contrôleur financier

Le contrôleur financier joue un triple rôle déduit de ses missions édictées par la réglementation.

3.1 : En tant que contrôleur

Le contrôle consiste à apprécier la régularité des opérations d'engagement effectuées. Ainsi, le contrôleur financier vise toutes les propositions d'engagements après vérification de la régularité de la dépense (non pas son opportunité) dans le cas échéant, il doit motiver son rejet.

3.2 : En tant que comptable

Le contrôleur financier tient une comptabilité des engagements pour les dépenses de fonctionnement et d'équipement. Il est aussi chargé d'assurer la tenue et le suivi des effectifs par chapitre budgétaire et tenir des registres de consignation des visas et des rejets.

3.3 : En tant que représentant, informateur et conseiller

Le contrôleur financier participe avec les ordonnateurs et les services, aux prévisions budgétaires, aux travaux afférents à la préparation et aux discussions du budget. En tant que **représentant**, il représente le Ministre des finances auprès des commissions des marchés publics ainsi qu'auprès des conseils d'administration, d'orientation des organismes et des E.P.A. S'agissant de son rôle d'**informateur**, il transmet au Ministre chargé du budget des situations périodiques destinées à renseigner ses services compétents sur l'évolution des engagements de dépenses et des effectifs et propose des avis ayant pour objet notamment, une meilleure exécution des marchés publics par les ordonnateurs. Enfin, pour son rôle de **conseiller** de l'ordonnateur, Le CF collabore avec les ordonnateurs en vue de la

bonne exécution du budget annuel, par ses conseils et observations, dans les aspects financiers de ses missions.

3.4 : Les règles à respecter par le contrôleur financier lors de l'exercice de ses fonctions

Il est tenu lors de l'exercice de ses fonctions de respecter un ensemble de règles notamment :

- a) **La compétence professionnelle** : Cette qualité devrait exister chez les contrôleurs financiers qu'ils soient principaux ou adjoints ainsi que l'ensemble des fonctionnaires de l'administration, cela implique une formation adéquate avant et au courant de l'exercice des fonctions.
- b) **L'indépendance** : Le contrôleur financier entretient des relations avec les différents services de la wilaya et contrôle plusieurs activités. Il est de ce fait, sensé être indépendant afin de ne subir aucune pression ; cela nécessiterait de l'égalité et l'intégralité dans l'application des règles de contrôle et surtout, un sens de conscience professionnelle assidu.
- c) **Attribuer le soin nécessaire** : c'est « une obligation que devrait respecter tout fonctionnaire de l'Etat afin d'assurer la réalisation des missions qui lui sont confiées »⁴⁵.

3.5 Principes et objectifs du contrôle financier

Nous évoquerons d'abord les principes du contrôle financier puis nous passerons aux objectifs de ce dernier.

3.5.1 Les principes du contrôle financier

Le contrôle des dépenses engagées s'applique dans le respect de plusieurs principes dont :

- 1) **Le principe de légalité** : l'opération de contrôle est en fait une vérification de :
 - l'existence de la dépense, puisque cette dernière doit être citée expressément par la loi ;
 - l'application de la loi, des formes et des procédures qui y sont précisées et cela dans chaque phase de l'exécution de la dépense.

⁴⁵ HACHI Makhoulouf, « Le contrôle préalable des dépenses engagées », Rapport de stage, institut d'économie douanière et fiscal, Koléa, juillet 2009, P25.

- 2) **Le principe de rendement** : un contrôle « rationnel » devrait assurer moins de dépenses pour le plus d'efficacité possible.
- 3) **Le principe d'efficacité** : Il faut que le contrôle mène à une rationalisation des choix budgétaires de l'Etat.

3.5.2 Les objectifs du contrôle financier

D'autre part, un contrôle efficient devrait atteindre les objectifs pour lesquels il a été conçu, il s'agit de :

- protéger les finances de l'Etat de tous les abus possibles ;
- garantir que les actes de dépenses de l'Etat soient accomplis dans les règles en vigueur ;
- assurer une exploitation efficace des deniers publics ;
- découvrir toutes les erreurs ou la fausse application des lois et procédures.

4. Les formes de contrôle exercées par le contrôleur financier

Le contrôleur financier exerce un contrôle dit à priori et un contrôle dit à postériori.

4.1 Le contrôle à priori

Dans sa forme a priori il s'applique, selon l'article 02 du DE N°09-374 du 16 novembre 2009 relatif au contrôle préalable des dépenses engagées, aux budgets des institutions et administrations de l'Etat, aux budgets annexes, aux comptes spéciaux du trésor, aux budgets des établissements publics à caractère administratif, aux budgets des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, aux budgets des établissements publics à caractère administratif assimilés, aux budgets des wilayas et des communes.

4.2 Le contrôle à postériori

Selon l'article 03 du DE N°09-374 du 16 novembre 2009 relatif au contrôle préalable des dépenses engagées, le contrôle à postériori s'applique aux budgets des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, aux budget des centres de recherche et de développement, des établissements publics à caractère scientifique et technologique.

4.3 Les domaines d'intervention du CF

Le CF exerce un contrôle a priori de nature préventif sur les dépenses publiques engagées. C'est les dispositions du DE N°92-414 du 14 novembre 1992, modifié et complété relatif au contrôle préalable des dépenses engagées, qui régit le contrôle préalable des opérations d'engagement.

En vertu de l'article 2 du décret précité, les champs d'intervention du CF, s'applique aux :

- Budgets des institutions et administrations de l'Etat ;
- Budgets annexes ;
- Comptes spéciaux du Trésor ;
- Budgets des wilayas ;
- Budgets des communes ;
- Budgets des établissements publics à caractère administratif ;
- Budgets des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel ;
- et aux budgets des établissements publics à caractère administratif assimilé.

4.4 Les actes soumis au visa préalable du CF et procédure de leur contrôle

Selon les dispositions des articles 5, 6 et 7 du DE N°92/414 du 14-11-1992 relatif au contrôle préalable des dépenses engagées, les actes ayant pour effet d'engager une dépense sont soumis préalablement au visa du contrôleur financier. Il s'agit notamment des :

- projets de nominations, de titularisation et ceux concernant la carrière et la rémunération des personnels, à l'exception d'avancement d'échelon ;
- projets des états nominatifs établis à la clôture de chaque exercice budgétaire ;
- projets d'états matrices initiaux établis dès la mise en place des crédits ainsi que les projets d'états matrices complémentaires intervenants au cours de l'année budgétaire ;
- projets de marchés publics et d'avenants ;
- engagements de dépenses de fonctionnement et d'équipement ou d'investissement ;

Sont, en outre, soumis au visa du contrôleur financier :

- tout engagement appuyé de bons de commande, de factures pro forma, de devis ou de projets de contrats, lorsque le montant ne dépasse pas le seuil prévu par la réglementation des marchés publics;
- tout projet d'acte portant allocation de dotation budgétaire, délégation et modification de crédits budgétaires ;
- tout engagement relatif aux remboursements de frais, aux charges annexes ainsi qu'aux dépenses sur régies, justifié par des factures définitives.

Au terme de cette section, qui nous a évoqué une présentation globale du contrôle préalable des dépenses engagées, en passant par sa dimension historique sa définition, son rôle ainsi que sa typologie, nous déduisons que le service du contrôle financier joue un rôle crucial dans la préservation des fonds publics, et la prévention des irrégularités ou du gaspillage.

Vu l'importance de ce type de contrôle qui intervient préalablement à l'exécution des dépenses publiques, pour suspendre voir rejeté les dépenses entachées d'irrégularité, il serait judicieux de consacrer la section suivante pour la présentation du déroulement de ce contrôle.

Section 2 : procédures du contrôle préalable des dépenses engagées

Etant donné que le contrôle exercé par le contrôleur financier sur les commandes publiques constitue une vérification de la conformité de l'engagement de dépense par rapport à la réglementation en vigueur. Notre réflexion nous a mené à assimiler ce contrôle à un audit de conformité.

1. Le contenu du contrôle financier

Avant d'évoquer en profondeur le contenu et la procédure du contrôle préalable du CF sur les commandes publiques, nous voudrions d'abord donner un aperçu général sur l'exécution des dépenses publiques ainsi que les acteurs responsables de cette mission.

1.1 La procédure d'exécution des dépenses publiques

Ce titre est consacré à la présentation des acteurs chargés d'exécuter les dépenses publiques ainsi qu'aux étapes d'exécution de ces dites dépenses.

1.1.1 : les acteurs d'exécution des dépenses publiques

Les agents publics principaux chargés de l'exécution du budget de l'Etat sont :

- **Les ordonnateurs** : A la lecture de l'article 23 de loi 90-21 du 15 Août 1990 relative à la comptabilité publique, l'ordonnateur est toute personne ayant la qualité pour engager, liquider, ordonnancer ou mandater une dépense.
- **Les comptables publics** : D'après l'article 33 de la loi 90-21 relative à la comptabilité publique, les comptables publics sont nommés par le ministre chargé des finances, Ils sont chargés d'exercer au nom de l'Etat, des collectivités territoriales, des établissements publics à caractère administratif, les opérations suivantes :
 - ✓ Le recouvrement des recettes et paiement des dépenses ;
 - ✓ La garde et la conservation des fonds, titres, valeurs, objets ou matières dont il a la charge ;
 - ✓ Le maniement de fonds, titres, valeurs, biens produits et matières;
 - ✓ Le mouvement de comptes de disponibilité.

1.1.2 : les étapes d'exécution des dépenses publiques

La dépense publique est accomplie, en règle générale, en quatre étapes consécutives, l'engagement, la liquidation, l'ordonnancement relevant de l'ordonnateur appelé la phase administrative, puis le paiement relevant de la compétence du comptable public, celle-ci constitue la phase comptable.

A. la phase administrative

- **Engagement** : « *L'engagement est l'acte par lequel est constatée la naissance d'une dette* »⁴⁶.
- **Liquidation** : D'après l'article 20 de la loi 90-12 relative à la comptabilité publique, “ *La liquidation permet la fixation du montant exact de la dépense publique* ”.

⁴⁶ Article 19 de la loi 90-21 relative à la comptabilité publique, 15 Aout 1990, P3.

- **Ordonnancement/ mandatement** : Selon l'article 20 de la loi précitée, l'ordonnancement ou le mandatement est « *l'acte par lequel est donné l'ordre de payer la dépense publique* ».

Est dit « *ordonnancement* » l'acte réalisé par l'ordonnateur principal et *mandatement* celui effectué par l'ordonnateur secondaire.

B. Phase comptable

- **Le paiement** : En vertu de la loi 22 de la loi 90-21 relative à la comptabilité publique, le paiement est l'acte libératoire de la dépense publique.

1.2 Le contenu du contrôle préalable des dépenses engagées

Le contrôleur financier exerce sur les engagements de dépenses publiques un contrôle complet de fond et de forme, portant sur :

- « La qualité de l'ordonnateur ;
- La conformité des engagements et des actes avec les lois et règlements en vigueur ;
- La disponibilité des crédits budgétaires ;
- La disponibilité des postes budgétaires ;
- La régularité de l'imputation de la dépense ;
- L'existence des visas ou des avis prescrits par la réglementation en vigueur ;
- La concordance du montant de l'engagement avec les documents justificatifs »⁴⁷.

A l'occasion de la vérification des propositions d'engagement de dépenses publiques, le vérificateur contrôle la régularité des éléments suivants :

1.2.1 : La qualité de l'ordonnateur

« Est ordonnateur toute personne ayant la qualité pour effectuer les opérations de constatation, de liquidation des recettes, d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement (ou mandatement) des dépenses publiques »⁴⁸.

⁴⁷ Article 09 du décret exécutif n° 92-414 modifié et complété relatif au contrôle préalable des dépenses engagées du 14 Novembre 1992, P4.

⁴⁸ Article 23, op.cit, P41.

« Les ordonnateurs peuvent, dans la limite de leurs attributions et sous leurs responsabilités, donner délégation de signature à des fonctionnaires titulaires placés sous leur autorité directe ». ⁴⁹

Dans le cadre du contrôle des engagements de dépenses, « les ordonnateurs ou leurs délégués doivent être accrédités auprès du contrôleur financier. Cela se justifie en la communication à ce dernier de l'acte de nomination et de dépôt de spécimen de signature dans le cas où il s'agit d'un ordonnateur, ajoutant à cela le dépôt de l'acte de délégation dans le cas d'un délégué » ⁵⁰.

1.2.2 La conformité des engagements et des actes avec les lois et règlements

Consistant à garantir l'emploi régulier des crédits budgétaires, le contrôle des dépenses engagées se traduit par l'interdiction de tout engagement de dépenses qui ne résulterait pas de l'application des lois et règlements en vigueur ou qui ne serait pas justifié.

A ce titre, le contrôleur financier est chargé de veiller à la régularité des opérations d'engagements (obligations de faire, interdictions et procédures à suivre) sans toutefois empiéter sur l'appréciation de leur opportunité, c'est-à-dire sans s'immiscer dans la compétence de l'ordonnateur.

1.2.3 La disponibilité des crédits budgétaires

Ce contrôle a pour objet de faire respecter le principe selon lequel aucune dépense ne peut être effectuée sans disponibilité des crédits ou en dépassement des dotations limitatives.

1.2.4 La disponibilité des postes budgétaires

La règle de la disponibilité des postes budgétaires signifie qu'aucune prise en charge ne peut être prononcée si le poste budgétaire n'est pas vacant. Le contrôle de la disponibilité des postes budgétaires s'appuie sur

- le Plan Annuel de Gestion des Ressources Humaines;
- l'état comportant la répartition des effectifs budgétaires par ordonnateur et par poste de travail ;

⁴⁹ Article 29, op.cit, P41.

⁵⁰ Manuel des procédures de contrôle des dépenses engagées, op.cit, P19.

- la comptabilité des effectifs budgétaires.

1.2.5 L'imputation régulière de la dépense

Ce contrôle est exercé au nom du principe de la spécialité des crédits selon lequel les crédits budgétaires ne constituent pas une masse globale permettant de faire face indifféremment aux dépenses, mais une série de crédits dont la répartition correspond à un objet déterminé.

1.2.6 L'existence des visas ou des avis prescrits par la réglementation

Nous entendons par visa et avis les mentions ou cachets accompagnés d'une signature (ou paraphe) qui s'apposent sur un document pour le rendre valable. En examinant les actes d'engagement des dépenses, le contrôleur financier doit s'assurer de l'existence de visas ou des avis préalablement délivrés par une autorité administrative habilitée à cet effet, lorsqu'un tel visa ou avis est prescrit par la réglementation en vigueur.

1.2.7 La concordance du montant avec les documents justificatifs

Elle consiste en la vérification de l'exactitude de l'évaluation de la dépense par rapport aux documents fournis par l'ordonnateur. Dans le cadre de cette fonction, le contrôleur financier se charge de procéder à la vérification arithmétique des montants proposés à l'engagement qui doivent, en outre, être en conformité avec les pièces justificatives produites par l'ordonnateur.

2. la démarche de contrôle exercée par le CF

Dans ce qui suit nous allons d'abord présenter la procédure de contrôle exercée par le CF sur les commandes publiques, ensuite nous allons voir les sanctions découlant de ce contrôle.

2.1 : La procédure de contrôle

Pour présenter cette procédure nous allons nous appuyer principalement sur le manuel de contrôle des dépenses engagées, qui est un document interne qui comporte le mode d'emploi du contrôle des commandes publiques par le CF. Le respect de cette procédure s'impose aussi bien à l'ordonnateur qu'au contrôleur financier.

2.1.1 L'engagement de la dépense

L'engagement se définit comme étant « l'acte par lequel est constatée la naissance d'une dette ». Il faut donc disposer du crédit nécessaire pour faire face à la dépense qui doit découler de l'engagement et réserver ce crédit afin que d'autres opérations ne soient pas engagées sur ce même crédit. C'est la raison pour laquelle l'engagement comptable, doit intervenir en même temps que naît l'engagement juridique.

- **l'engagement juridique** est l'acte ou le fait impliquant la dépense (par exemple, passation d'un marché ; commande de fournitures, application d'un statut, pour les traitements, salaires, indemnités, allocations familiales...etc.).
- **L'engagement comptable** C'est l'affectation des crédits à l'opération résultant de l'engagement juridique autrement dit c'est la traduction en comptabilité de cet acte.

2.1.2 Vérification de la fiche d'engagement

C'est « un document prescrit par l'administration permettant l'identification de la nature de la dépense engagée et le suivi des crédits budgétaires. Tous les engagements donnent lieu à l'établissement par l'ordonnateur d'une fiche d'engagement appropriée, établit en deux exemplaires. La fiche d'engagement doit être signée et datée par l'ordonnateur qui y appose son sceau »⁵¹.

Le contrôle financier contrôle la régularité de cette fiche suivant la procédure suivante :

- La dépense à engager doit être inscrite en chiffres et en lettres et doit s'accompagner des pièces justificatives ;
- Les fiches d'engagement porteront outre l'ancien solde, le montant de l'engagement, le nouveau solde, des numéros d'ordre qui forment pour chaque chapitre, sous-chapitre et article une série ininterrompue commençant du numéro 1 et se terminant à la fin de l'exercice ;
- Pour faciliter l'identification des dépenses mentionnées sur la fiche d'engagement, les ordonnateurs s'attacheront à porter toutes les

⁵¹ Manuel des procédures de contrôle des dépenses engagées, op.cit, p19.

précisions utiles dans la partie de la première page qui est réservée aux observations des services et à énumérer à la quatrième page les bons de commandes, les devis, les factures pro-formas... etc. ainsi que leurs montants. En cas de retrait d'engagement, l'ordonnateur établira une fiche d'économie.

Lorsque l'engagement est régulier, le contrôle des dépenses engagées est sanctionné par un visa apposé sur la fiche d'engagement. A l'issue de l'accomplissement des formalités de visa, le contrôleur financier renvoie un exemplaire de ces documents à l'ordonnateur. Une copie de la fiche d'engagement et des pièces justificatives sont conservées par le contrôleur financier.

2.1.3 : Vérification des pièces justificatives

Ce sont les pièces par lesquelles les ordonnateurs justifient la régularité de leurs opérations.

Les pièces justificatives sont celles qui sont prescrites par les lois et règlements en vigueur, elles varient selon la nature de l'opération. On distingue :

2.1.3.1 Les dépenses de fonctionnement

En matière de dépenses de fonctionnement, « elles sont constituées des : projets de marchés, projets d'avenants, bons de commande, devis ou factures pro-formas mentionnant le détail des fournitures, travaux ou prestations envisagées ,ainsi que les prix unitaires et le coût total correspondant ajoutant a cela les dépenses de personnel notamment constituées par les états matrices, les états de paiement des agents vacataires, les états de frais de déplacement...etc.»⁵².

2.1.3.2 Les dépenses d'équipement et d'investissement

En ce qui concerne les dépenses d'équipement et d'investissement, elles comprennent notamment, projets de marché, projets d'avenants, ordres de service, les bons de commande, devis, factures proforma...etc.

⁵² Manuel des procédures de contrôle des dépenses engagées, op.cit., P19 & P127.

2.1.3.3 Les actes de gestion des ressources humaines

S'agissant des actes de gestion du personnel, les pièces justificatives résultent de l'application des règlements et des statuts (à l'instar des dossiers de recrutement, de promotion, de nomination...etc.).

2.1.4 Les délais d'exécution du contrôle

« Les dossiers d'engagements diligentés, par l'ordonnateur, soumis au contrôle préalable doivent être examinés et vérifiés dans un délai de 10 jours. Toutefois, ce délai est porté à 20 jours pour les dossiers qui de par leur complexité, nécessitent une étude approfondie »⁵³.

Ces délais courent à partir de la date de réception de la fiche d'engagement par le service du contrôleur financier. Le rejet provisoire expressément motivé a pour effet de suspendre les délais précités.

2.1.5 La clôture des engagements

Dates prescrites au contrôleur financier d'arrêter de réceptionner les dossiers d'engagements de dépenses, à l'issue de l'exercice budgétaire (20 décembre de l'année). « L'ordonnateur est tenu de soumettre au visa préalable du contrôleur financier les dossiers d'engagements, avant la date de clôture de l'exercice budgétaire »⁵⁴.

2.2 Sanctions du contrôle des dépenses engagées

L'exercice de la fonction du contrôle préalable des dépenses engagées a pour objet de confirmer la régularité par un visa sur les documents relatifs aux dépenses dès qu'ils ont remplis les conditions légales et réglementaires et de refuser ce visa dans le cas contraire. L'ordonnateur peut, dans ce dernier cas et sous certaines conditions réglementaires, passer outre ce refus du visa sous sa responsabilité.

A. Le visa

Le contrôle préalable des dépenses engagées est sanctionné par « un visa apposé sur une fiche d'engagement et, le cas échéant, sur les

⁵³ Article 14, op.cit., P41.

⁵⁴ Manuel des procédures de contrôle des dépenses engagées, op.cit., P19.

documents justificatifs, lorsque l'engagement remplit les conditions de **régularité**, donc le visa est un acte par lequel est confirmée la régularité de la dépense sur les documents qui y sont relatifs »⁵⁵.

B. Le rejet

« Acte écrit par lequel le contrôleur financier refuse l'admission d'un engagement de dépense pour cause d'irrégularité »⁵⁶.

Les engagements frappés d'irrégularités ou non conformes à la réglementation en vigueur font l'objet, selon le cas, soit d'un rejet provisoire, soit d'un rejet définitif :

✓ **Le rejet provisoire**

Le rejet provisoire est notifié dans les cas ci-après :

- Proposition d'engagement entachée d'irrégularités susceptibles d'être corrigées ;
- Absence ou insuffisance des pièces justificatives requises ;
- Omission d'une mention substantielle sur les documents y annexés.

✓ **Le rejet définitif**

La notification du rejet définitif est motivé par :

- La qualité de l'ordonnateur ;
- La non-conformité des propositions d'engagement aux lois et règlements en vigueur ;
- L'indisponibilité des crédits ou des postes budgétaires ;
- Le non-respect par l'ordonnateur des observations consignées dans la note de rejet provisoire.

2.2.1 : La décision de «passer outre»

Le passer outre est une procédure exceptionnelle par laquelle l'ordonnateur oblige le contrôleur financier à viser un acte d'engagement de dépenses ayant fait l'objet d'un rejet définitif.

La sanction du contrôle est le refus du visa du contrôleur financier dans le cas où ce dernier a relevé une irrégularité. Néanmoins, la rigueur de cette règle est tempérée, dans une certaine mesure, par le pouvoir de la décision de passer

⁵⁵ Art. 10, op.cit., P41.

⁵⁶ Manuel des procédures de contrôle des dépenses engagées, op.cit., P19.

outre qui habilite l'ordonnateur à substituer sa responsabilité à celle du contrôleur financier.

Dans ce cadre, l'ordonnateur peut passer outre, sous sa responsabilité, par décision écrite et motivée dont il tient informé le ministre des finances.

Le ministre ou le wali concerné, selon le cas, est systématiquement rendu destinataire du dossier ayant fait l'objet d'un passer outre. Cependant, le passer outre ne peut intervenir en cas de rejet définitif prononcé en raison de :

- la qualité de l'ordonnateur ;
- l'indisponibilité de crédits ou de postes budgétaires ;
- l'absence des visas ou des avis préalables prévus par la réglementation en vigueur ;
- l'absence des pièces justificatives relatives à l'engagement ;
- l'imputation irrégulière d'un engagement dans le but de dissimuler soit un dépassement de crédits, soit une modification des crédits ou de concours budgétaires.

En outre, les actes énumérés ci-après, ne peuvent faire l'objet de décision de passer outre :

- les actes de nomination, de confirmation, ainsi que les actes concernant la carrière et la rémunération des fonctionnaires ;
- les états nominatifs ;
- les états matrices.

La fiche d'engagement accompagnée de la décision de passer outre est adressée au contrôleur financier pour visa de prise en compte avec référence au numéro et à la date du passer outre. Le contrôleur financier transmet pour information, une copie du dossier d'engagement ayant fait l'objet d'une décision de passer outre, à la direction générale du budget (direction de la réglementation et du contrôle), appuyée d'un commentaire suffisant.

Dans tous les cas, « les institutions spécialisées de contrôle sont rendues destinataires d'une copie du dossier par le ministre des finances »⁵⁷.

⁵⁷ Article 18, 19, 20, 21 et 22, op.cit, p41.

Conclusion

Le contrôle préalable des dépenses engagées effectué par le représentant du ministre des finance, à savoir le CF est un contrôle préventif appliqué aux budgets des différentes administrations de l'Etat, il est régi par le décret exécutif n° 92-414 du 14 novembre 1992, modifié et complété, relatif au contrôle préalable des dépenses engagées.

Par l'analyse de la procédure de contrôle préalable des commandes publiques, on peut dire que chaque engagement de dépense présenté au visa du CF est soumis à une vérification minutieuse qui porte d'abord sur la fiche d'engagement, sur les pièces qui lui sont annexées et enfin sur la conformité de l'engagement de dépense à la réglementation en vigueur à fin d'empêcher les irrégularités ou bien des erreurs de gestion d'être commises, en les arrêtant avant qu'elles entraînent des fait préjudiciables pour le Trésor Public.

Etant donnée l'importance des montants que l'Etat emploie pour ses commandes publiques, et pour s'assurer de la bonne gestion des deniers publics, la présentation théorique de la procédure de contrôle par le CF ne suffit pas, il serait meilleur de présenter cette démarche en pratique tout en vérifiant sa conformité au manuel des procédures, ce qui constitue l'objet de notre chapitre suivant.

Chapitre III

**Audit de la procédure de contrôle d'une
commande publique (cas pratique)**

Introduction

Le contrôle a priori de nature préventif exercé par le contrôleur financier intervient au cours de l'exécution des dépenses publiques lors de la phase administrative après l'engagement de la dépense afin de s'assurer de sa régularité en état de projet.

Dans ce chapitre nous allons d'abord, présenter la structure de l'organisme d'accueil de notre stage à savoir le service du contrôle financier en évoquant son organisation, les missions du CF, les formes de contrôle qu'il exerce...etc. puis nous présenterons dans le détail la procédure de contrôle préalable exercée par le contrôleur financier sur une commande publique objet de notre cas pratique tout en vérifiant la conformité de cette démarche de contrôle au manuel des procédures élaboré par la direction générale du budget.

Section 01 : Présentation du service du Contrôle financier et du manuel des procédures

Conformément à l'article 02 du Décret exécutif n° 11-75 du 16 février 2011 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement des services extérieurs de la direction générale du budget, Le service du contrôle financier est sous l'autorité du directeur général du budget l'un des services extérieurs de la DGB à côté de la direction régionale du budget et de la direction de la programmation et du suivi budgétaire. Ce service est dirigé par un contrôleur financier qui est nommé par arrêté du ministre chargé des finances.

Cette section, sera consacrée d'abord à l'organisation du service du contrôle financier, puis à la présentation dans le détail du manuel des procédures mis en application par le service du CF.

1. Organisation du service du contrôle financier

Après avoir défini le service du contrôle financier, nous allons aborder dans un premier temps son organisation édictée par la loi, puis dans un second temps, celle appliquée au sein du service du CF auprès de la wilaya de Tizi-Ouzou.

1.1 Définition du service de contrôle financier

Le contrôle financier est un service exerçant la mission de contrôle préalable des dépenses publiques, et qui existe dans chaque wilaya. Selon la législation en vigueur, le contrôleur financier est nommé par le Ministre chargé des finances parmi les fonctionnaires exerçant au sein de la Direction Générale du Budget et appartenant à l'un des grades suivants :

- inspecteur-analystes en chef du budget et les inspecteurs-analystes centraux justifiant de 05 années d'ancienneté au sein de la direction générale du budget ;
- les inspecteurs-analystes principaux du budget justifiant de 07 années d'ancienneté en cette qualité dans les services au sein de la direction générale du budget ;
- les inspecteurs-analystes du budget et les administrateurs justifiant de 07 années d'ancienneté en cette qualité au sein de la direction générale du budget.

1.2 Organigramme du service du contrôle financier édicté par la loi

D'après les articles 5, 6,7 du décret exécutif n° 11-381 du 21 novembre 2011 relatif aux services du contrôle financier, il est organisé comme suit :

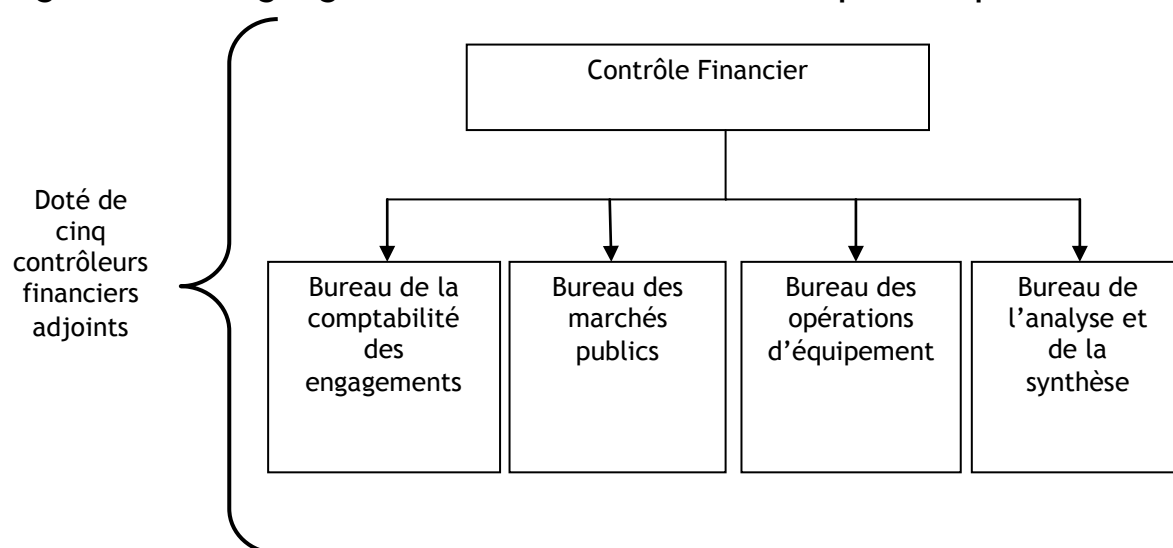
Sous l'autorité du contrôleur financier, assisté de trois (3) à cinq (5) contrôleurs financiers adjoints, le service du contrôle financier comprend deux (2) à quatre (4) bureaux.

A. Organigramme composé de quatre bureaux

Le service du contrôle financier est doté de cinq (5) contrôleurs financiers adjoints, et organisé en quatre (4) bureaux:

- Le bureau de la comptabilité des engagements ;
- Le bureau des marchés publics ;
- Le bureau des opérations d'équipement;
- Le bureau de l'analyse et de la synthèse.

Figure N°02 : Organigramme du contrôle financier composé de quatre bureaux



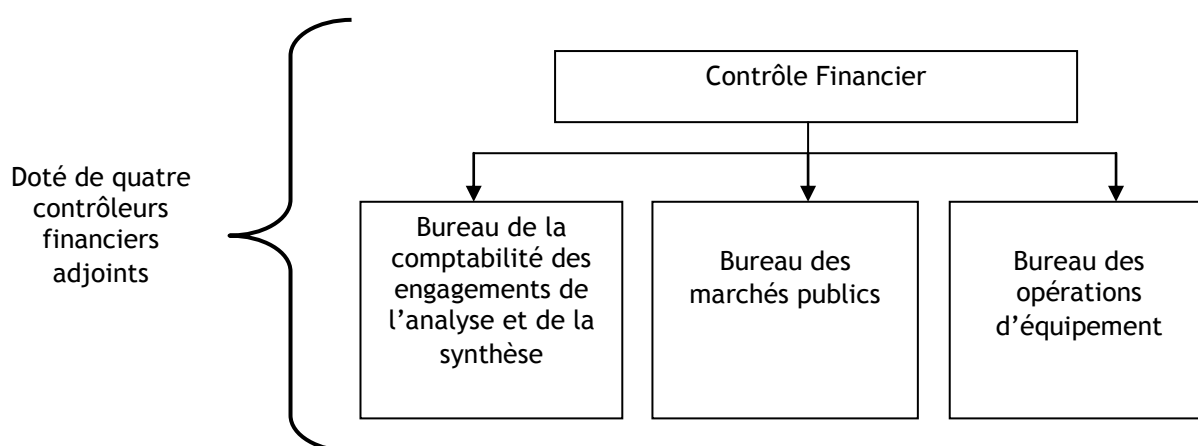
Source : Article 06 du décret exécutif n°11-38, JORADP n°64, 21 novembre 2011, P16.

B. Organigramme composé de trois bureaux

Le service du contrôle financier, doté de quatre (4) contrôleurs financiers adjoints, est organisé en trois (3) bureaux:

- le bureau de la comptabilité des engagements, de l'analyse et de la synthèse ;
- le bureau des marchés publics ;
- le bureau des opérations d'équipement.

Figure N°03 : Organigramme du contrôle financier composé de trois bureaux



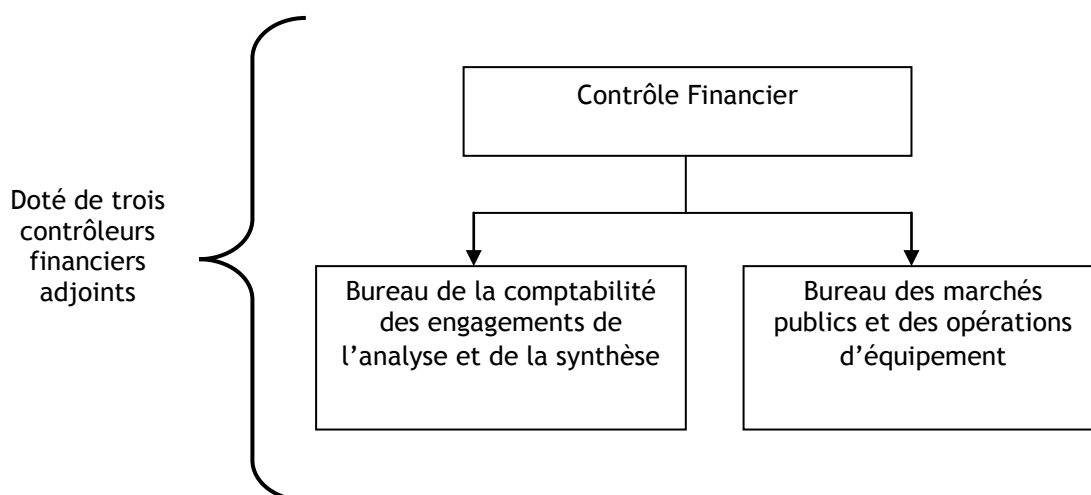
Source : Article 07 du décret exécutif n°11-381, JORADP N°64, 21 novembre 2011, P 16

C. Organigramme composé de deux bureaux

Le service du contrôle financier doté de trois (3) contrôleurs financiers adjoints est organisé en deux (02) bureaux :

- le bureau de la comptabilité des engagements, de l'analyse et de la synthèse ;
- le bureau des marchés publics et des opérations d'équipement.

Figure N°04 : Organigramme du contrôle financier composé de deux bureaux



Source : Article 08 du décret exécutif n° 11-381, JORADP n° 64, 21 novembre 2011, P17.

Nous constatons que, plus le nombre de CF adjoints diminue plus les bureaux seront regroupés (fusionnés) en un seul bureau, exemple dans le cas de trois CF adjoints le nombre de bureau est de deux : le premier -bureau de la comptabilité des engagements, de l'analyse et de la synthèse - le deuxième -le bureau des marchés publics et des opérations d'équipement.

1.3 L'organisation du service du CF auprès de la wilaya de Tizi-Ouzou

Le service du CF de la wilaya de Tizi-Ouzou est un service rattaché à la direction régionale du budget d'Alger, à sa tête on trouve un CF sous son autorité il ya deux (02) CF adjoints chargés des opérations de fonctionnement.

Ce service dispose de 49 fonctionnaires dont les grades varient du grade d'agent de constatation au grade d'inspecteur en chef pour le corps technique, et du grade d'agent de saisie au grade d'administrateur principal en corps commun. Parmi ces agents nous retrouvons deux (2) CF adjoints, 4 chefs de bureaux et 24 vérificateurs, qui travaillent sur les budgets des organismes suivants :

- 36 services déconcentrés (directions de wilaya) ;
- 40 EPA (résidences universitaires, université, direction des œuvres universitaires, CHU et instituts de formation.) ;
- Les comptes spéciaux du trésor (10 comptes spéciaux et 35 laboratoires de recherche) ;
- Le budget de wilaya ;
- Maitrise d'ouvrage délégué (OPGI)

Concernant son organisation, le service du CF de Tizi-Ouzou contenait à la date de notre stage quatre bureaux, à la tête de chacun on trouve un chef de bureau :

- Le bureau de comptabilité des engagements ;
- Le bureau des opérations d'équipement ;
- Le bureau de l'analyse et de la synthèse ;
- Le bureau des marchés publics.

Remarque :

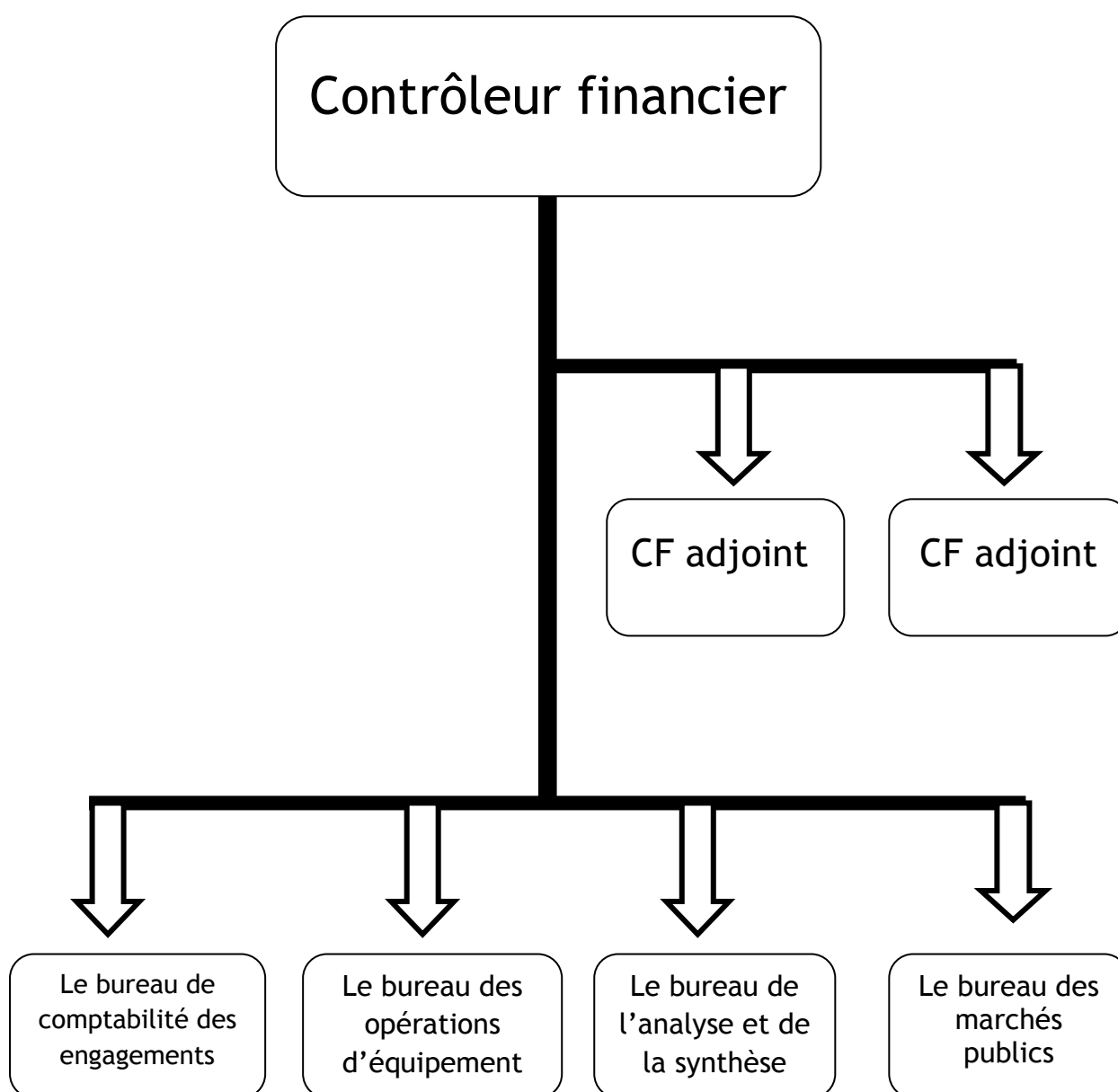
Nous constatons que ce service a adopté l'organigramme composé de quatre bureaux schématisé par la figure N°02 mentionné à la page 56 de notre travail, il devrait donc avoir cinq contrôleurs financiers adjoints nommés conformément aux dispositions de l'article 06 du décret exécutif N°11-381 relatif aux services du contrôle financier, alors qu'en réalité ce service n'est doté que de deux contrôleurs financiers adjoints lors de notre stage.

Cette question a été soulevée lors de notre entretien avec le contrôleur financier de la wilaya de Tizi-Ouzou qui est le premier responsable de la structure, il a répondu que la nomination de deux CF adjoints au lieu de cinq est due au manque d'effectif, ainsi qu'au motif que les fonctionnaires présents ne remplissent pas encore les conditions requises pour être nommés à ce poste.

Nous suggérons donc la nomination des trois CF adjoints manquant dans le respect de la réglementation en vigueur, dès que les agents travaillant au CF rempliront les conditions d'ancienneté exigées.

La figure ci-après nous permet de résumer l'organisation du service du contrôle financier de wilaya :

Figure N°05 : l'organisation du service du contrôle financier de la wilaya de Tizi-Ouzou.



Source : élaboré conformément à notre observation.

2. présentation du manuel des procédures du service du CF

Avant d'entamer notre démarche d'audit de conformité de la procédure du contrôle des commandes publiques par rapport au manuel des procédures, qui se fera dans la prochaine section, nous avons jugé utile de présenter le manuel des procédures du contrôle financier.

C'est dans le but d'une meilleure clarification des rôles des ordonnateurs et des contrôleurs financiers, d'une part, et la coordination et l'harmonisation de l'action de ces deux agents, d'autre part, qu'un effort particulier a été entrepris, sous l'égide de la direction générale du budget pour aboutir à la mise au point d'un document unique et condensé touchant à de nombreuses rubriques et en application des décisions arrêtées par le conseil interministériel lors de ses séances de novembre 2007.

La publication de ce document appelé « manuel de contrôle des dépenses engagées » s'est effectué en 2007 ; il constitue un instrument fondamental régissant les rapports entre les ordonnateurs et contrôleurs financier ; il vise particulièrement à assurer l'exécution des commandes publiques compte tenue du rythme général de l'activité économique et sociale de l'Etat et du principe d'une gestion saine et efficace des fonds publics.

2.1 Définition d'un manuel de procédure d'une organisation

Le manuel des procédures constitue, pour n'importe quelle organisation, le concentré de son organisation, sa mémoire capitalisant les savoirs faire individuels et collectifs. C'est le référentiel sur la base duquel sont réalisées les missions de vérification et de contrôle interne, particulièrement en matière de conformité et de régularité.

Le manuel des procédures peut être défini comme étant un référentiel à usage commun pour tous les acteurs au sein d'une organisation.

2.2 Définition du manuel de contrôle des dépenses engagées

Ce manuel retrace les règles et procédures budgétaires et comptables, destiné à l'ensemble des agents chargés de l'exécution du budget de l'Etat et, plus particulièrement, aux ordonnateurs et aux contrôleurs des dépenses engagées.

Les ordonnateurs et les contrôleurs financiers sont des agents de l'Etat, dont les missions sont nettement séparées, mais complémentaires, en ce sens qu'elles ont pour finalité la bonne utilisation des ressources publiques.

L'ordonnateur a le pouvoir de faire naître, par un acte d'engagement, au nom de l'Etat, d'une collectivité ou d'un établissement, une dépense dans la limite

des crédits budgétaires qui lui sont accordés au titre du budget dont il a la charge.

Le contrôleur des dépenses engagées, appelé contrôleur financier, est chargé, au nom du ministre des finances, gardien des deniers publics, de s'assurer de la régularité de l'emploi des crédits budgétaires mis à la disposition de l'ordonnateur, et d'empêcher au stade de l'engagement de la dépense publique, que les irrégularités ne produisent leurs effets.

Les ordonnateurs agissent dans le domaine de l'opportunité et les contrôleurs financiers dans celui de la régularité. Dès lors, le contrôleur financier est chargé de veiller à la régularité des opérations d'engagement sans toutefois pouvoir empiéter sur l'appréciation de leur opportunité.

En conséquence de cette division des tâches, les ordonnateurs sont soumis à un régime de responsabilité et à une obligation de résultat ; les contrôleurs financiers sont, de leur côté, susceptibles d'encourir des sanctions et des poursuites en cas de non respect des règles de discipline budgétaire et financière, mais en contrepartie de ces contraintes, ils disposent d'une totale indépendance et sont, à cet égard, protégés contre toute pression et intervention susceptibles de nuire à l'accomplissement de leurs missions.

2.3 Utilité du manuel de contrôle des dépenses engagées

Pour faciliter les missions dévolues à chacun de ces deux agents de l'Etat (ordonnateurs et contrôleurs financiers) et prévenir, ainsi, toute situation conflictuelle qui peut naître à l'occasion de l'exécution du budget, il a été jugé nécessaire de concevoir, au regard des principes de transparence des procédures budgétaires et de rationalisation des dépenses publiques, un document pratique dont l'objet consiste à appréhender clairement les principes essentiels à même de permettre la gestion, en bonne administration, des crédits budgétaires.

2.4 Organe chargé de l'élaboration du manuel de contrôle des dépenses engagées

Un comité interministériel chargé de l'évaluation et de l'amélioration du contrôle des finances publiques a été institué. Il est présidé par Monsieur le Ministre des finances et composé des représentants des ministères de la Justice,

de l'Intérieur et des collectivités Locales, de la Petite et Moyenne Entreprise et de l'Artisanat, du représentant de la Cour des Comptes et de l'Inspection Générale des Finances, de la Direction Générale de la Comptabilité, et enfin de la Direction Générale du Budget.

Sur recommandation de ce comité, un groupe de travail placé sous l'autorité du Directeur Général du Budget a été mis en place et chargé d'élaborer un manuel de contrôle préalable des dépenses engagées. Cet instrument intitulé «manuel de contrôle préalable des dépenses engagées» a été élaboré et rédigé en tenant compte des textes législatifs et réglementaires en vigueur, et se signale, en outre, par de nombreuses définitions des termes usuels, facilitant ainsi la compréhension de ce manuel.

2.5 Contenu du manuel de contrôle des dépenses engagées

Pour des raisons de maniabilité et de clarté, ce manuel a été divisé en neuf (9) parties ainsi constituées :

- ✓ les Lois de finances ;
- ✓ le budget général de l'Etat ;
- ✓ les comptes spéciaux du trésor ;
- ✓ le budget annexe ;
- ✓ le budget de la wilaya ;
- ✓ les budgets des établissements publics ;
- ✓ les «opérations hors budget» ;
- ✓ le contrôle préalable des dépenses engagées ;
- ✓ les pièces justificatives des dépenses engagées.

A la fin du manuel sont proposées des annexes :

- ✓ les phases budgétaires ;
- ✓ le processus de réalisation d'une opération d'équipement public ;
- ✓ un glossaire des termes budgétaires.

Section 02 : audit de conformité de la commande publique réalisé par le CF

Afin de concrétiser nos acquis théoriques, retenus tout au long de notre formation, et de mettre en application les connaissances énoncées précédemment

au cours de ce travail de recherche, nous allons présenter un cas pratique étudié lors de notre stage au niveau du CF de la wilaya de Tizi-Ouzou.

A travers cette étude de cas, nous essayerons d'abord de présenter le projet de commande publique soumis au contrôle du CF, puis nous allons essayer de réaliser un audit de conformité de la procédure de contrôle de cette commande publique par le Contrôleur financier.

Cet audit sera réalisé en prenant comme référentiel d'audit, le manuel des procédures, appelé « manuel de contrôle des dépenses engagées », établi en 2007 par la direction générale du budget.

1. Présentation générale du projet de commande publique

Notre cas pratique constitue, l'étude d'un dossier de commande publique, présenté au service du contrôle financier par le directeur des équipements publics de la wilaya de Tizi-Ouzou concernant un projet de construction au profit de l'université de Mouloud Mammeri. Notre choix s'est porté sur ce dossier en raison de la richesse de son contenu et de la diversité des opérations qu'il comporte, nous allons présenter son contenu à travers les points suivants:

- Cette étude porte sur un projet d'investissement du secteur six (6), de la nomenclature budgétaire des dépenses d'investissement, qui est le secteur «éducation / formation », le sous secteur 62 « éducation », le chapitre 621 «enseignement supérieur ». Ce projet est intitulé « l'étude et la réalisation d'une bibliothèque centrale au pôle universitaire de Tamda » ;
- Dans le cadre de la réalisation de ce projet une décision d'inscription N° W/442 a été délivrée le 14/10/2009, pour un montant total qui s'élève à 180 000 000.00 DA, inscrite à l'indicatif du wali;
- En premier lieu, la DEP, et conformément à l'article 26 du code des marchés publics, a établi un cahier des charges global, après études préalables, qui a été soumis au visa de la commission des marchés publics de la wilaya ;
- Ensuite, L'ordonnateur a lancé un avis de consultation pour la « Maîtrise d'œuvre en étude et suivi », N°07/DLEP/2011, pour la réalisation d'une bibliothèque centrale au pôle universitaire à Tamda, invitant les architectes agréés et bureau d'études à retirer le cahier des charges ;

- Après ouverture des plis et évaluation des offres et sélection d'un BET, la DEP a publié un avis d'attribution provisoire de la consultation au bureau d'études BET ACG, par voie d'affichage le 29/12/2011 au journal la Dépêche de Kabylie en laissant aux autres soumissionnaires un délai de recours de 10 jours;
- Une fois le délai de 10 jours écoulé, une fiche d'engagement portant convention d'étude est présentée, au service du CF pour visa, par la DEP ;
- Après avoir obtenu le visa du CF sur la convention d'étude et une fois l'objet de cette convention réalisé et les études terminées et remises, l'ordonnateur a lancé un appel d'offre national restreint N° 10/DEP/2013, pour un marché de réalisation de la structure, paru dans le journal « le chiffre d'affaire » du 11/03/2013, invitant les entreprises exerçant dans le domaine du bâtiment à retirer le cahier des charges ;
- La commission d'ouverture des plis et d'évaluation des offres en sa séance du 25/04/2013 étudie et analyse les offres présentées par les entreprises du bâtiment, ayant déposé des offres, puis sélectionne le soumissionnaire présentant les meilleurs caractéristiques techniques ainsi que le prix le moins cher (moins disant) ;
- Une fois toutes ces procédures terminées et le visa du CF obtenu, le service contractant procède à la signature du marché de réalisation et à la notification au service cocontractant (l'entreprise choisie) d'un ordre de service (ODS) du démarrage de l'exécution des prestations ;
- La DEP a clôturé le marché de réalisation par un avenant de clôture.

Dans ce qui a précédé nous avons donné une présentation globale du projet de commande publique. Dans le titre suivant, nous allons exposer dans le détail les étapes de contrôle de ce dit projet par le CF, tout en mettant l'accent sur le degré de conformité de cette procédure au manuel de contrôle des dépenses engagées.

2. Procédure de contrôle exercée par le CF sur une commande publique (cas de la DEP)

Dans ce qui suit, nous allons présenter dans le détail toutes les étapes de contrôle d'un projet de commande publique par le contrôleur financier.

2.1 Contrôle de la décision d'inscription

La décision d'inscription représente l'acte de naissance du projet d'étude et réalisation d'une bibliothèque centrale au pôle universitaire de Tamda. Cette décision a fait l'objet d'une individualisation par la direction de la programmation et du suivi budgétaire (DPSB), elle comporte comme notions essentielles :

- le numéro de la décision (N °44) et sa date d'inscription 14/10/2009 ;
- sa nature (décision d'inscription) ;
- surface programmée pour la réalisation du projet, qui est 3000m² ;
- Le numéro et le libellé de l'opération : NF 5 621 8 262 115 09 02 sous le libellé : étude et réalisation d'une bibliothèque centrale au pôle universitaire de Tamda ;
- Le montant de l'enveloppe allouée au projet s'élève à 180 000 000 DA, ce montant représente l'autorisation de programme⁵⁸ (AP) ainsi que sa ventilation par rubriques :
 - ✓ rubrique étude 4 000 000.00 DA ;
 - ✓ rubrique bâtiment 100 000 000.00 DA ;
 - ✓ rubrique travaux publics 54 000 000.00 DA ;
 - ✓ rubrique autres 22 000 000.00 DA.

Le vérificateur du CF s'est assuré d'une part que cette décision d'inscription figure sur la décision programme et que, d'autre part, elle est signée par le wali de la wilaya de Tizi-Ouzou ou son représentant (le secrétaire général). Cette décision n'est pas visée, mais ce qui est visé c'est la fiche d'engagement qui l'accompagne.

A. Procédure de contrôle de la fiche d'engagement selon le manuel des procédures

La fiche d'engagement accompagnant cette décision d'inscription doit être visée si elle comporte tout particulièrement les indications suivantes :

- ✓ le libellé de l'opération ;
- ✓ les numéros d'inscription de l'équipement public de l'Etat ;

⁵⁸ Autorisation de programme : limite supérieure des dépenses budgétaires que les ministres ou certains élus locaux sont autorisés à engager pour l'exécution des investissements pluriannuels de leurs ministères ou de leurs collectivités locales.

- ✓ le solde des engagements déjà effectués ;
- ✓ le montant de l'engagement envisagé, par rubrique.

La fiche d'engagement est établie en deux exemplaires de couleurs différentes (feuillet blanc et feuillet bleu) ; la fiche de retrait d'engagement est imprimée en rouge.

B. Procédure de contrôle réellement exercée par le CF sur la fiche d'engagement

Le CF s'est bien assuré que cette fiche Comporte:

- le libellé exact de l'opération qui est étude et réalisation d'une bibliothèque centrale au pole universitaire de Tamda ;
- le numéro d'opération est le même que celui figurant sur la décision d'inscription soit NF 5 621 8 262 115 09 02 ;
- le solde des engagements déjà effectués est de 0.00 DA étant donné que c'est la première fiche sur le projet ;
- le montant de l'engagement envisagé par rubrique correspond a celui porté sur la décision d'inscription soit :
 - ✓ la rubrique étude avec une imputation de 4 000 000.00 DA,
 - ✓ rubrique bâtiment avec 100 000 000.00 DA,
 - ✓ rubrique travaux publics avec un montant de 54 000 000.00 DA et enfin la rubrique autres avec un montant de 22 000 000.00 DA
 - ✓ pour un montant de l'engagement total de l'ordre de 180 000 000.00 DA.

Le nouveau solde figurant alors sur la fiche d'engagement est calculé comme suit :

Ancien solde + le montant de l'engagement = le nouveau solde

Soit : $0 + 180\,000\,000.00 = 180\,000\,000.00$ DA

A l'issue de toutes ces vérifications le CF accorde son visa.

C. Observation relative au respect du manuel des procédures par le CF :

Il n'existe aucun écart à signaler étant donné que le contrôleur a respecté les dispositions du manuel des procédures.

2.2 Contrôle de l'engagement portant convention de maîtrise d'œuvre (contrat d'études)

La DEP procède à l'engagement en dépense de la convention portant maîtrise d'œuvre (étude et suivi) du projet attribué au bureau d'étude ACG, d'un montant de 3 900 000.00 DA et pour une durée de 1 mois pour les études et de 12 mois pour le suivi.

A. Procédure de contrôle selon le manuel des procédures

Le contrôleur financier doit s'assurer de la qualité de l'ordonnateur, c'est-à-dire que le projet de convention a été signé par la personne habilitée à engager la dépense, et qu'il joint à l'appui de la fiche d'engagement, les documents contractuels suivants:

- le contrat de maîtrise d'œuvre en état de projet ;
- la soumission ;
- la déclaration à souscrire ;
- le devis descriptif ;
- le bordereau des prix ;
- le cas échéant, le détail estimatif ;
- procès-verbal de consultation des bureaux d'études ou des architectes.

La maîtrise d'œuvre donne lieu selon le manuel des procédures à l'établissement d'un contrat unique pour toutes les missions de maîtrise d'œuvre. Le montant de la rémunération de maîtrise d'œuvre est une somme globale entendue toutes taxes comprises et composée de deux parties distinctes :

- ✓ une partie fixe ;
- ✓ une partie variable.

La partie fixe couvre les missions «esquisse», « avant-projet», «projet d'exécution», «assistance dans le choix de l'entrepreneur» : le montant de la partie fixe est obtenu au moyen d'un taux appliqué au coût d'objectif (coût global prévisionnel, toutes taxes comprises de l'ouvrage, déterminé par le maître d'œuvre (BET) sur la base des conditions économiques prévalant au moment de l'évaluation

des offres et servant de base au calcul de la rémunération de la maîtrise d'œuvre dans sa partie fixe).

La partie variable couvre les missions « suivi et contrôle de l'exécution des travaux », « présentation des propositions de règlement »: le montant maximum de la partie variable est calculé en homme/mois.

B. Procédure de contrôle réellement exécutée par le CF sur la convention d'études

Le CF contrôle le projet de convention ainsi que la fiche d'engagement.

- **Contrôle du projet de convention :**

Le CF s'est assuré lors du contrôle du projet de convention (contrat d'études) que :

- ✓ la lettre de soumission comporte l'identification des parties contractantes soit le BET ACG et la direction des équipements publics de la wilaya de Tizi-Ouzou, ainsi que la nature des prestations étude et suivi et leur montant qui est de l'ordre de 3 900 000.00 da, la signature et le cachet du partenaire cocontractant (BET ACG) ;
- ✓ la déclaration à souscrire comporte l'identification des parties contractantes soit le BET ACG et la DEP, l'ensemble des mentions obligatoires, la signature du partenaire cocontractant ;
- ✓ le devis descriptif des prestations figure également sur le projet de la convention (contrat d'études) ;
- ✓ existence d'une partie étude : celle-ci porte sur une classification du projet par catégorie et degré de complexité (par référence à l'annexe figurant sur l'arrêté interministériel du 15 mai 1988 portant modalité de l'exercice et de la rémunération de la maîtrise d'œuvre en bâtiment). Ensuite le montant de la partie fixe est vérifié par référence aux articles 39 et 42 de l'arrêté sus cité au moyen d'un taux appliqué au coût objectif de l'ouvrage sur quarts phases :
 - ❖ esquisse 20 % ;
 - ❖ avant projet 30 % ;
 - ❖ projet d'exécution 45 % ;
 - ❖ et choix de l'entrepreneur 05 %.

- ✓ Le montant du coût objectif est estimé par le BET ACG a 18 000 000.00 da, le taux à appliquer étant donné que le projet est classé dans la catégorie« C » est de 1.44 %. Donc le montant de la partie fixe est à répartir sur toutes les phases de l'étude comme suit :

$$18\,000\,000.00 \times 1.44\% = 259\,200 \text{ Da} \quad \text{dont,}$$

$$\text{Esquisse } 20\% : \text{soit } 259\,200 \times 20\% = 51\,840 \text{ DA}$$

$$\text{Avant projet } 30\% : \text{soit } 259\,200 \times 30\% = 77\,760 \text{ DA}$$

$$\text{Projet d'exécution } 45\% : \text{soit } 259\,200 \times 45\% = 116\,640 \text{ DA}$$

$$\text{Choix de l'entrepreneur } 5\% : \text{soit } 259\,200 \times 5\% = 12\,960 \text{ da}$$

- ✓ Existence d'une partie suivie (bordereau des prix unitaire du suivi): qui concerne la rémunération attribuée à chacun du personnel du bureau d'étude (BET) qui vont intervenir sur le chantier tout au long de la réalisation du projet de la bibliothèque et qui sont : dans ce cas un chef de projet, un technicien et un métreur vérificateur. Le CF s'assure alors par référence à l'article 41 de l'arrêté interministériel du 15 mai 1988, que le montant du suivi est calculé en homme/mois sur la base du barème figurant à l'annexe de l'arrêté. Et qui s'élève pour notre cas a un montant de 303 400 da par mois et étant donné que le suivi est exécuté pour 12 mois donc :

$$\text{Montant de la partie suivi} = 303\,400 \times 12 = 3\,640\,800.00 \text{ DA}$$

Le montant de la maîtrise d'œuvre qui figure alors sur le détail estimatif en étude et suivi est de l'ordre de

$$\text{Etude } 259\,200.00 \text{ DA} + \text{suivi } 3\,640\,800.00 \text{ DA} = 3\,900\,000.00 \text{ DA}$$

- **Contrôle de la fiche d'engagement de la convention d'études**

Sur la fiche d'engagement qui accompagne ce projet de convention le CF s'est assuré que :

- ✓ Elle comporte le libellé exacte de l'opération qui est étude et réalisation d'une bibliothèque centrale au pôle universitaire de Tamda ;
- ✓ Le numéro d'opération est le même que celui figurant sur la décision d'inscription soit NF5 621 8 262 115 09 02 ;
- ✓ le solde des engagements déjà effectués qui sont de 180 000 000.00 da (par référence au nouveau solde figurant sur la fiche d'engagement précédente) qui constitue l'ancien solde de la présente fiche ;
- ✓ le montant de l'engagement envisagé par rubrique qui correspond au montant figurant sur le projet de convention issu des calculs précédent soit en étude : 259 200.00 DA et en suivi : 3 640 800.00 da soit un total de 3 900 000 da. Or l'ordonnateur a commis une erreur lors du report du montant sur la rubrique étude (au lieu de porté le montant de 259 200.00 il a porté 295 200.00 da). A cet effet et par référence aux dispositions du manuel des procédures le CF a notifié une note de rejet provisoire vis-à-vis de l'ordonnateur. Qui a par la suite corrigé l'erreur commise faisant ainsi un nouveau solde sur la fiche d'engagement comme suit :

Ancien solde - le montant de l'engagement = le nouveau solde
--

Soit : 180 000 000.00 - 3 640 800.00 =	176 359 200.00 DA
--	-------------------

- ✓ le vérificateur a vérifié la qualité de l'ordonnateur : fiche d'engagement signée par le directeur des équipements publics.

A l'issue de toutes ces vérifications le CF accorde son **visa**.

C. Observation relative au respect du manuel des procédures par le CF

Le vérificateur a partiellement respecté les dispositions du manuel des procédures, car le contrôle de cette convention d'étude comporte une lacune que nous expliquerons comme suit :

Nous avons constaté que lors du contrôle de la qualité de l'ordonnateur sur la fiche d'engagement, le contrôleur a vérifié le nom de l'ordonnateur et sa

signature sans pour autant vérifier la **date** mentionnée sur la fiche d'engagement. Alors que le vérificateur devait s'assurer de la qualité de l'ordonnateur à la date de la fiche d'engagement conformément aux dispositions du manuel des procédures en sa page 95 mais aussi aux prescriptions du décret exécutif 92-414 relatif au contrôle préalable des dépenses engagées en article 09.

Cette date revêt une grande importance car, il est possible que l'ordonnateur en cette date en question soit en congé, ou même relevé ou en retraite.

Dans ce cas, nous recommandons aux vérificateurs du service de contrôle financier de vérifier la date de signature de chaque fiche d'engagement dès son arrivée au service pour éviter la délivrance de visa à des dépenses engagée par des ordonnateurs qui ne sont pas habilités à le faire.

2.3 Contrôle de l'engagement du marché de réalisation

Il s'agit du marché conclu avec le partenaire cocontractant ETB TCE ABC c'est l'entreprise retenue pour réaliser les travaux d'exécution du projet et la DEP, pour un montant de 35 000 000.00 da et un délai de réalisation de 12 mois.

A. Procédure de contrôle selon le manuel des procédures

Le contrôleur financier contrôle d'après la fiche d'engagement : libellé de l'opération, numéro de l'opération, le montant de l'engagement...etc. Ensuite il doit vérifier que la DEP a joint, à l'appui de la fiche d'engagement, les éléments suivants :

- ✓ les documents contractuels, revêtus de l'approbation de l'autorité compétente ;
- ✓ la soumission ;
- ✓ la déclaration à souscrire ;
- ✓ le devis descriptif ;
- ✓ le bordereau des prix ;
- ✓ le détail estimatif ;
- ✓ le visa écrit délivré par la commission des marchés compétente.

Conformément aux dispositions du manuel des procédures la mise en vigueur du marché visé par la commission des marchés doit intervenir dans les trois (3)

mois qui suivent la date de délivrance du visa ; passé ce délai, le marché est soumis à nouveau à l'examen de la commission des marchés compétente, par la même le marché public ne devient exécutoire qu'après attribution du visa par la commission des marchés, délivrance du visa par le contrôleur financier, approbation du marché par l'autorité compétente et notification de l'ordre de service de démarrage des travaux. Le visa global délivré par la commission des marchés compétente s'impose au contrôleur financier.

B. Procédure de contrôle réellement exécutée par le CF sur marché public de réalisation

Le CF vérifie le projet de marché puis la fiche d'engagement l'accompagnant comme suit :

- **Contrôle du CF sur le projet de marché public de réalisation**

Le CF s'est assuré que le projet de marché est établi de la manière suivante :

- ✓ la lettre de soumission comporte l'identification des parties contractantes : établie entre l'entreprise ETB TCE et la direction des équipements publics de la wilaya de Tizi-Ouzou, ainsi que la nature des prestations marché de réalisation et leur montant qui est de l'ordre de 35 000 000.00 da, la signature et le cachet du cocontractant (l'entreprise ETB TCE) ;
- ✓ la déclaration à souscrire comporte l'identification des parties contractante soit l'entreprise de réalisation ETB TCE et la DEP, l'ensemble des mentions obligatoires, la signature du cocontractant ;
- ✓ le devis descriptif des travaux figure également sur le projet de marché ;
- ✓ le bordereau des prix unitaires joint comporte l'ensemble des désignations de travaux utiles à la réalisation du projet ainsi que leur prix unitaire correspondant en chiffre et en lettre ;
- ✓ un devis quantitatif et estimatif sur lequel figure en plus des désignations de travaux les quantités et les prix unitaires ainsi que les montants totaux (prix unitaire X quantité), et de même le montant du marché qui s'élève à 35 000 000.00 DA
- ✓ Etant un marché visé par la commission de wilaya des marchés publics, la page de garde du marché comporte les références de visa de la

commission (visa N° 01 du 09/08/2012). Le visa écrit délivré par la commission sous forme de décision est joint et comporte le libellé de l'opération et le n° ainsi que le montant du marché de 35 000 000.00 da.

- **Contrôle de la fiche d'engagement du marché public de réalisation**

Sur la fiche d'engagement qui accompagne ce projet de marché, le CF a effectué les vérifications ci après :

- ✓ Que la fiche d'engagement comporte le libellé exacte de l'opération qui est étude et réalisation d'une bibliothèque centrale au pole universitaire de Tamda ;
- ✓ Que le montant de l'engagement envisagé est porté sur la rubrique bâtiment correspond au montant figurant sur le projet de marché de l'ordre de 35 000 000.da et que le nouveau solde est correcte

Ancien solde - le montant de l'engagement = le nouveau solde
--

Soit : 176 359 200.00 - 35 000 000.00 =	141 359 200.00 DA
---	-------------------

La vérification est donc sanctionnée par un **visa**.

C. Observation relative au respect du manuel des procédures par le CF

Il existe un écart entre les dispositions du manuel des procédures et le contrôle réel exercé par le CF en matière de vérification de la fiche d'engagement du marché de réalisation, nous avons constaté que le vérificateur a omit de vérifier que le numéro analytique mentionné sur la fiche d'engagement est le même que celui figurant sur la décision d'inscription soit :

NF5 621 8 262 115 09

Il est important de vérifier minutieusement ce numéro, car sa modification risque de créer des erreurs dans la comptabilité des engagements au niveau du CF, si un seul numéro est faux, parmi les quatorze (14) caractères composant cette codification analytique, il se peut que le montant engagé soit imputé du montant d'un autre chapitre, d'un autre article ou d'une autre opération.

D'après notre constat sur les lieux de notre stage malgré le défaut de contrôle de ce numéro analytique, il n y a pas eu d'erreur sur les fiches d'engagement du dossier faisant objet de notre cas pratique.

Dans ce qui suit nous exposerons, la signification de chacun des caractères composant la codification analytique de l'opération objet de notre cas pratique conformément à la circulaire du 21/09/1988 relative au système d'identification des opérations des dépenses d'équipement, comme suit :

- ✓ **N** : type du programme normal ;
- ✓ **F** : 2005-2009 (programme quinquennal) ;
- ✓ **5** : nature de financement (concours définitif) ;
- ✓ **621** : chapitre 621 «enseignement supérieur » ;
- ✓ **8** : article 8 « autres » au sein du chapitre 621 ;
- ✓ **262 115** : numéro du gestionnaire de l'opération ;
- ✓ **09** : année de la décision de programme PSD ;
- ✓ **02** : numéro d'ordre.

Afin de mieux expliquer l'ampleur de la gravité des conséquences de la non-vérification de ce numéro analytique, nous allons présenter **un exemple** :

Supposant que l'ordonnateur, nous présente une fiche d'engagement portant marché d'étude pour un montant de 10.000.000 DA et comportant le numéro suivant : NF 5 **622** 8 262 115 09 02 au lieu du numéro NF 5 **621** 8 262 115 09 02.

Nous remarquons que les deux codifications sont presque identiques, à l'exception du numéro 622 au lieu de 621.

L'erreur ici réside au niveau du chapitre, l'ordonnateur a mentionné le **622** « enseignement secondaire » au lieu de et place du **621** « enseignement supérieur ».

Dans ce cas, le montant de 10.000.000 DA sera comptabilisé au niveau des engagements du chapitre 622 au lieu d'être comptabilisé au niveau des engagements du chapitre 621 ; cela engendrera l'imputation budgétaire de ce dit montant au niveau de l'enveloppe budgétaire consacré au chapitre 622 par erreur.

Ce genre d'erreurs affecte négativement la gestion des ordonnateurs, et leur rectification causera la lenteur de la réalisation des projets publics.

Nous recommandons donc une vérification minutieuse de cette codification analytique par le contrôleur financier.

2.4 Contrôle de l'avenant au marché de réalisation de l'entreprise ETB TCE

C'est un document contractuel accessoire au marché qui, dans tous les cas, est conclu lorsqu'il a pour objet l'augmentation ou la diminution des prestations et ou/ la modification d'une ou plusieurs clauses contractuelles du marché initial.

Toute modification apportée au contrat initial par le service contractant, ordonnateur doit donner lieu à la conclusion d'un avenant indiquant de façon précise les modifications à ce contrat.

Son montant s'élève à 500 000.00 DA (avenant en diminution).

A. Procédure de contrôle de la fiche d'engagement selon le manuel des procédures

Selon le manuel des procédures, le CF doit s'assurer que la DEP a joint à l'appui de la fiche d'engagement :

- ✓ le projet d'avenant ;
- ✓ un rapport de présentation justifiant la modification apportée ;
- ✓ le marché définitif.

B. Procédure de contrôle réellement exécrée par le CF sur l'avenant au marché public de réalisation

Le CF vérifie le projet d'avenant puis la fiche d'engagement l'accompagnant comme suit :

- **Le contrôle du CF sur le projet d'avenant au marché de réalisation**

Le vérificateur vérifie d'abord que le projet d'avenant ne nécessite pas le visa de la commission des marchés compétente. Un avenant n'a pas besoin de visa de la commission dans les cas suivants :

- 1) Que son objet ne modifie pas la dénomination des parties contractantes, les garanties techniques et financières, le délai contractuel
- 2) son montant ou le montant cumulé des différents avenants, qu'il soit en augmentation ou en diminution, ne dépasse pas :
 - ✓ vingt pour cent (20 %) du montant initial du marché, pour les marchés relevant de la compétence de la commission des marchés du service contractant ;

- ✓ dix pour cent (10 %) du montant initial du marché, pour les marchés relevant de la compétence des commissions nationales des marchés.

Si l'un de ces éléments se réalise le contrôleur doit demander à l'ordonnateur de joindre le visa de la commission des marchés compétente.

Le CF a procédé ensuite à la vérification du projet d'avenant simultanément avec le marché déjà visé, c'est-à-dire par confrontation des quantités prévues aux nouvelles quantités (après fluctuation) afin de déterminer le nouveau montant du marché qui est égale à :

$$35\,000\,000.00 - 500\,000 = \boxed{34\,500\,000.00 \text{ DA}}$$

- Sur la fiche d'engagement qui accompagne ce projet de convention le CF s'est assuré que :

- ✓ Elle comporte le libellé exacte de l'opération qui est étude et réalisation d'une bibliothèque centrale au pôle universitaire de Tamda ;
- ✓ le numéro d'opération est le même que celui figurant sur la décision d'inscription soit : $\boxed{\text{NF5 621 8 262 115 09 02}}$
- ✓ le montant de l'engagement envisagé et porté sur la rubrique bâtiment correspond au montant figurant sur le projet d'avenant de l'ordre de - 500 000.00DA

Le nouveau solde figurant sur la fiche d'engagement est :

$$\boxed{\text{Ancien solde} - \text{le montant de l'engagement} = \text{le nouveau solde}}$$

$$\text{Soit : } 141\,359\,200.00 + 500\,000.00 = \boxed{141\,859\,200.00 \text{ DA}}$$

Après que le vérificateur à procédé a tous ces contrôles, le projet d'avenant est proposé au visa.

C. Observation relative au respect du manuel des procédures par le CF

Il n'existe aucun écart à signaler étant donné que le vérificateur a respecté les dispositions du manuel des procédures.

L'opération intitulée « étude et réalisation d'une bibliothèque centrale au pôle universitaire de Tamda », a été clôturée par une décision de clôture établie

par le directeur de programmation et de suivi budgétaire, signée par le wali et notifiée au DEP, il est à signaler que cette décision a été visée par le CF.

Conclusion

En guise de conclusion de ce dernier chapitre on peut dire que, le service du contrôle financier qui a constitué notre organisme d'accueil est un service extérieur rattaché à la direction générale du budget, sous la tutelle du ministère des finances, de ce chapitre nous déduisons aussi que le contrôle exercé par le contrôleur financier est très rigoureux, vu son contenu et sa procédure d'appréciation.

L'audit de conformité que nous avons essayé de réaliser nous a permis de tirer la conclusion suivante : la procédure de contrôle du marché public intitulée « étude et réalisation d'une bibliothèque centrale au pôle universitaire de Tamda » est réalisée conformément aux dispositions du manuel des procédures. Toutefois nous avons relevé quelques défaillances qu'il serait judicieux de prendre en considération pour améliorer la qualité du contrôle préalable des dépenses publiques.

Conclusion générale

Chaque année l'Etat passe des commandes à hauteur de plusieurs milliards de dinars, ce sont des dépenses qui financent des travaux publics, des achats de fournitures ou de prestations intellectuelles pour des montants considérables. En effet, les marchés publics présentent dans leur ensemble, un secteur très sensible des dépenses de l'Etat et les risques de gaspillage et de détournement sont réels, et c'est pour cette raison que les marchés publics sont bien encadrés par la législation en vigueur.

En effet, la commande publique en Algérie occupe et certainement continuera à occuper un rôle important dans notre économie. D'ailleurs, c'est ce qui explique la succession d'un nombre important de textes depuis l'indépendance du pays à ce jour, et le décret présidentiel n° 15-247 du 16 septembre 2015 portant réglementation des marchés publics et des délégations de service public est désormais le texte de base régissant la passation des commandes publiques en Algérie. Ce texte porte sur une réforme visant une responsabilisation de plus en plus importante des services contractants et des commissions des marchés, tout en mettant en exergue les principes fondamentaux de la gestion des marchés publics : liberté d'accès à la commande publique, égalité de traitement des candidats et transparence des procédures.

Vu l'importance que revêtent ces commandes publiques, on constate l'obligation de l'instauration d'un bon contrôle dont l'efficacité est étroitement liée à la bonne moralité et à la compétence des corps de contrôle. En effet, malgré la multiplicité des institutions et des fonctionnaires destinés à assurer ce contrôle, le meilleur de tous les contrôles reste celui établi a priori car il permet de contrôler les dépenses en état de projet. Il est donc nécessaire que les pouvoirs publics mettent en place un contrôle préventif préalable à l'engagement des dépenses publiques.

Le contrôle préalable des dépenses engagées effectué par le représentant du ministre des finances, à savoir le CF est un contrôle préventif appliqué aux budgets des différentes administrations de l'Etat. Il est régi par le décret exécutif n° 92-414 du 14 novembre 1992, modifié et complété, relatif au contrôle préalable des dépenses engagées.

Ce contrôle préalable est justifié par la nécessité de garantir la régularité de la gestion des deniers publics, en sanctionnant les actes irréguliers et

préjudiciables dès qu'ils sont à l'état de projet et avant leur exécution. Il permet également de lutter contre le gaspillage et la mauvaise gestion des fonds publics et de garantir l'accomplissement des actes de dépenses de l'Etat conformément aux règles en vigueur.

Il s'agit d'un domaine important qui nécessite une attention particulière, et l'efficacité d'un tel système suppose des ressources adéquates et des mécanismes de contrôle performants.

L'évaluation du niveau d'efficacité des contrôles mis en place par le gouvernement sur les dépenses publiques nécessite un audit de conformité permettant d'apprécier le degré de respect par les contrôleurs, des directives et prescriptions édictées par les pouvoirs publics.

Afin d'apprécier la qualité du contrôle des dépenses publiques, particulièrement celui exercé par le CF, nous avons orienté notre étude vers l'audit de conformité de la procédure de contrôle des dépenses engagées.

Pour concrétiser notre démarche d'audit de conformité, nous avons pris comme référentiel d'audit le manuel des procédures dans notre cas appelé « manuel de contrôle des dépenses engagées », et nous l'avons comparé tout au long de notre démarche à la procédure de contrôle réellement mise en œuvre par le contrôleur financier.

Afin de délimiter notre champ d'intervention, nous avons focalisé notre attention sur un seul projet (marché public) présenté au service du CF de la wilaya de Tizi-Ouzou par la direction des équipements publics. Ce projet s'intitule « étude et réalisation d'une bibliothèque centrale au pôle universitaire de Tamda ».

A l'issue de la mission d'audit, il ressort que la procédure de contrôle des projets de commandes publiques est jugée satisfaisante. Le service du contrôle financier applique les prescriptions et directives édictées par le manuel des procédures, toutefois certaines défaillances ont été constatées, il s'agit notamment des points suivants :

Omission du contrôle de la date de signature des fiches d'engagement de la dépense afin de s'assurer de la qualité de l'ordonnateur ;

Négligence de la vérification du numéro analytique de l'opération (projet), permettant de s'assurer de l'imputation des crédits budgétaires.

Ces anomalies constatées à travers notre cas pratique, n'affectent en rien le rôle préventif du contrôle financier, toutefois l'accent a été mis sur la nécessité de remédier à ces lacunes pour éviter toute erreur qui serait préjudiciable au bon déroulement de la procédure de contrôle préalable des commandes publiques. Ainsi, Il convient de formuler quelques recommandations permettant d'améliorer le déroulement de la procédure de contrôle et le fonctionnement du service de manière générale à savoir :

- Vérifier la date mentionnée sur la fiche d'engagement de la dépense pour s'assurer que cette dite dépense a bien été engagée par son ordonnateur ;
- Contrôler minutieusement le numéro analytique de l'opération pour éviter toute erreur dans l'imputation budgétaire de la dépense et dans la comptabilité des engagements auprès du CF.
- Mettre à jour le manuel des procédures qui est établi en 2007 sur la base d'une ancienne réglementation, qui a été modifiée plusieurs fois depuis 2007 ;
- L'augmentation des effectifs pour améliorer la qualité et le délai de contrôle des engagements de dépenses.
- La création d'un réseau informatique reliant les différents services de contrôle financier de la wilaya pour remédier à la lenteur de la circulation de l'information et pour unifier les procédures de contrôle.
- Amélioration des moyens logistiques après avoir constaté la précarité des outils de travail disponibles dans le service tels que les ordinateurs, un seul photocopieur pour tout le service.

Pour conclure on peut dire que les pouvoirs publics devront donner plus d'importance à ce type de contrôle a priori en mettant en place tous les moyens nécessaires à son application et à son développement telle que l'informatisation du contrôle des engagements de dépenses. En raison de son impact positif sur la régularité des commandes publiques. Ainsi ce contrôle :

- a empêché des montants colossaux d'être mal dépensés ou gaspillés par les gestionnaires du budget de l'Etat ;
- a pu instaurer le respect des procédures réglementaires, dans l'exécution des dépenses publiques ;

- a dissuadé la prise de décisions préjudiciables au Trésor Public par des ordonnateurs dont la gestion doit être en principe transparente et rationnelle.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages

- 1) Alain MIKOL, «Les audits financiers », édition d'Organisation, paris, 1999.
- 2) l'Association Technique d'Harmonisation, « Audit Financier », édition CLET, paris, 1983 ;
- 3) Benoit PIGE, « audit et contrôle interne », édition EMS, Caen, 2017 ;
- 4) Brahim BOULIFA, « Marchés Publics ; dictionnaire thématique », édition BERTI, Alger, 2013 ;
- 5) Jean Paul RAVALEC, « Audit Social et Juridique », édition les guides Montchrestien, paris, 1986 ;
- 6) Jean-Phillipe DENIS, Alain-Charles MARTINET, Ahmed SILEM, « Lexique de gestion et de management, édition Dunod, Paris, 2016.
- 7) Jean RAFFEGEAU, François Dubois et Didier de MENOVILLE, « L'audit opérationnel », édition PUF, Coll. Que sais-je ?, 1984 ;
- 8) Martial CHADEFAUX, « Audit fiscal », édition LITEC, Paris, 1987 ;
- 9) Michel BOVIER et autres, « revue française des finances publiques : Le contrôle des finances locales : perspectives », édition l'extenso, Paris, 1993 ;
- 10) Michel JONQUIERES, Michel JORAS, « l'audit : une même démarches intelligente pour tous », édition EMS Management et société, Caen, 2015 ;
- 11) Nguyen Hong Thai, « Contrôle interne. Mettre hors risque l'entreprise », édition l'harmattan, Paris, 1999 ;
- 12) Pierre SCHICK, Jacques VERA, Olivier BOURROUILH-PAREGE, « audit interne et référentiels de risques», édition Dunod, Paris, 2014 ;
- 13) Raymond VATIER, « l'audit de la gestion sociale », édition d'organisation, paris, 1988.
- 14)Stéphanie THIERY-DUBUISSON, « L'Audit », édition la Découverte, Paris, 2009.

Mémoires et rapports de stages

- 1) Ait Issad Samir, « Le Contrôle Préalable des Dépenses Engagées des Communes : état des lieux et perspectives », mémoire de fin d'études, Institut d'Economie Douanière et Fiscal, Kolea, 2011.
- 2) CHIH Hamida, « contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises », thèse de doctorat, école doctorale de dauphine, université paris dauphine, Paris, 2016 ; Consulté le 20 novembre 2018, sur le site : <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel01430056/document,>.
- 3) HACHI Makhlouf, « Le contrôle préalable des dépenses engagées », Rapport de stage, institut d'économie douanière et fiscal, Kolea, juillet 2009.

Références juridiques

- 1) Loi 90-21 du 15 Aout 1990 relative à la comptabilité publique ;
- 2) Décret présidentiel n° 15-247 du 16 septembre 2015 portant réglementation des marchés publics et des délégations de service public ;
- 3) Décret exécutif n° 92-414 relatif au contrôle préalable des dépenses engagées, 14 Novembre 1992 ;
- 4) décret exécutif n°11-381 relatif aux services du contrôle financier, 21 novembre 2011 ;
- 5) Décret exécutif n°09-374 relatif au contrôle préalable des dépenses engagées, du 16 novembre 2009.

Documentation diverse

- Manuel des procédures de contrôle des dépenses engagées, ministère des finances, direction générale du budget, Alger, 2007 ;

Site web

- <http://lesdefinitions.fr/controle> , consulté le 25 décembre 2018 à 16h ;

Table des matières

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Sommaire (01)

Liste des figures (02)

Liste des abréviations (03)

Introduction générale (05)

Chapitre I : Cadre conceptuel de l’audit et des commandes publiques (09)

Section 1 : Généralité sur l’audit (09)

1. Historique de l’audit..... (10)

2. Définitions de l’audit (11)

2.1 Définition de l’audit selon la norme ISO 9000 : 2005 et ISO 19011 :2002 (11)

2.2 Définition de l’audit par les praticiens..... (12)

2.3 Audit et contrôle (13)

3. Typologie de l’audit (13)

3.1 Classification selon les statuts des auditeurs (13)

3.2 Classification selon la nature de l’Audit (14)

3.3 Classification par objectif..... (15)

4. Les acteurs de toute démarche générale d’audit (16)

4.1 Un prescripteur commanditaire, client de l’audit (P) (16)

4.2 Une entité auditable désignée « auditée » (E) (16)

4.3 Un auditeur, professionnel reconnu, accepté par l’auditée (OTI)..... (17)

4.4 Des parties prenantes intéressées et désignées (PP)..... (17)

5. Les techniques d’audit (18)

5.1 Les approches globales (18)

5.2 Les approches par questionnaire..... (19)

5.3 Les approches par vérification (19)

Section 2 : Généralité sur les commandes publiques (20)

1. Définitions et principes fondamentaux des commandes publiques (20)

1.1 Définitions des commandes publiques (20)

1.2 Principes fondamentaux des commandes publiques (21)

2. Les types de commandes publiques et modes de leurs passations	(21)
2.1 Les commandes publiques atteignant le seuil de passation des marchés publics (Les marchés publics)	(21)
2.2 Les commandes publiques inférieures au seuil de passation des marchés publics	(26)
Chapitre II : Contrôle préalable des dépenses engagées	(33)
Section 1 : présentation générale du Contrôle financier	(33)
1. Historique et définition du contrôle financier	(33)
1.1 Historique du contrôle financier en Algérie	(33)
1.2 Définition et particularités du contrôle financier	(34)
2. Les missions du contrôleur financier	(35)
2.1 Contrôleur financier	(35)
2.2 Contrôleur financier adjoint	(37)
3. Rôle du contrôleur financier	(38)
3.1 En tant que contrôleur	(38)
3.2 En tant que comptable	(38)
3.3 En tant que représentant, informateur et conseiller	(38)
3.4 Les règles à respecter par le contrôleur financier lors de l'exercice de ses fonctions	(39)
3.5 Principes et objectifs du contrôle financier	(39)
4. Les formes de contrôle exercées par le contrôleur financier	(40)
4.1 Le contrôle à priori	(40)
4.2 Le contrôle à posteriori	(40)
4.3 Les domaines d'intervention du CF	(41)
4.4 Les actes soumis au visa préalable du CF et procédure de leur contrôle	(41)
Section 2 : procédures du contrôle préalable des dépenses engagées	(42)
1. Le contenu du contrôle financier	(42)
1.1 La procédure d'exécution des dépenses publiques	(42)
1.2 Le contenu du contrôle préalable des dépenses engagées	(44)
2. La démarche de contrôle exercée par le CF	(46)
2.1 La procédure de contrôle	(46)
2.2 Sanctions du contrôle des dépenses engagées	(49)

Chapitre III : Audit de la procédure de contrôle d'une commande publique (Cas pratique).....	(54)
Section 01 : Présentation du service du Contrôle financier et du manuel des procédures	(54)
1. Organisation du service du contrôle financier	(54)
1.1 Définition du service de contrôle financier.....	(55)
1.2 Organigramme du service du contrôle financier édicté par la loi.....	(55)
1.3 L'organisation du service du CF auprès de la wilaya de Tizi-Ouzou	(57)
2. présentation du manuel des procédures du service du CF	(59)
2.1 Définition d'un manuel de procédure d'une organisation.....	(60)
2.2 Définition du manuel de contrôle des dépenses engagées	(60)
2.3 Utilité du manuel de contrôle des dépenses engagées	(61)
2.4 Organe chargé de l'élaboration du manuel de contrôle des dépenses Engagées	(61)
2.5 Contenu du manuel de contrôle des dépenses engagées	(62)
Section 02 : Audit de conformité de la commande publique réalisé par le CF	(62)
1. Présentation générale du projet de commande publique	(63)
2. Procédure de contrôle exercée par le CF sur une commande publique (Cas de la DEP)	(64)
2.1 Contrôle de la décision d'inscription	(65)
2.2 Contrôle de l'engagement portant convention de maîtrise d'œuvre (Contrat d'études)	(67)
2.3 Contrôle de l'engagement du marché de réalisation	(71)
2.4 Contrôle de l'avenant au marché de réalisation de l'entreprise ETB TCE	(75)
Conclusion générale :	(79)
Bibliographie	
Table des matières	