

LE CONTRÔLE FINANCIER DES COLLECTIVITÉS LOCALES À LA LUMIÈRE DE LA RÉFORME BUDGÉTAIRE : QUEL CHANGEMENT?

SIGNO Kouassi Simon

Doctorant en droit public à l'Université Alassane OUATTARA de Bouaké

RESUME

L'institution du contrôle financier dans les collectivités territoriales ivoiriennes renforce sans doute le dispositif de contrôle des finances locales. Ce renforcement est à la fois institutionnel et fonctionnel. Le contrôleur financier vient s'ajouter aux organes existants chargés du contrôle administratif des budgets locaux. La mise en œuvre de ses attributions en phase d'élaboration et en phase d'exécution contribue à l'excessivité des contrôles de régularité. Cela est préjudiciable au mouvement de gestion axée sur les résultats qui gagne progressivement les collectivités territoriales ivoiriennes surtout que son contrôle de régularité n'est pas accompagné du contrôle de performance.

Mots clés :

- Contrôle financier
- Finances locales
- Contrôle de régularité
- Contrôle de performance

SUMMARY

The institution of financial control in Ivorian local authorities certainly reinforces local finances' control unit. This reinforcement is not only institutional, but also functional. Financial control is added to the existing organs in charge of local authorities' budgets administrative control. The implementation of this control, at the budget drawing up step as well as at the execution one, increases legality controls. This legality control's increase is prejudicial to the budget management based on results, which is progressively being implemented in Ivorian local authorities, especially as, the legality control is not completed by a performance control.

Keywords:

- Financial Control
- Local Finances
- Regularity Control
- Performance Control

INTRODUCTION

« Fonder le système de contrôle sur un contrôle a posteriori mieux organisé et renforcé qui permettrait, à terme, de limiter les contrôles a priori au profit des contrôles a posteriori »¹. Ce souhait de Nicaise MÉDÉ résume parfaitement la nouvelle tendance des contrôles de l'exécution des budgets publics dans les États membres de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA). En effet, les États membres de l'Union en général et la Côte d'Ivoire en particulier tendent, avec la transposition des directives du nouveau cadre harmonisé², à présenter des dispositifs de contrôles budgétaires qui privilégient un contrôle a posteriori axé sur les résultats.

Ce changement est perceptible en Côte d'Ivoire à travers les décrets³ pris en application de la loi organique n°2014-336 du 05 juin 2014 relative aux lois de finances et du règlement général sur la comptabilité publique⁴. Si ces décrets visent à doter l'État d'un dispositif de contrôle administratif efficace, ils ont cependant la particularité de bouleverser la législation actuelle sur le contrôle des budgets des collectivités territoriales. En effet, en attente de la mise en application effective de la loi transposant la directive n°1n°01/2011/CM/UEMOA portant régime financier des Collectivités territoriales au sein de l'UEMOA, les nouveaux décrets outrepassent les dispositions de la loi n°2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales en introduisant de nouvelles formes de contrôle dans les finances locales. Ce changement appelle à s'interroger sur la nouvelle configuration du dispositif de contrôle des finances locales ivoiriennes. C'est dans cette perspective que s'inscrit le sujet « **Le contrôle financier des collectivités locales à la lumière de la réforme budgétaire : quel changement ?** ».

En Côte d'Ivoire, les collectivités territoriales sont les régions et les communes⁵ et dans une certaine mesure les districts autonomes⁶. Ce sont des entités qui jouissent de l'autonomie administrative et financière et dont le processus budgétaire est clairement défini par la loi de 2003 portant régime financier, fiscal et domanial.

Quant à la réforme budgétaire, il s'agit de la refonte du cadre législatif des finances publiques des États membres de l'UEMOA engagée depuis 2009 et opérationnalisée par la transposition des directives. Cette réforme a pour objectif principal d'instituer « une gouvernance

1 Nicaise MÉDÉ, « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », consulté le 11/11/2019 à 13 h 13 min sur http://afrilex.u-bordeaux4.fr/sites/afrilex/IMG/pdf/ARTICLE_REFLEXION_SUR_LE_CADRE_HARMONISE_DES_FINANCES_PUBLIQUES_UEMOA_BORDEAUX.pdf, p.23.

2 Les principales sont les directives n°01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009, portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA ; n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009, portant lois de finances au sein de l'UEMOA et n°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009, portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA.

3 Les décrets n°2019-222 du 13 mars 2019 portant modalités de mise en œuvre des contrôles budgétaires et financiers des institutions, des administrations publiques, des établissements publics nationaux et des collectivités territoriales JORCI n° 42 du lundi 27 mai 2019, n° 2019-81 du 23 janvier 2019 portant charte de gestion des programmes et des dotations JORCI du 28 mars 2019 et n° 2018-928 du 12 décembre 2018 portant comptabilité des matières JORCI du jeudi 21 mars 2019.

4 Décret n°2014-416 du 9 juillet 2014 portant règlement général sur la comptabilité publique, JORCI du 22 septembre 2014.

5 Article 32 de la loi n° 2014-451 du 05 août 2014 portant orientation de l'organisation générale de l'Administration Territoriale, JORCI, n°39, du 21 août 2014.

6 Aux termes de l'article 47 de la loi n° 2014-451 du 05 août 2014 portant orientation de l'organisation générale de l'Administration Territoriale, le District Autonome est une entité territoriale particulière régie à la fois par des règles de la déconcentration et de la décentralisation.

financière tournée vers la performance, en substituant les budgets de programmes aux classiques budgets de moyens, avec comme crédo la rationalité dans la chaîne de décision budgétaire »⁷. Mais plus particulièrement, la réforme budgétaire vise à engager les organismes publics dans « une démarche de performance »⁸ avec comme corollaires l'allègement des contrôles de régularité et le renforcement des contrôles de performance. Sur cette base, le système budgétaire ivoirien est désormais organisé autour d'une budgétisation par programme adossée à une démarche de performance et une nouvelle comptabilité publique régie par le principe de la constatation des droits et obligations⁹. Cette volonté de basculer dans « une ère nouvelle marquée du sceau de la performance »¹⁰ appelle nécessairement à rationaliser le contrôle financier ou le suivi budgétaire.

En finances locales, le contrôle financier renvoie à plusieurs réalités. Dans un sens large, il fait référence « à l'exercice de suivi des crédits budgétaires et de contrôle de la régularité et de l'effectivité de la dépense publique »¹¹. Pris sous cet angle, le contrôle financier est vaste et prend en compte « plusieurs concepts de contrôle : contrôle *a priori* et contrôle *a posteriori* ; contrôle sur pièces et contrôle sur place ; contrôle de régularité, contrôle d'opportunité et contrôle de matérialité ; contrôle interne et contrôle externe ; contrôle administratif, contrôle politique et contrôle juridictionnel... »¹². Dans cette approche, le contrôle financier renferme l'ensemble des dispositifs de contrôle des opérations budgétaires des collectivités territoriales, notamment le contrôle administratif et le contrôle juridictionnel.

Dans un autre sens, plus restreint, le contrôle financier renvoie dans la plupart des États membres de l'UEMOA et en Côte d'Ivoire en particulier, à une administration relevant du ministère du Budget et placée auprès des administrations publiques. Hérité du droit budgétaire colonial¹³, le contrôle financier est une structure spécialisée dans le contrôle *a priori* en matière d'exécution du budget¹⁴. Elle est animée à titre principal par des contrôleurs financiers nommés à l'initiative du ministre chargé du budget. Ils veillent à la bonne exécution des budgets de l'État conformément aux lois et règlements qui régissent l'administration.

7 Moussa ZAKI, « La LOLF, instrument de rénovation de la gouvernance de l'État », in *La LOLF dans tous ses états*, Acte du colloque national des 13 et 14 février 2015, p. 355.

8 Abdourahmane DIOUKHANÉ, *Les finances locales sénégalaises*, Paris, L'Harmattan, 2018, p. 77.

9 Nicaise MÉDÉ, « La LOLF : scénario pour aujourd'hui », in *La LOLF dans tous ses états*, acte du colloque national des 13 et 14 février 2015, p. 20.

10 Michel BOUVIER (sous la dir), *La bonne gouvernance des finances publiques dans le monde*, Paris, L.G.D.J., 2009, p. 2.

11 Michel LASCOMBE et Xavier VANDENDRIESSCHE, « La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) et le contrôle des finances publiques », *Revue française d'administration publique*, n°117, 2006/1, p. 134.

12 Abdelmjid BOUTAQBOU, « Le contrôle administratif des finances des collectivités territoriales au Maroc », in *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique*, Mélanges en l'honneur de Michel BOUVIER, Dakar, L'Harmattan, 2019, p. 83.

13 Depuis 1907, il a été institué un contrôleur financier en Afrique Occidentale Française auprès des administrations civiles, militaires et financières. À partir de 1951, une loi relative au développement des crédits affectés aux dépenses de fonctionnement des services civils pour l'exercice 1951 élargit le champ d'action du contrôleur financier en prenant en compte « le groupe de territoires ; du territoire non groupé ou du territoire groupé ; des établissements publics et des collectivités... ». En 1961, soit après l'indépendance de la colonie de Côte d'Ivoire, un arrêté fixant l'organisation et les attributions de l'Inspection Générale des Services Financiers et du Contrôle Financier a repris les textes antérieurs en soumettant le contrôle des opérations budgétaires de l'État ; des établissements publics ; des régies ou offices de l'État et des collectivités secondaires au contrôle du contrôleur financier.

14 Nicaise MÉDÉ, *Finances publiques : espace UEMOA/UMOA*, Dakar, L'Harmattan, 2016, p.285.

Considéré sous cet angle, le contrôle financier apparaît comme une composante du contrôle administratif. Institué auprès des collectivités territoriales dans certains États comme le Burkina Faso, le Bénin et le Cameroun, le contrôle financier est désormais envisagé dans les collectivités territoriales ivoiriennes. Cette initiative bouleverse manifestement le dispositif de contrôle administratif des budgets locaux et renforce les contrôles administratifs des budgets locaux.

Tel que défini, le sujet mérite d'être délimité. Ainsi, dans la suite de la réflexion, le contrôle financier s'entendra tantôt au sens large, tantôt au sens restreint. Au sens large, le contrôle financier rendra compte des contrôles administratifs à l'exclusion des contrôles juridictionnels. Le contrôle financier intégrera également le sens restreint d'autant plus que le contrôleur financier est un organisme de contrôle administratif. Le contrôle financier couvrira donc le contrôle du contrôleur financier, mais aussi les contrôles de la tutelle, des organismes spécialisés de l'État telle l'Inspection Générale d'État et le comptable public. En clair, le contrôle financier fait référence aux structures de contrôle administratif pris dans leur ensemble et se rapportant au contrôle des dépenses engagées¹⁵.

Longtemps resté marqué par un contrôle de régularité exercé essentiellement *a priori*, le contrôle financier des collectivités territoriales tend désormais à être envisagé sous un angle de performance. En effet, le contrôle financier était jusque-là essentiellement tourné vers la vérification de « *la conformité de l'exécution administrative aux règles de droit ainsi qu'à l'autorisation budgétaire donnée* »¹⁶. En règle générale, c'est un contrôle budgétaire qui intervient dans la procédure budgétaire et dont le défaut de réalisation est de nature à entacher cette procédure d'irrégularité¹⁷. Ce contrôle, parfois dépourvu de tout « souci de la performance »¹⁸, est dénoncé, car ne permettant pas « *aux décideurs politiques, aux gestionnaires et aux partenaires de mieux comprendre la nature des succès ou des échecs des programmes ou projets* »¹⁹. Il a même perdu de sa superbe dans la chaîne d'exécution des dépenses, parce que constituant des « *goulots d'étranglement* » et des « *catalyseurs de contreperformance financière* »²⁰.

En décidant donc d'instituer des contrôles financiers centrés sur « *l'évaluation de la qualité de la gestion financière publique* »²¹, les autorités ivoiriennes alignent les contrôles financiers des collectivités territoriales sur les standards internationaux. Autrement dit, le contrôle financier est voué à la réalisation de la performance budgétaire²². Si cela est un progrès notable pour les finances publiques ivoiriennes, il l'est davantage pour les collectivités territoriales. En effet, là où les contrôles financiers étaient pour l'essentiel des contrôles *a priori*, ils tendent à intégrer des contrôles *a posteriori*. Il ne s'agit pas d'abandonner le traditionnel

15 Sébastien KOTT, *Le contrôle des dépenses engagées : Évolutions d'une fonction*, <https://books.openedition.org/igpde/2477>, le 16/09/2019 à 14 h 54 min, p. 137.

16 Michel BOUVIER et al., *Finances publiques*, Paris, L.G.D.J., 15^e édition, 2016-2017, p. 487.

17 Boubacar Demba BA, *Finances publiques et gestion par la performance dans les pays membres de l'UEMOA : étude du cas du Sénégal*, Paris, L'Harmattan, 2015, p. 203.

18 Zineb EI ADAOUI, « Le contrôle des finances locales au Maroc et en France : quels enjeux ? », in *L'État territorial au Maroc et en France : quelles synergies entre les finances de l'État et les finances territoriales ?*, sous la direction de Michel BOUVER, Paris, L.G.D.J., 2015, p. 89.

19 André Ocko ALPHA, *Gestion axée sur les résultats*, Paris, Editions Jets d'Encre, 2015, p. 193.

20 Nicaise MÉDÉ, « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », *op.cit.*, p.22.

21 Michel BOUVIER et al., *Finances publiques*, *op.cit.*, p. 487.

22 Franck Latifou DJIGLA et Hervé AFFOUKOU, « le contrôle financier dans la réforme : statu quo ou refondation ? », in *La LOLF dans tous ses états*, Acte du colloque national des 13 et 14 février 2015, sous la direction de Nicaise MÉDÉ, Abomey-Calavi, Centre des Publications Universitaires, 2015, p. 445.

contrôle financier de régularité²³, mais de veiller à la régularité des opérations financières tout en s'assurant de la performance financière réalisée par les administrations locales.

Dans ce sens, la réflexion sur le contrôle financier des collectivités territoriales n'est pas dépourvue d'intérêt. Sur un plan théorique, ce sujet interroge l'adaptation des finances locales ivoiriennes aux exigences de la gestion axée sur les résultats. En effet, vouloir un contrôle financier axé sur la performance dans les finances locales implique, selon Michel BOUVIER²⁴, à articuler deux logiques de contrôle dont l'équilibre demeure perpétuellement à redéfinir : un contrôle-vérification qui répond à un normativisme et un contrôle-régulation qui répond à un objectif de gestion.

Sur un plan pratique, le sujet n'est pas sans lien avec l'autonomie budgétaire et la reconnaissance de marge de manœuvre aux gestionnaires locaux. En effet, l'introduction d'un contrôle financier *a posteriori* dans les collectivités territoriales pourrait contribuer à reconsidérer les contrôles des services de l'État. En effet, les questions de la performance et d'efficacité dans l'exécution de la dépense impliquent la reconnaissance de marge de manœuvre et donc de la consécration d'une véritable autonomie de gestion.

Cela dit, le contrôle financier des collectivités territoriales ivoiriennes à l'aune de la réforme budgétaire invite à examiner l'apport de la réforme aux contrôles administratifs des finances locales. Dit autrement, **le contrôle financier des collectivités locales est-il influencé par la réforme budgétaire ?**

À la lecture des textes, il apparaît que le contrôle financier des collectivités territoriales reste marqué par des contrôles centrés sur la régularité. Toutefois, la volonté est clairement affichée d'intégrer les nouveaux paradigmes de contrôle de performance. L'on est donc amené à penser d'une part à la persistance incontournable du contrôle de régularité (I) et d'autre part à l'induction inévitable du contrôle de performance (II).

I. LA PERSISTANCE INCONTOURNABLE DU CONTRÔLE DE RÉGULARITÉ

En matière de décentralisation, l'administration centrale bénéficie d'un ensemble de pouvoirs accordés par la loi et devant être exercé sur les administrations locales, mais également sur leurs actes pour s'assurer de l'effectivité de la satisfaction de l'intérêt général²⁵. C'est dans ce cadre que s'inscrivent les différents contrôles financiers centrés sur la régularité, exercés en matière budgétaire. Ces contrôles sur les décisions financières locales apparaissent d'autant plus nécessaires²⁶ qu'ils sont « insusceptibles de suppression »²⁷. Ils permettent au pouvoir central de s'assurer non seulement de la conformité de l'adoption du budget (A), mais de vérifier également la légalité des opérations d'exécution du budget local (B).

23 Nicaise MÉDÉ, *Finances publiques : espace UEMOA/UMOA*, op.cit., p. 286.

24 Michel BOUVIER, *Les finances locales*, Paris, L.G.D.J, 16^e édition, 2015, p. 232.

25 John Richard KEUDJEU DE KEUDJEU, « La gestion des grandes cités en Afrique subsaharienne francophone : Le cas des agglomérations urbaines à statut particulier du Burkina Faso, du Cameroun, du Congo, du Mali et du Sénégal », consulté le 09/03/2020 à 17 h 39 min sur http://afrilex.u-bordeaux4.fr/sites/afrilex/IMG/pdf/La_gestion_des_grandes_cites_en_Afrique.pdf, p. 25.

26 Yawovi KPEDU, « La question de l'autonomie financière des collectivités locales en Afrique », consulté le 05/03/2020 à 13 h 49 min sur <http://afrilex.u-bordeaux4.fr/la-question-de-l-autonomie.html>, p. 23.

27 IsmailaMadior FALL, « Le contrôle de légalité des actes des collectivités locales au Sénégal », op.cit., p. 71.

A. LA NÉCESSITÉ DE LA CONFORMITÉ DE L'ADOPTION DU BUDGET

La légalité administrative impose aux collectivités territoriales de conformer leurs actions administratives en général et leurs actions financières en particulier aux normes de l'État. Pour ce faire, il est prévu dans le processus budgétaire local un contrôle de la Tutelle. Ce contrôle qui est justifié par l'idée de « *sécuriser davantage le système de gestion des finances locales* »²⁸ (1) devra cohabiter avec le contrôle de légalité du contrôleur financier (2).

1. L'approbation justifiée de la Tutelle

Aux termes de l'article 172 de la constitution ivoirienne²⁹, « *le Préfet est le représentant de l'État. Il a la charge des intérêts nationaux, du respect des lois et du contrôle de tutelle* ». En vertu de cette disposition constitutionnelle, le budget primitif des collectivités territoriales ivoiriennes voté par le conseil est « *transmis par le maire, le président du conseil ou le gouverneur à l'autorité de tutelle au plus tard dans les quinze jours francs à compter de la date du vote* »³⁰. Cette transmission du budget primitif à l'autorité de tutelle vise à le rendre exécutoire. En effet, conformément à la loi qui organise la décentralisation en Côte d'Ivoire³¹, les délibérations des Conseils des collectivités territoriales portant sur les objets tels que le budget de la collectivité territoriale et ses modifications en cours d'exercice ne sont exécutoires qu'après approbation de l'autorité de tutelle.

Au cours de l'approbation du budget voté, l'autorité de tutelle est amenée à exercer un contrôle sur les actes budgétaires des collectivités locales. Ce contrôle appelé « *relève d'une importance notoire* » en ce qu'elle permet à l'État de « *se rassurer que l'ensemble de la procédure budgétaire a été respecté* »³². Autrement dit, l'approbation de la tutelle vise à vérifier la régularité des actes budgétaires pris par les autorités locales. En Côte d'Ivoire, techniquement, c'est un contrôle qui est exercé, soit par le préfet lorsque le budget de la collectivité est d'un montant inférieur à 150 millions de francs CFA, soit par la commission de coordination et contrôle de la Direction Générale de la Décentralisation et du Développement Local quand le montant du budget est supérieur à 150 millions de francs CFA³³.

Dans sa mise en œuvre, le contrôle porte sur le vote du budget primitif et du budget additionnel ainsi que sur l'adoption de décisions budgétaires modificatives³⁴. La tutelle s'assure de la régularité et la légalité du budget adopté tant dans la forme que dans le fond. Pour ce qui est de la forme, l'autorité de tutelle vérifie si les délais de transmission du budget primitif ont été respectés. En outre, il vérifie si les documents annexes notamment le procès-verbal de réunion, le programme triennal la délibération instituant les taxes et la délibération sur le cadre organique des emplois sont conformes aux règles préétablies en la matière.

28 Abdelmjid BOUTAQBOUT, « Le contrôle administratif des finances des collectivités territoriales au Maroc », *op.cit.*, p. 85.

29 Loi n° 2016-886 du 8 novembre 2016 portant Constitution de la République de Côte d'Ivoire, *JORCI* n° 16 du mercredi 9 novembre 2016.

30 Article 18 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales, *JOC* n°8 du 25 février 1999.

31 Article 20 de la loi n°2012-1128 du 13 décembre 2012 portant organisation des collectivités territoriales.

32 Yawovi KPEDU, *op.cit.*, p. 22.

33 Voir annexe a l'arrêté n° 149 INT/DGCL du 10 mai 1996, portant fonction et attributions de tutelle de l'État sur les communes et la ville d'Abidjan en matière de contrôle ; délégations données aux préfets ; récapitulation, procédures et répartition des tâches entre les échelons d'intervention.

34 Alexis ESSONO OVONO, « L'autonomie financière des collectivités locales en Afrique noire francophone. Le cas du Cameroun, de la Côte d'Ivoire, du Gabon et du Sénégal », *op.cit.*, p. 12.

Dans le fond, l'autorité de tutelle vérifie la bonne prévision des recettes et des dépenses³⁵. Pour ce faire, la tutelle doit s'assurer que les autorités locales ont fait preuve de prudence et de réalisme dans l'estimation des recettes et des dépenses du budget. Il s'agit également de vérifier le respect des principes budgétaires en général et ceux spécifiques aux collectivités territoriales notamment l'équilibre réel et la légalité des taxes et autres impositions de toute nature. En matière de dépenses, le contrôle budgétaire de la tutelle porte sur l'inscription au budget des dépenses obligatoires³⁶. Ces dépenses qui sont prédéfinies par la loi s'imposent aux collectivités territoriales. Suivant l'actuel régime financier des collectivités territoriales, les dépenses obligatoires sont celles se rapportant « *aux dépenses résultant des marchés, contrats ou conventions régulièrement conclus, les dépenses résultant de l'exercice des compétences énumérées par la loi, la prise en compte de l'apurement du déficit* »³⁷.

Il ressort du contrôle visant l'approbation du budget local que « *la tutelle exercée par l'État sur les collectivités locales demeure pesante* »³⁸, mais nécessaire. Pesant dans la mesure où la tutelle dispose d'un pouvoir de substitution. Elle peut « effectuer d'office et sans renvoi du budget, les corrections de forme »³⁹ qu'elle aura relevées lors du contrôle. Par ailleurs, une fois contrôlé, le budget est renvoyé aux élus locaux par l'autorité de tutelle pour apporter les modifications en cas d'omission ; d'insuffisance de crédits ; de surestimation des recettes ou de sous-estimation des dépenses réelles⁴⁰. Si les modifications souhaitées ou corrections recommandées ne sont pas faites, l'autorité de tutelle se substitue aux organes locaux, prend elle-même par arrêté les mesures demandées et adresse ensuite le budget modifié à l'exécutif local pour exécution⁴¹.

L'approbation du budget ou le contrôle budgétaire par l'autorité de tutelle est nécessaire, car elle participe à donner un sens à la libre administration. En effet, la libre administration dans un État unitaire implique que « *l'État exerce un droit du regard contrepartie de la liberté locale conçue dans le cadre de lois et règlements appelé contrôle de tutelle* »⁴². Dans ce sens, l'approbation du budget primitif par la tutelle s'appréhende comme « *le contrôle qu'exerce l'autorité centrale sur l'activité de l'autorité décentralisée en vue de faire respecter la légalité* »⁴³.

En outre, l'approbation est un cadre de préservation de l'unité de l'État. En effet, le contrôle permet « *d'éviter que les autorités décentralisées n'édicte des actes préjudiciables à l'unité, socle de tout État décentralisé* »⁴⁴. Partant, l'on doit déduire que « *la libre administration ne signifie pas libre gouvernement, et le contrôle étatique doit assurer le respect par les*

35 Direction générale de la décentralisation et du développement local, *Le budget communal*, Guide de l'élu local, consulté le 15/11/2019 à 08 h 37 min sur http://www.dgddl.interieur.gouv.ci/documentation/201208131530372_0120813153037BUDGET_COMMUNAL.pdf, p. 36.

36 Article 20 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier.

37 Article 74 la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier.

38 Babacar FAYE, *La réforme du système financier des collectivités locales sénégalaises*, thèse en vue d'un doctorat en droit public, soutenue publiquement le 20 septembre 2017 à l'Université Jean Moulin Lyon 3 (France), p. 68.

39 Article 19 loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier.

40 Article 20 loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier.

41 Article 21 loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier.

42 IsmailaMadior FALL, « Le contrôle de légalité des actes des collectivités locales au Sénégal », consulté le 12/03/2020 à 14 h 03 min sur <http://afrilex.u-bordeaux4.fr/sites/afrilex/IMG/pdf/05dossfallmadior.pdf>, p. 70.

43 René DÉGNI-SÉGUI, *Droit administratif général : L'organisation administrative*, Tome 1, Abidjan, Omniprésence, 2013, p. 67.

44 Cyrille MONEMBOU, « Le pouvoir réglementaire des collectivités locales dans les États d'Afrique noire francophone (les cas du Cameroun, du Gabon et du Sénégal) », *Revue CAMES/SJP*, n°002/2015, p. 104.

collectivités locales du principe de l'unité et de l'indivisibilité de la République »⁴⁵. L'approbation du budget apparaît ainsi comme un corollaire logique de la libre administration des collectivités locales. Elle vise ainsi à assurer et à « *maintenir une cohésion, une synchronie dans les actions mises en œuvre avec la politique générale de l'État pour qu'il n'y ait pas des divergences fondamentales* »⁴⁶.

L'idée de conformité à la loi et la nécessité d'une cohérence entre la programmation budgétaire des collectivités territoriales ivoiriennes avec celle de l'État qui sous-tendent l'approbation du budget voté par la tutelle peuvent justifier l'extension du champ d'action du contrôle financier à l'élaboration du budget des collectivités territoriales.

2. Le contrôle apodictique du contrôleur financier

Les collectivités locales constituent de grandes entités publiques à forts enjeux financiers dont les flux ont jusque-là échappé à l'existence et au contrôle *a priori* du contrôle financier⁴⁷. Garant par excellence de la légalité des opérations budgétaires de l'État, et longtemps confiné dans le circuit d'exécution de la dépense publique, le contrôle financier ivoirien voit son champ d'action et ses attributions s'étendre à la faveur de la réforme budgétaire. Désormais, le contrôleur financier a pour missions d'apprécier la soutenabilité de la programmation du budget des collectivités territoriales⁴⁸.

En finances publiques, la soutenabilité désigne la capacité d'un organisme public à conduire des actions sans mettre en danger sa capacité à honorer ses engagements financiers dans le futur, c'est-à-dire à rester solvable⁴⁹. Elle porte sur « la capacité d'un organisme public à rester solvable, c'est-à-dire à conserver des marges de manœuvre budgétaires suffisantes pour honorer ses engagements »⁵⁰. La soutenabilité est liée à la viabilité budgétaire notamment la capacité d'une personne publique à maintenir ses finances dans une position crédible et fonctionnelle sur le long terme⁵¹. Pour apprécier la soutenabilité budgétaire, le contrôleur financier s'appuie sur la cohérence entre les documents budgétaires, l'impact des choix budgétaires sur les résultats attendus et la couverture des dépenses obligatoires et inéluctables⁵².

Telle que définie, la soutenabilité rime avec la maîtrise des choix budgétaires ainsi que la surveillance du déficit public. Apprécier donc la soutenabilité de la programmation du budget local par le contrôleur financier est donc utile, voire indispensable pour la maîtrise des finances publiques. En effet, il est de plus en plus question de « *rareté de ressources financières destinées au financement des actions et des programmes publics et de la* nécessité d'une

45 Alexis ESSONO OVONO, « L'autonomie financière des collectivités locales en Afrique noire francophone. Le cas du Cameroun, de la Côte d'Ivoire, du Gabon et du Sénégal », *op.cit.*, p. 12.

46 Cyrille MONEMBOU, *op.cit.*, p. 105.

47 Franck Latifou DJIGLA et Hervé AFFOUKOU, *op.cit.*, p. 475 et 476.

48 Article 5 du décret 2019-222 portant modalité de mise en œuvre du contrôle financier.

49 Commission de l'UEMOA, *Glossaire du cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA*, p.69.

50 « La soutenabilité de nos finances publiques », Consulté sur <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr>, le 07/10/2019 à 16 h 42 min.

51 Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), « La viabilité budgétaire », dans *Governmentat a Glance*, 2013, consulté le 07/03/2020 à 08 h 31 min sur https://doi.org/10.1787/gov_glance-2013-11-fr.

52 Article 10 décret n°2019-81 du 23 janvier 2019 portant Charte de Gestion des programmes et des dotations.

gestion de plus en plus rationnelle de ces ressources »⁵³. Dans un tel contexte, le contrôle financier de la programmation budgétaire des collectivités locales trouve tout son sens.

En plus de la soutenabilité, le contrôleur financier, lors de l'élaboration du budget local, doit exercer un contrôle sur la légalité, la sincérité de l'évaluation des recettes et des dépenses, la régularité des opérations de dépenses⁵⁴. Désormais, avant l'adoption par le conseil de la collectivité, « *le contrôleur financier émet un avis sur le projet de programme triennal et le projet de budget de la collectivité qui lui est transmis par l'ordonnateur* »⁵⁵. Ce contrôle vise à analyser entre autres les compétences de la collectivité ; la capacité financière ; la gestion de la dette ; la conformité des investissements prévus au budget avec ceux de la première année du programme triennal ; la couverture des dépenses obligatoires et inéluctables ; la cohérence entre l'effectif organique et l'effectif budgétisé.

Au fond, l'appréciation de la soutenabilité et la légalité du projet de budget par le contrôleur financier ne se distinguent pas du contrôle exercé par la tutelle après adoption par le conseil local. Tout comme l'autorité de tutelle, l'intervention du contrôleur financier pendant la préparation du budget local a pour finalité d'encadrer le processus budgétaire afin d'éviter le cas échéant, tout dépassement de l'autorisation de l'organe délibérant⁵⁶. Par ailleurs, il s'agit pour le contrôleur financier de préserver l'intérêt national et l'effectivité de la législation budgétaire et comptable nationale sur tout le territoire⁵⁷.

La légalité et la régularité poursuivies par les différents types de contrôle en phase d'élaboration du budget local sont autant recherchées dans l'exécution des opérations budgétaires.

B. L'exigence de la légalité des opérations d'exécution du budget

Pendant l'exécution du budget local, des contrôles sont exercés en vue d'assurer la légalité des opérations se rapportant à l'exécution des recettes et des dépenses. Ces contrôles qui sont portés vers la régularité et le respect de la législation sont exercés concurremment par plusieurs organismes de contrôle relevant de l'administration centrale (1) et le comptable public (2).

1. Les compétences concurrentes des organismes de contrôle

Pendant l'exécution du budget local, plusieurs types de contrôles sont exercés en vue de garantir la régularité des opérations d'exécution des recettes et des dépenses. Parmi ces contrôles, le plus marquant est le contrôle du contrôleur financier.

En effet, le contrôleur financier est appelé à exercer un contrôle sur l'exécution des opérations budgétaires. Ce contrôle couvre les actes d'engagement et les actes d'ordonnancement.

53 Mamadou Hady SARR, « Principes de base et fondements du contrôle, audit, inspection et évaluation des services de l'État : pourquoi le contrôle et quelles institutions contrôler ? », Communication au Centre Africain de Formation et de Recherche administratives pour le Développement (CAFRAD), Rabat, du 29 au 31 octobre 2012, consulté le 05/03/2020 à 08 h 46 min sur http://cafrad.org/Workshops/Rabat29-31_10_12/5_SARR.pdf, p. 14.

54 Article 5 du décret 2019-222 portant modalité de mise en œuvre du contrôle financier.

55 Article 8 du décret n°2019-222 portant modalité de mise en œuvre du contrôle financier.

56 Christophe SINNASSAMY, « Contrôle ou évaluation : réalités et illusions du management public », Consulté le 08/10/2019 à 07 h 42 min sur <https://journals.openedition.org/pyramides/219#tocto3n1>.

57 Cossoba NANAKO, *La libre administration des collectivités territoriales au Bénin et au Niger, thèse de doctorat en droit public*, Présentée et soutenue publiquement le 06 août 2016 à l'Université d'Abomey-Calavi Bénin, p. 341.

En matière d'exécution de dépense publique, l'engagement juridique est « *l'acte par lequel l'État crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge* »⁵⁸. Tout acte portant engagement juridique d'une dépense est soumis au contrôle du contrôleur financier. Ce contrôle *a priori* porte sur « les marchés publics ou contrats, arrêtés, mesures ou décisions émanant d'un ordonnateur ayant une incidence financière »⁵⁹. Il est exercé au regard de plusieurs critères, dont le respect des lois et règlements en vigueur ; l'imputation de la dépense ; la disponibilité des crédits ; l'exactitude de l'évaluation ; l'impact sur les finances publiques et l'utilité de la dépense.

Quant à l'ordonnancement, c'est « *l'acte administratif par lequel, conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre est donné par l'ordonnateur au comptable assignataire de payer la dette de l'État, des établissements publics nationaux et des collectivités territoriales* »⁶⁰. À cette étape de l'exécution de la dépense, le contrôleur financier est amené à contrôler et à apposer son visa sur tout ordre de paiement, tout mandat de paiement présenté à la signature de l'ordonnateur⁶¹.

De l'engagement à l'ordonnancement, il apparaît clairement que le contrôleur financier suit en permanence l'exécution des opérations budgétaires des collectivités territoriales. À cet effet, il reçoit des ordonnateurs et comptables toutes les situations trimestrielles établies par les services de l'ordonnateur et du comptable portant sur les droits constatés, les recouvrements effectués, les dépenses engagées et les mandatements⁶². Si le contrôleur financier relève, lors du rapprochement entre le budget et les situations, qui lui sont adressées, une erreur ou une irrégularité, il en avise immédiatement l'ordonnateur ou le comptable.

Pour effectuer son contrôle, le contrôleur financier dispose d'un délai de huit (8) jours ouvrables à compter de la date à laquelle le projet d'acte de dépenses lui a été communiqué pour donner un avis⁶³. Dans ce délai, il doit exclusivement s'assurer que la dépense est conforme à la législation et à la réglementation en vigueur et éviter tout jugement sur l'opportunité de la dépense⁶⁴.

Le contrôle effectué par le contrôleur financier n'empêche pas l'intervention d'autres acteurs. Ces acteurs participent à la garantie de la régularité des opérations d'exécution des recettes et des dépenses. La loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales prévoit qu'à l'exécution du budget, le maire, le président du conseil ou le gouverneur établit chaque fin de mois, dans les huit jours suivant l'arrêt des écritures, un état mensuel d'exécution du budget qu'il certifie exact, date et

58 Article 46 du décret n°2014-416 du 9 juillet 20/4 portant règlement général sur la comptabilité publique.

59 Article 21 du décret n°2019-222 du 13 mars 2019 portant modalités de mise en œuvre des contrôles budgétaires et financiers des institutions, des administrations publiques, des établissements publics nationaux et des collectivités territoriales.

60 Article 48 du décret n°2014-416 du 9 juillet 20/4 portant règlement général sur la comptabilité publique.

61 Article 27 du décret n°2019-222 du 13 mars 2019 portant modalités de mise en œuvre des contrôles budgétaires et financiers des institutions, des administrations publiques, des établissements publics nationaux et des collectivités territoriales.

62 Article 30 alinéa 1 et 2 du décret portant modalités de mise en œuvre des contrôles budgétaires et financiers.

63 Article 29 décret n°2019-222 du 13 mars 2019 portant modalités de mise en œuvre des contrôles budgétaires et financiers.

64 Article 21 décret n°2019-222 du 13 mars 2019 portant modalités de mise en œuvre des contrôles budgétaires et financiers.

signe⁶⁵. Cet état mensuel cumulé correspondant aux fins de trimestre est soumis dans les quinze jours de l'arrêté des écritures au conseil, pour délibération, après avis de la commission chargée des questions budgétaires et financières. Le procès-verbal des délibérations et l'état mensuel cumulé sont ensuite transmis à l'autorité de tutelle⁶⁶. En dehors du contrôle fait dans le cadre de l'état mensuel cumulé, l'inspection des collectivités territoriales par l'autorité de tutelle, comporte obligatoirement le contrôle et la vérification des écritures de l'ordonnateur⁶⁷.

En outre, la compétence est reconnue à l'Inspection Générale d'État (IGE), en tant qu' « *organe supérieur de contrôle administratif, d'audit, d'inspection et de promotion de la bonne gouvernance* »⁶⁸, de contrôler les opérations budgétaires des collectivités locales. À ce titre, l'IGE reçoit copie de tous les rapports établis par les organes de contrôle administratif interne relativement aux opérations budgétaires des collectivités territoriales. Elle peut « *procéder à l'audit des systèmes et des pratiques de gestion des administrations, collectivités locales, et tous les autres organismes gérant des fonds publics* »⁶⁹.

Le contrôle de régularité et de légalité des opérations d'exécution du budget effectué par les différents organismes de contrôle coexiste avec le contrôle du comptable public. Tous ces contrôles ont le même objet, celui de la régularité des dépenses et des recettes.

2. Le contrôle redondant du comptable public

Suivant la loi de 2003 portant régime financier des collectivités territoriales, il est nommé dans chaque collectivité, un receveur municipal chargé de tenir la comptabilité des deniers et la comptabilité des valeurs de la collectivité⁷⁰. Ce receveur, seul habilité à encaisser ou décaisser des fonds de la collectivité sur ordre de l'ordonnateur, est un comptable direct du Trésor. Il est à la fin du circuit de la dépense et est censé n'agir que pour le paiement des actes de dépenses préalablement visés par le contrôleur financier.

En matière de dépenses, le comptable au niveau local procède au contrôle de « *la qualité de l'ordonnateur ; l'exacte imputation budgétaire ; la disponibilité des crédits ; la régularité des pièces justificatives ; de leur conformité aux lois et règlements en vigueur ; du caractère libératoire du règlement et de l'absence d'opposition au paiement* »⁷¹. À la réception de l'ordre de payer délivré par l'ordonnateur le comptable est amené à vérifier si « *les demandes de paiement induites par les décisions de l'ordonnateur sont conformes à l'autorisation budgétaire*

65 Article 42 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales.

66 Article 43 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales.

67 Article 45 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales.

68 Article 2 du décret n° 2018-653 du 1er aout 2018 portant attributions, organisation et fonctionnement de l'inspection générale d'État.

69 Article 6 du décret n° 2018-653 du 1er aout 2018 portant attributions, organisation et fonctionnement de l'inspection générale d'État.

70 Article 52 de la loi de 2003 portant régime financier.

71 Article 29 alinéa 2 du décret n° 98-716 du 16 décembre 1998 portant Réforme des Circuits et la mise en œuvre du Système intégré de Gestion des Finances publiques, JOCI, n°8 du jeudi 25 1999

et si les crédits alloués au chapitre budgétaire, suivant la règle de la spécialité des crédits, ne sont pas épuisés »⁷². Autrement dit, il contrôle l'exacte imputation des dépenses.

Par ailleurs, le comptable apprécie entre autres la qualité de l'ordonnateur, c'est-à-dire, qu'il doit s'assurer que l'ordre de payer une dépense est réellement émis par l'élu local qui seul a compétence en matière d'ordonnancement des dépenses. Il doit contrôler la validité de la créance en mettant l'accent sur la justification du service fait, l'exactitude des calculs de liquidation et l'intervention préalable des contrôles réglementaires ainsi que la production des justifications de la disponibilité des crédits⁷³. Sur ces derniers points, le comptable a le droit de demander toute information complémentaire à l'ordonnateur en vue d'apprécier la réalité de la dépense. Il lui est recommandé de vérifier si l'ordonnancement est marqué du visa du contrôleur financier, le caractère libératoire du règlement et l'absence d'opposition au paiement⁷⁴.

À bien analyser, le contrôle du comptable s'assimile au contrôle du contrôleur financier. En clair, le dispositif de contrôle des finances locales ivoiriennes n'est pas de nature à faire économie du contrôle du contrôleur financier et du comptable. Pendant l'exécution du budget, le comptable reprend tout le processus ainsi que les éléments de contrôle visés par le contrôleur financier.

Ces deux acteurs étant engagés dans le même circuit de dépense, la célérité de l'action publique voudrait les mêmes éléments ne fassent pas l'objet du même contrôle. En effet, tout comme le contrôle du contrôleur financier, le contrôle du comptable est essentiellement orienté vers la régularité. D'ailleurs, pour ce qui est des États, l'on a pu constater la lenteur et de la lourdeur que cette superposition de contrôle financier / contrôle comptable *a priori* peuvent générer dans le déroulement de la chaîne de la dépense⁷⁵. Leur grande rigidité de chaque contrôle impacte négativement la liberté de gestion de l'ordonnateur notamment en ce qui concerne la tenue des délais.

Le contrôle de régularité des dépenses locales participe du bon fonctionnement des collectivités territoriales. Toutefois, dans un contexte général de budgétisation axée sur la performance, « *une dépense régulière ne suffit pas à garantir la performance* »⁷⁶. Il s'impose que les collectivités territoriales intègrent donc cette dimension de performance.

II. L'INDUCTION INÉVITABLE DU CONTRÔLE DE PERFORMANCE

Suivant Abdourahmane DIOUKHANÉ, « *les collectivités locales ne sauraient rester en dehors des préoccupations actuelles de modernisation de la gestion publique centrées sur la recherche d'efficacité dans une démarche de performance* »⁷⁷. En d'autres propos, « *la*

72 Alban Alexandre COULIBALY, *Les finances publiques de la République de Côte d'Ivoire: introduction au droit budgétaire et financier ivoirien*, Paris, l'Harmattan, 2000, p. 219.

73 Article 41 DRFCT.

74 Direction Générale du Budget et des Finances (Côte d'Ivoire), *Manuel sur le circuit d'exécution de la dépense publique*, 2014, p. 4.

75 Michel BOUVIER (sous dir), *La gestion de la dépense publique dans les pays de l'Afrique francophone subsaharienne*, https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Mise_en_ligne_rapport_pages_interieures.pdf, le 09/10/2019 à 09 h 16 min, p.67.

76 Franck Latifou DJIGLA et Hervé AFFOUKOU, *op.cit.*, p. 446.

77 Abdourahmane DIOUKHANÉ, *Les finances locales sénégalaises*, *op.cit.*, 2018, p.77.

refondation de la gestion publique »⁷⁸ portée par la réforme budgétaire se veut globale et s'étend nécessairement à la gestion des finances locales. L'on peut, d'ores et déjà pressentir en l'allègement des contrôles *a priori* envisagé dans les collectivités territoriales un signe annonciateur (A) de la mise en œuvre d'un contrôle *a posteriori* axé sur la performance (B).

A. L'ALLÈGEMENT DU CONTRÔLE *A PRIORI* PRÉMONITOIRE

Les mécanismes d'allègement des contrôles *a priori* visent à donner plus de liberté aux gestionnaires⁷⁹. Ils impliquent l'amélioration de l'efficacité du processus d'exécution de la dépense, avec pour finalité de respecter la sécurité et la transparence des opérations financières⁸⁰. Ainsi, l'allègement tend à intégrer la notion de « *contrôle budgétaire axé sur le risque* »⁸¹. Entamé avec la modulation du contrôle du contrôleur financier (1), l'allègement pourrait être renforcé par la réalisation du réseau des contrôleurs financiers et comptables publics souhaité par l'UEMOA (2).

1. La modulation du contrôle du contrôleur financier

La modulation ou l'allègement du contrôle financier est une innovation introduite au niveau de l'État par la transposition des directives communautaires de 2009. Suivant le décret portant règlement général sur la comptabilité publique, « *le contrôleur financier adapte, dans les conditions définies par la réglementation en vigueur, les modalités de mise en œuvre de ses contrôles au regard de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne ainsi que du contrôle de gestion mis en œuvre par l'ordonnateur* »⁸². Cette disposition est reprise par le décret portant modalités de mise en œuvre des contrôles financier et budgétaire des institutions, des administrations publiques, des établissements publics nationaux et des collectivités territoriales.

Conformément à ce dernier décret⁸³, le contrôleur financier module son contrôle *a priori* en dispensant certains actes d'engagements du visa préalable. Pour ce faire, il apprécie la qualité du dispositif de contrôle interne que l'ordonnateur aura mis en place.

Le contrôle interne selon le COSO 2013⁸⁴ est « *un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs, et qui est destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité* ». Désormais institué en Côte d'Ivoire, le contrôle interne budgétaire est défini comme « *l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents, mis en œuvre de manière continue sous la responsabilité de l'ordonnateur, par les responsables de tous les niveaux* ».

78 Nicaise MÉDÉ, « L'équilibre réel des budgets locaux en Afrique de l'Ouest francophone », *Revue ivoirienne des Sciences juridiques et politiques* (RISPO), Presse Universitaire de Bouaké, n°1, mai 2014p.34.

79 Initiative Africaine Concertée sur la Réforme Budgétaire, *Le budget-programme axé sur les performances en Afrique : Un rapport d'état d'avancement 2013*, https://www.cabri-sbo.org/uploads/files/Documents/Le-budget-programme-axe-sur-les-performances-en-Afrique-Un-rapport-detat-davancement_FR.pdf, p. 67.

80 Kissi FADIA, « La modernisation de la gestion budgétaire au Maroc », *Revue des économies nord africaines*, volume 14, n° 19, 2018, p. 31.

81 Franck Latifou DJIGLA et Hervé AFFOUKOU, *op.cit.*, p. 461.

82 Article 92 du décret n°2014-416 du 9 juillet 2014 portant règlement général sur la comptabilité publique.

83 Article 33 du décret n°2019-222 portant modalités de mise en œuvre des contrôles financier et budgétaire des institutions, des administrations publiques, des établissements publics nationaux et des collectivités territoriales.

84 Jean-Pierre HOTTIN, Françoise BERGE et al., *COSO 2013 : Une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation*, Pocket Guide, consulté le 09/03/2020 à 18 h 00 min sur http://fichiers.ifaci.com/tmp_fichiers/AD_Pocket_Guide_Coso_Juillet2013_Draft3.pdf, p. 32.

de la charte budgétaire pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants : assurer la soutenabilité budgétaire et la qualité de la comptabilité budgétaire ; maîtriser les risques liés au processus budgétaire ; maîtriser les activités, tâches et opérations budgétaires »⁸⁵.

Applicable aux collectivités locales ivoiriennes avec la prise en compte des spécificités liées à leur organisation et à la présentation de leur budget⁸⁶, le contrôle interne est un outil qui doit aider les entités publiques « à atteindre leurs principaux objectifs, à maintenir, à améliorer leur performance, à développer, de manière efficace et efficiente, des dispositifs de management qui s'adaptent aux évolutions de l'environnement économique et opérationnel, et visent à maîtriser les risques en les ramenant à des niveaux acceptables »⁸⁷. Il a pour objectifs de « *fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs liés à la soutenabilité budgétaire et à la qualité de la comptabilité budgétaire* »⁸⁸.

Mis en place par chaque ordonnateur, le contrôle interne est obligatoirement évalué de façon semestrielle par le contrôleur financier en vue d'apprécier sa qualité et son efficacité. C'est suite à l'évaluation que le contrôleur financier allège ou module son contrôle *a priori*. Cet allègement vise à réduire le délai de traitement de certaines dépenses.

Toutefois, tout acte dispensé du contrôle *a priori* dans le cadre de l'allègement est soumis à un contrôle *a posteriori* après exécution de la dépense. Ce contrôle *a posteriori* consiste en la vérification de la régularité des dépenses déjà exécutées, de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne mis en œuvre par l'ordonnateur⁸⁹. Il est exercé dans les mêmes conditions et suivant les mêmes critères que celui du contrôle *a priori* ordinaire notamment la vérification de la légalité, régularité et de la sincérité des opérations budgétaires. Il a pour finalité de s'assurer que le recentrage des contrôles *a priori* ne s'accompagne pas de dérive dans la gestion des actes dispensés de contrôle⁹⁰.

L'allègement du contrôle *a priori* du contrôleur financier vise à endiguer la lourdeur du circuit de la dépense, laquelle lourdeur est préjudiciable à la bonne exécution des dépenses publiques. L'allègement devra en principe conduire à une sorte de célérité dans la conduite de l'action publique. Cette célérité est sous-entendue dans le souhait émis par l'UEMOA de voir naître un réseau de contrôleurs financiers et comptables publics.

2. Le vœu d'un réseau des contrôleurs financiers et comptables

Cet allègement, bien qu'intéressant, ne peut réellement produire ses effets de réduction de délai que s'il est soutenu par l'allègement du contrôle comptable avec lequel il cohabite. C'est pourquoi les autorités communautaires de l'UEMOA, dans la réforme du contrôle financier,

85 Article 2 de l'arrêté n°0001 du 02 janvier 2020 portant mise en place d'un cadre de référence de contrôle interne budgétaire au sein des institutions, des administrations publiques et des établissements publics nationaux.

86 Article 46 de l'arrêté n°0001 du 02 janvier 2020 portant mise en place d'un cadre de référence de contrôle interne budgétaire au sein des institutions, des administrations publiques et des établissements publics nationaux.

87 Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), Le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie, Consulté le 09/03/2020 à 17 h 59 min sur <http://www.oecd.org/mena/governance/le-controle-interne-et-la-gestion-des-risques-pour-renforcer-la-gouvernance-en-tunisie.pdf>, p. 12.

88 Article 5 de l'arrêté n°0001 du 02 janvier 2020 portant mise en place d'un cadre de référence de contrôle interne budgétaire au sein des institutions, des administrations publiques et des établissements publics nationaux.

89 Article 35 du décret n°2019-222 portant modalités de mise en œuvre du contrôle financier.

90 Article 37 du décret n°2019-222.

ont souhaité « l'organisation d'un réseau des contrôleurs financiers et des comptables publics »⁹¹. Pour les instances communautaires, « la mise en œuvre de ce réseau permettrait d'éviter les longs délais dans l'examen des dossiers de dépenses »⁹². Suivant le circuit budgétaire, le contrôleur financier intervient à plusieurs niveaux. Commis essentiellement au contrôle de la régularité des actes de dépenses, il est en principe incommode qu'un acte visé par le contrôleur financier soit rejeté par le comptable public sous prétexte d'irrégularité.

Parvenir à un réseau de contrôleur financier et comptable dans le circuit de la dépense locale se rapprocherait à l'idée de Cossoba NANAKO⁹³ notamment la mise en place d'un dispositif interne et partenarial. Pour lui les collectivités locales gagneraient à penser à un tel dispositif pour contribuer à l'efficacité de la dépense publique locale. Au fond, il appelle à une forme de contrôle allégé partenarial dans les finances locales. En effet, avec l'idée de responsabilisation accrue des acteurs, les contrôles *a priori* axés sur la régularité devaient être allégés au profit d'un « *contrôle davantage orienté vers la concertation* »⁹⁴.

Les contrôles mutualisés ou concertés dans les collectivités territoriales sont plus développés en France. Ces mécanismes qui constituent des innovations majeures ont été initiés dans le réseau du Trésor public sous l'impulsion de la Direction générale de la comptabilité publique⁹⁵. Il s'agit des contrôles partenariaux et hiérarchisés. Si le contrôle hiérarchisé se rapproche davantage de l'allègement du contrôle financier avec un dispositif de contrôle interne, le contrôle partenarial est différent.

Le contrôle partenarial est « *une démarche volontaire reposant sur l'accord entre l'ordonnateur et le comptable visant une évaluation commune de la maîtrise des risques, une évaluation de la totalité de la chaîne de la dépense, une démarche adossée à des audits, et la suppression des contrôles a priori en cas de maîtrise des risques* »⁹⁶. Il s'agit d'une « *démarche d'audit décidée et réalisée en commun par l'ordonnateur, ses services et le comptable* »⁹⁷. C'est un contrôle basé sur une collaboration entre l'ordonnateur et le comptable et vise une sélection des actes de dépenses à soumettre à un contrôle *a priori* d'une part et ceux à soustraire à tout contrôle *a priori* mais contrôlés en *a posteriori*. Sa mise en œuvre suppose au préalable la connaissance, par l'agent comptable, de l'existence et de la qualité du dispositif de contrôle au sein des services ordonnateurs⁹⁸.

Le contrôle partenarial résulte donc d'une appréciation conjointe de l'ordonnateur et du comptable des risques qui pèsent sur les dépenses. Et c'est en fonction du degré de survenance du risque que les deux acteurs décident d'alléger ou non le contrôle des actes de

91 « Évolution des contrôles financiers et comptables », Annexe 2 du guide didactique de la directive 07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique au sein de l'UEMOA, p. 113.

92 *Idem.*, p. 114.

93 Cossoba NANAKO, *La libre administration des collectivités territoriales au Bénin et au Niger*, *op.cit.*, p.351.

94 Sasso PAGNOU, « La place du contrôle de légalité dans les processus de bonne gouvernance liés à la décentralisation. Le cas du Togo », *Revue Internationale des Sciences administratives*, 2013/3 Vol. 79, p.611.

95 Evelyne LANDE, « III. Améliorer la gestion locale. L'impact de la LOLF sur le secteur local », *Annuaire des collectivités locales*, Tome 26, 2006, p.49.

96 Direction générale de la comptabilité publique, « Contrôle hiérarchisé et contrôle allégé en partenariat des dépenses publiques », Douala mai 2007, Présentation PowerPoint consultée le 03/10/2019 à 16 h 31 min, sur <http://bibliotheque.pssfp.net/index.php/reformes/formations/857-contrôle-hiérarchisé-et-contrôle-allégé-en-partenariat-des-dépenses-publiques/file>, p. 18.

97 Evelyne LANDE, « III. Améliorer la gestion locale. L'impact de la LOLF sur le secteur local », *op.cit.*, p.48.

98 Direction générale des finances publiques, *Instruction relative au contrôle sélectif au sein des organismes publics nationaux visés aux 4° à 6° de l'article 1 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique*.

dépenses. L'appréciation des risques peut se faire dans la cadre d'un audit du comptable mené dans les services de l'ordonnateur. Au terme d'un tel audit, si la qualité des procédures se révèle fiable, les contrôles ne seront plus effectués qu'*a posteriori*⁹⁹. L'objectif du contrôle allégé partenarial est « *d'assurer, par un diagnostic conjoint, que les risques relatifs au paiement des dépenses publiques et à la régularité des documents comptables sont maîtrisés* »¹⁰⁰.

En clair, en cas de contrôle allégé partenarial, l'agent comptable n'agit plus en aval du processus pour identifier les manifestations du risque en détectant des irrégularités, mais se positionne en amont de la procédure pour fiabiliser le dispositif de contrôle interne¹⁰¹. À cette occasion, il propose des solutions pour identifier et juguler les causes des risques. Il exerce par ailleurs un contrôle *a posteriori*, la contrepartie de l'allègement pour s'assurer de la régularité des actes des dépenses. En cela, ce contrôle est analysé comme une « *source de simplification administrative* »¹⁰² et un moyen de franche collaboration entre comptable et ordonnateur.

Expérimenté dans certaines collectivités territoriales françaises¹⁰³, le contrôle partenarial peut être envisagé dans les collectivités territoriales ivoiriennes avec une mise en scène du contrôleur financier et le comptable. Un tel dispositif contribuerait à contenir les désagréments causés par le contrôle classique *a priori* fait par le contrôleur financier et repris par le comptable avant le paiement. À défaut, l'on court le risque d'un contrôle de régularité rigide et préjudiciable à la liberté de gestion des élus locaux.

La généralisation d'un contrôle *a priori* allégé est le signe palpable de l'inadaptabilité du contrôle de régularité rigide. La ruée vers la performance budgétaire invite tous les organismes publics à promouvoir un contrôle *a posteriori* axé sur la performance.

B. LA CONSÉCRATION TIMORÉE D'UN CONTRÔLE A POSTERIORI AXÉ SUR LA PERFORMANCE

« *La question récurrente de la qualité et de l'efficacité de la dépense publique, de l'efficience et de la performance* »¹⁰⁴ rime nécessairement avec la modernisation de l'action publique. L'une des innovations majeures de la réforme budgétaire de l'UEMOA est l'institution d'un contrôle administratif orienté vers la « réalisation performante des programmes budgétaires »¹⁰⁵. Cette initiative communautaire du contrôle administratif de performance (1) est timidement mise en œuvre au niveau national (2).

99 Evelyne LANDE, « III. Améliorer la gestion locale. L'impact de la LOLF sur le secteur local », *op.cit.*, p.48.

100 « Contrôle allégé de partenariat: C.A.P. », consulté le 29/01/2020 à 14 h 42 min sur <http://jeanlucwozniak2014.over-blog.com/2018/11/controle-allege-de-partenariat-c.a.p.html>.

101 Direction générale des finances publiques, *Instruction relative au contrôle sélectif au sein des organismes publics nationaux visés aux 4° à 6° de l'article 1 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique*

102 « Contrôle allégé de partenariat: C.A.P. », consulté le 29/01/2020 à 14 h 42 min sur <http://jeanlucwozniak2014.over-blog.com/2018/11/controle-allege-de-partenariat-c.a.p.html>.

103 Benjamin MARGEAULT, « La rénovation du contrôle de la dépense publique locale : retour sur expérience à travers un contrôle partenarial sur les marchés publics de Sotteville-lès-Rouen », *La Revue du Trésor*, n° 2, février 2008, p. 134.

104 Coffi Dieudonné ASSOUVI, « La LOLF, le *new public* management et l'État capable », in *La LOLF dans tous ses états*, Acte du colloque national des 13 et 14 février 2015, p. 395. pp. 395-421.

105 Franck Latifou DJIGLA et Hervé AFFOUKOU, *op.cit.*, p. 445.

1. Un contrôle de performance envisagé par les textes communautaires

L'institution du contrôle financier axé sur la performance est avant tout une initiative des autorités communautaires de l'UEMOA dont la Côte d'Ivoire est État partie. En effet, c'est la directive n° 07 de 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA qui indique que « *les contrôleurs financiers évaluent a posteriori les résultats et les performances des programmes, au regard des objectifs fixés, des moyens utilisés et de l'organisation des services des ordonnateurs* »¹⁰⁶. Ce contrôle de performance concerne les administrations centrales. Ils évaluent la performance en donnant leurs avis sur la qualité de la gestion des ordonnateurs et sur la performance des programmes¹⁰⁷.

À la suite, la directive n°1 de 2011 relative au régime financier des collectivités territoriales au sein de l'UEMOA reprend le contrôle financier axé sur la performance en ces termes : « *un contrôle de performance de la gestion des collectivités territoriales et des établissements publics locaux ainsi que des entités privées ayant reçu une subvention, un aval ou une caution de la collectivité territoriale peut être mené par les services spécialisés de l'État, conformément aux réglementations nationales* »¹⁰⁸. Le contrôle de performance envisagé dans ces dispositions concerne les collectivités territoriales au sein des États membres de l'Union. Par rapport aux dispositions de la directive n°7 portant règlement général sur la comptabilité publique, celle-ci est moins précise. En effet, elle ne fait du contrôle de performance des collectivités territoriales qu'une faculté.

Au fond, si les directives de 2009 relatives aux finances des États sont plus précises dans la mise en œuvre du contrôle financier axé sur la performance, la directive de 2011 reste assez générale sur la question. En effet, pour les États, le contrôle financier axé sur la performance est facilité par les documents annexes qui accompagnent le budget et son exécution notamment les Projets et Rapport annuels de performance. Les projets annuels de performance « *présentent la stratégie, les objectifs et les indicateurs de performance de chacun des programmes, ainsi que des précisions sur les méthodes de renseignement des différents indicateurs et précisent également les coûts des actions et des projets ainsi que la répartition, par grandes catégories, des emplois rémunérés par l'État des programmes auxquels ils se réfèrent* »¹⁰⁹. Quant aux rapports annuels de performance, ils permettent d'évaluer l'atteinte des objectifs initialement fixés dans les projets annuels de performance¹¹⁰.

Ces deux documents transmis au contrôleur financier lui permettent d'exercer son contrôle *a posteriori* axé sur la performance. En clair, les directives communautaires de 2009 sont précises sur la mise œuvre d'un contrôle financier axé sur la performance au niveau de l'État. Par définition, la directive doit être édictée de façon générale en vue de laisser une marge de manœuvre aux États dans la transposition. La directive de 2011 relative au régime financier des collectivités territoriales sur le cadre harmonisé des finances publiques semble rester dans cette logique sans apporter de précision sur la mise œuvre du contrôle financier axé sur la performance au niveau local.

106 Article 90 de la directive n° 07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA.

107 Article 69 directive n°6 de 2009 portant loi de finances.

108 Article 174 directive n° 01/2011/CM/UEMOA portant régime financier des collectivités territoriales au sein de l'UEMOA.

109 Commission de l'UEMOA, « Guide didactique de la directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA », p.15.

110 *Idem*.

Dans un mouvement général de recherche de performance, il est évident que « *les collectivités locales ne resteront pas en dehors des préoccupations actuelles de modernisation de la gestion publique centrées sur la recherche d'efficacité* »¹¹¹. Certains élus locaux, au nom de la libre administration, tenteront de se livrer à des exercices managériaux tendant à lier les moyens financiers à des objectifs et à mesurer les résultats en fin d'année budgétaire¹¹². Les textes communautaires visant à harmoniser les législations nationales à tous les niveaux de l'administration publique, le contrôle financier axé sur la performance aurait pu être envisagé de façon précise par la directive communautaire.

Consacré par les directives communautaires, le contrôle financier axé sur la performance est timidement envisagé par les textes nationaux.

2. Une implémentation timide au niveau national

Le décret n°2019-222 portant modalités de mise en œuvre des contrôles financier et budgétaire des institutions, des administrations publiques, des établissements publics nationaux et des collectivités territoriales ne fait nullement cas d'un contrôle de performance exercé par le contrôleur financier pour ce qui concerne spécifiquement les collectivités territoriales. Néanmoins, d'autres textes laissent sous-entendre des contrôles portés vers la performance, exercés soit par le contrôleur financier, soit par d'autres acteurs tels que l'IGE.

L'arrêté n° 0186 CAB/SEPMBPE du 1er avril 2019 portant organisation de la direction du contrôle financier investit le contrôleur financier d'une mission de contrôle *a posteriori* visant d'une part le contrôle de la qualité des ouvrages publics et d'une mission de contrôle *a posteriori* du patrimoine des collectivités territoriales d'autre part.

Pour ce qui est du contrôle des ouvrages, la direction du contrôle financier s'est dotée d'un service technique dont le rôle est de « *soumettre à la direction, un rapport mensuel sur les travaux effectués, les difficultés rencontrées et toutes suggestions en vue de l'amélioration des dispositifs existants* » ainsi qu'une mission d'« *évaluation a posteriori, à échéance définie, en liaison avec les contrôles financiers, de la qualité et de la résistance des travaux dans le temps et en dresser rapport* »¹¹³. Ce service qui est rattaché au directeur du contrôle financier a un champ d'action qui s'étend aux ouvrages dont l'exécution a été contrôlée par le directeur, mais aussi ceux contrôlés par les autres contrôleurs financiers. Ce contrôle se veut ainsi comme une inspection ou un audit en vue d'apprécier la qualité et la durabilité des ouvrages publics.

Quant au contrôle *a posteriori* du patrimoine des collectivités territoriales, c'est une attribution nouvelle instituée par la nouvelle comptabilité matières de l'État. Aux termes du décret¹¹⁴ relatif à la comptabilité matières, les contrôleurs financiers collectent et transmettent périodiquement les informations et données relatives aux biens corporels et incorporels au ministre chargé de la Comptabilité des matières. À ce titre, ils ont « *une mission de contrôle a posteriori de l'existence et de la conservation des biens corporels et incorporels confiés aux administrateurs de crédits* ». En clair, le contrôleur financier doit exercer son contrôle afin d'assurer le bon état du patrimoine des collectivités territoriales auprès desquelles il est placé.

111 Abdourahmane DIOUKHANÉ, *op.cit.*, p. 77.

112 Nicaise MÉDÉ, *Finances publiques : espace UEMOA/UMOA, op.cit.*, p. 399.

113 Article 23 de l'arrêté n° 0186 CAB/SEPMBPE du 1^{er} avril 2019 portant organisation de la direction du contrôle financier.

114 Article 24 du décret n°2018-928 du 12 décembre 2018 portant comptabilité matières.

Le patrimoine des collectivités territoriales concerne les biens acquis sur fonds publics, sous forme de dons et legs ou de concessions dans le cadre d'un contrat de partenariat et des biens dont les collectivités territoriales ont l'usage ou la garde¹¹⁵. Au-delà du contrôle du bon état, le contrôle du contrôleur financier doit se faire désormais sur « *la qualité de la gestion des matières* »¹¹⁶. Le contrôle allant dans le sens d'apprécier la qualité, implique nécessairement l'optimisation des coûts et la rationalisation des dépenses.

En outre, il faut recourir au décret n° 2018-653 du 1er août 2018 portant attributions, organisation et fonctionnement de l'inspection générale d'État pour se rendre compte de la volonté de mener un contrôle de performance dans les finances locales ivoiriennes. Aux termes de l'article 33 du décret n° 2018-653 du 1er août 2018 portant attributions, organisation et fonctionnement de l'inspection générale d'État, il est reconnu compétence à l'IGE « *de procéder à l'audit des systèmes et des pratiques de gestion des administrations (...) des collectivités territoriales, (...) en vue d'en apprécier la pertinence et de proposer toutes mesures aptes à simplifier les procédures et formalités, à améliorer la qualité des services publics, à optimiser leurs coûts de fonctionnement et à accroître leur efficacité et leur efficacité* ». Il ressort de cette disposition que le pouvoir de l'IGE d'exercer un contrôle de performance d'autant plus qu'elle fait référence aux termes d'efficacité et d'efficacités, deux concepts clés dans la définition de la performance budgétaire.

En clair, les textes nationaux n'ignorent pas totalement un contrôle financier axé sur la performance dans les finances locales ivoiriennes. Certes les textes en vigueur sont assez timides sur la question, mais les mesures déjà arrêtées sont prometteuses.

CONCLUSION

Les collectivités territoriales ivoiriennes se trouvent bien au cœur de la réforme budgétaire en cours. Dans l'attente de la transposition effective et la mise en œuvre pratique des mesures arrêtées par la directive n° 01/2011/CM/UEMOA portant régime financier des collectivités territoriales au sein de l'UEMOA, les textes pris au niveau de l'administration centrale tendent à renforcer le dispositif de contrôle financier des administrations locales. En effet, l'idée d'un contrôle financier dans les collectivités territoriales contribue au renforcement des contrôles de régularité du budget local. À la faveur du basculement dans la gestion axée sur les résultats, le contrôle financier des collectivités territoriales doit tendre vers des contrôles axés sur la performance. Cela invite à réduire les contrôles *a priori* centrés sur la régularité.

115 Article 3 du décret n°2018-928 du 12 décembre 2018 portant comptabilité matières.

116 Sylvain OUEDRAOGO, « La comptabilité matières dans le renouveau des finances publiques au Burkina Faso », consulté le 09/03/2020 à 17 h 49 min sur http://afrilex.u-bordeaux4.fr/sites/afrilex/IMG/pdf/comptabilite_materies_en_finances_publiques_S-OUEDRAOGO.pdf, p.14.

