

# LA RÉFORME DES RÈGLES DE COMPÉTENCES DANS L'EXÉCUTION ADMINISTRATIVE DE LA DÉPENSE PUBLIQUE À L'AUNE DE LA NOUVELLE GOUVERNANCE FINANCIÈRE EN CÔTE D'IVOIRE

Méma KONÉ

Doctorant en Droit public,  
Membre du Centre de Recherche et d'Étude sur le Droit et les Finances Publiques (CREDFiP)  
Université Alassane OUATTARA-Bouaké

## Résumé

En Côte d'Ivoire, l'adoption de la gouvernance financière orientée vers la performance impacte les règles de compétences d'exécution administrative de la dépense publique. D'une part, la compétence de gestion des crédits, qui relevait exclusivement de l'ordonnateur, est désormais étendue au responsable de programme. Cette extension fait toutefois subsister des attributions concurrentes entre les deux titulaires de ladite compétence. D'autre part, la compétence de contrôle de la dépense, dévolue au contrôleur financier ou budgétaire, est redéfinie dans le sens de l'allègement du contrôle *a priori* et, inversement, le renforcement du contrôle *a posteriori*. Cette redéfinition cadre, à juste titre, avec la quête d'efficacité et de performance financières.

## Mots-clés :

Compétence;  
Dépense publique;  
Engagement ; Liqui-  
dation; Ordonnan-  
cement; Contrôle de  
régularité; Contrôle  
de performance;  
Évaluation.

## Abstract

*In Ivory Coast, the adoption of financial governance oriented towards performance has an impact upon the rules of competence of administrative execution of public expenditure. On the one hand, credit management skill that was under control of the organizer is from now on extended to the responsible for the program. This extension, however, subsists concurrent allocations between the two qualified persons. On the other hand, the skillful of expense controller, exclusively reserved to the financial controller is redefined to control relief a priori, and inversely, the reinforcement of control a posteriori. This change justly fits with the seek of skillfulness and financial performance.*

## Keywords :

Compétence; Public  
Expense; Com-  
mitment; Clearing;  
Scheduling ; Regu-  
larity Control; Per-  
formance Control;  
Assessment.

## INTRODUCTION

### I- UNE DÉCONCENTRATION IMPRÉCISE DE LA COMPÉTENCE DE GESTION DES CRÉDITS

#### A. LA DÉCONCENTRATION VERTICALE DE LA COMPÉTENCE CLASSIQUE

1. Un monopole traditionnel de l'ordonnateur
2. Une extension au responsable de programme

#### B. L'ARTICULATION ÉQUIVOQUE DES COMPÉTENCES EXISTANTES

1. La hiérarchisation apparente des attributions
2. La subsistance d'attributions concurrentes

### II. UNE RATIONALISATION JUDICIEUSE DE LA COMPÉTENCE DE CONTRÔLE DE LA DÉPENSE

#### A. L'ASSOUPPLISSEMENT JUSTIFIÉ DU CONTRÔLE **A PRIORI**

1. Les ressorts de l'assouplissement : l'inadéquation d'un contrôle systématique
2. La manifestation de l'assouplissement : l'option d'un contrôle allégé

#### B. LE RENFORCEMENT PERTINENT DU CONTRÔLE **A POSTERIORI**

1. Un contrôle de la régularité des dépenses exécutées et de la fiabilité des procédures
2. Un contrôle étendu à l'évaluation de la performance de la dépense

## CONCLUSION

---

Dans la plupart des États, les mécanismes de gestion des finances publiques connaissent de grandes évolutions qui ont pour objet de déployer une nouvelle gouvernance financière<sup>1</sup>. Cette dernière repose sur une conception managériale de la gestion du budget. Elle prône la culture de résultats, la transparence financière, la responsabilisation des acteurs et l'imputabilité de l'exécution du budget<sup>2</sup>. Elle se présente, en outre, comme un levier de réforme de l'État, permettant l'amélioration de la qualité du service public, l'efficacité de l'action et des fonctions publiques, la transparence de l'action administrative et le contrôle démocratique sur la gestion publique<sup>3</sup>.

S'inscrivant dans cette dynamique de réforme, la Côte d'Ivoire a entrepris, depuis 2014, sous l'influence des directives de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA), une rénovation de ses finances publiques<sup>4</sup>. Elle fait le pari de la nouvelle gouvernance financière, en se dotant d'un système de gestion des finances publiques caractérisé par la substitution des « *budgets de programmes aux classiques budgets de moyens, avec comme crédo la rationalité dans la chaîne de décision budgétaire* »<sup>5</sup> et la minimisation des obstacles techniques et légaux.

Les règles de compétences d'exécution du budget sont impactées par cet élan de réforme. Il n'est pas inconcevable, en effet, que la réforme globale des finances publiques amorcée en 2014 porte les germes d'une réforme, plus ciblée, des règles de compétences d'exécution du budget en général et celles liées à l'exécution administrative de la dépense publique en particulier. Cette évolution devrait se traduire par l'enrichissement du droit financier public de règles favorables à une meilleure identification des agents d'exécution de la dépense publique et de leurs compétences. De fait, comme le fait remarquer le professeur Pélagie THÉOUA, « *les règles strictes de séparation des acteurs d'exécution du budget (...) mettent en exergue le désir de répartition claire des compétences* »<sup>6</sup>. Aussi, si une telle réforme des compétences est bien menée, cet effort de clarté et de rigueur dans la répartition des compétences d'exécution devrait contribuer à la consolidation des acquis en matière de responsabilisation des acteurs budgétaires et conduire à une meilleure imputabilité de l'exécution de la dépense publique.

Ces remarques appellent à scruter la pertinence des règles de compétences de l'exécution administrative de la dépense publique à l'aune de la nouvelle gouvernance financière, ou,

4 La réforme est marquée par l'adoption de plusieurs textes. Ce sont, pour ne citer que ceux-là, la loi organique n° 2014-336 du 05 juin 2014 relative aux lois de finances, JORCI n°23 du 06 juin 2014 ; la loi organique n°2014-337 du 05 juin 2014 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques, JORCI n°23 du 06 juin 2014 ; la loi organique n°2018-979 du 27 décembre 2018 déterminant les attributions, la composition, l'organisation et le fonctionnement de la Cour des comptes, JORCI 2<sup>e</sup> numéro spécial du 06 mars 2019 ; le décret n°2014-416 du 09 juillet 2014 portant Règlement général sur la comptabilité publique, JORCI n° 48 du 22 septembre 2014 ; le décret n°2014-417 du 09 juillet 2014 portant Nomenclature budgétaire de l'État, JORCI n°40 du 25 août 2014 ; le décret n°2014-418 du 09 juillet 2014 portant Plan comptable de l'État, JORCI n°40 du 25 août 2014 ; le décret n°2014-419 du 09 juillet 2014 portant Tableau des opérations financières de l'État, JORCI n°40 du 25 août 2014 et le décret n°2018-928 du 12 décembre 2018 portant Comptabilité des matières, JORCI n° 23 du 21 mars 2019 ; le décret n°2019-222 fixant les modalités de mise en œuvre des contrôles financier des institutions, administrations publiques, des établissements publics et des collectivités territoriales, n°2019-190 portant déconcentration de l'ordonnancement et le décret n°2019-81 portant charte de gestion des programmes et des dotations, pour ne citer que ceux-là

5 M. ZAKI, « La LOLF, instrument de rénovation de la gouvernance de l'État », in Préface, N. MÉDÉ, (dir.), « *La Lolf dans tous ses états* », Actes du colloque national des 13 et 14 février 2015 (Bénin), Cotonou, Centre des publications universitaires de l'Université d'Abomey-Calavi, 2015, p. 355.

6 P. THÉOUA, *Les finances publiques de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA) et la logique de performance*, Thèse de Droit public, Université de Cocody (Abidjan-Côte d'Ivoire), 2010, p. 372.

en d'autres termes, à s'interroger sur la portée des évolutions qui pourraient être constatées dans la répartition des tâches dans la mise en œuvre administrative de la dépense publique. Le but d'une telle analyse est alors de relever, dans le contexte ivoirien, le sens et la pertinence des mutations intervenues dans la répartition des attributions d'exécution de la dépense publique.

D'emblée, la réforme du système de gestion des finances publiques infère un processus de substitution<sup>7</sup>. Elle suppose, selon la doctrine, une refonte du cadre législatif, réglementaire et institutionnel existant en matière de finances publiques, en vue de l'adapter aux nouvelles exigences de gestion budgétaire<sup>8</sup>. L'on en déduit une démarche de reconstruction normative visant à bouleverser les paradigmes traditionnels de la gestion des finances publiques. Sous l'angle des compétences, la réforme des finances publiques prend un relief particulier. Elle induit la « *reconfiguration de la structure des relations entre les principaux acteurs de la chaîne d'exécution du budget* »<sup>9</sup>. De plus, elle implique une redéfinition des critères d'identification des tâches et une re-précision des champs d'action des acteurs de l'exécution du budget. En se référant alors au dictionnaire encyclopédique des finances publiques, « l'exécution du budget » renvoie à « *l'ensemble des opérations qui consistent à mettre en œuvre les dispositions de la loi de finances à dater du 1<sup>er</sup> janvier qui suit son vote définitif et sa publication au journal officiel* »<sup>10</sup>. Cette expression désigne donc la phase d'utilisation des crédits inscrits au budget ; ce dernier étant entendu comme l'acte de prévision des dépenses et recettes de l'État pour une année civile, qui est approuvé et autorisé par l'organe législatif.

De cette compréhension d'ensemble, l'exécution administrative de la dépense publique désigne cumulativement les étapes d'engagement<sup>11</sup>, de liquidation<sup>12</sup> et d'ordonnancement<sup>13</sup> de celle-ci. La dépense publique est en cela comprise comme l'engagement qui crée à l'encontre de l'État une dette et qui a pour résultat de diminuer ses ressources<sup>14</sup>. Cela dit, l'exécution administrative de la dépense publique peut aller au-delà de ce contenu triptyque. Elle s'étend à l'activité de vérification et d'évaluation qui accompagne les opérations d'engagement et d'ordonnancement et qui aboutit à la constatation de la prestation ou la livraison du bien ; traduisant l'effectivité du « service fait ». Du reste, la phase de l'exécution administrative de la dépense publique est à distinguer de son exécution comptable, d'une part, et de l'exécution administrative de la recette publique, d'autre part. Si l'exécution admi-

7 D. OUÉDRAOGO, « La réforme inachevée de la juridiction financière ivoirienne. À propos de la loi organique n°2015-494 du 7 juillet 2015 sur la Cour des comptes », in N. MÉDÉ, (dir.), *Les Nouveaux chantiers des finances publiques dans le monde. Mélanges en l'honneur de Michel BOUVIER*, Dakar, L'Harmattan, 2019, p. 217.

8 M. BOUVIER, « Un monde en transition : nouvelle gouvernance financière publique et nouveau contrat social », in N. MÉDÉ, (dir.), « *La Lof dans tous ses états* », *Actes du colloque national des 13 et 14 février 2015* (Bénin), Cotonou, Centre des publications universitaires de l'Université d'Abomey-Calavi, 2015, p. 7.

9 L. SAIDJ, « Réflexions sur le principe de séparation des ordonnateurs et comptables », *RFFP*, n°43, 1993, p. 64.

10 G. ORSONI, (dir.), *Finances Publiques Dictionnaire encyclopédique*, Paris, Economica, 2017, 2<sup>e</sup> éd., p. 93.

11 C'est l'opération par laquelle l'organisme public, par la décision d'une autorité désignée, crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résulte une charge. Par cet acte, il s'engage à payer si le service fait est constaté, la livraison du bien ou la prestation qu'il a demandé à un tiers de réaliser. Art. 46 du Décret n°2014-416 du 9 juillet 2014 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique.

12 La liquidation est l'étape par laquelle il est vérifié, conformément à la règle du service fait, la réalisation effective et intégrale de la prestation, en vue d'en arrêter le montant. C'est un contrôle qui apporte la preuve que le service a été fourni, le bien livré, et qui aboutit à la détermination du montant dû. Art. 47 du Décret de n°2014-416 précité.

13 L'ordonnancement renvoie à l'émission d'un acte administratif donnant ordre à un agent déterminé de payer le montant arrêté à l'issue de la liquidation. Pour sa validité, l'ordre doit comporter les pièces justificatives attestant de la régularité de l'opération. Art. 48 du Décret de n°2014-416 précité.

14 R. STOURM, *Le budget*, Paris, Cours de finances, Guillaumin, 5<sup>e</sup> éd., 1906, p. 345.

nistrative de la dépense publique et son exécution comptable portent sur le même objet, l'exécution administrative précède en effet la phase comptable et exclue l'intervention du comptable public. En outre, au contraire de l'exécution administrative de la recette publique, qui mobilise le seul ordonnateur, la phase d'exécution administrative de la dépense requiert une pluralité d'intervenants.

Ainsi distinguée, l'exécution administrative de la dépense s'articule autour de compétences de gestion des crédits budgétaires et de compétences de contrôle de la dépense exécutée. La compétence de gestion des crédits a trait à la fonction décisionnelle dans le processus de mise en œuvre du budget<sup>15</sup>. Pour sa part, la compétence de contrôle des opérations de dépense est celle par laquelle un acteur désigné « contrôleur financier ou budgétaire » procède au contrôle des engagements et ordonnancements, en vue de s'assurer que ces opérations répondent aux conditions requises par les textes législatifs et réglementaires<sup>16</sup>. Sous le bénéfice de cette conception, la phase d'exécution administrative de la dépense publique fait traditionnellement appel aux interventions de l'ordonnateur et du contrôleur financier ou budgétaire<sup>17</sup>. En effet, l'ordonnateur est la personne ayant qualité, au nom de tout organisme public assujetti aux règles de comptabilité publique, de prescrire l'exécution des dépenses<sup>18</sup>. C'est l'agent nommé ou élu qui, à la tête du service, engage, liquide et ordonne le paiement des dépenses<sup>19</sup>. Le contrôleur financier ou budgétaire<sup>20</sup> est, pour sa part, l'agent chargé d'opérer des examens a priori et a posteriori, sur pièces ou sur place, sur les différents actes d'engagement<sup>21</sup> ou d'ordonnement<sup>22</sup> émis par l'ordonnateur de dépense du service auquel il est rattaché.

La réforme du cadre de gestion des finances publiques fait évoluer cette répartition des compétences. Au fond, les pouvoirs publics entendent aligner le dispositif de répartition des compétences sur de nouveaux enjeux de gestion propres à la nouvelle gouvernance financière. Comme relevé en doctrine, le terme gouvernance est abondamment utilisé, parfois dans des sens non concordants et dans divers domaines du droit<sup>23</sup>. Néanmoins, il convient de retenir en matière de finances publiques que « *la gouvernance publique est (...) l'ensemble des processus, règles, normes, valeurs et institutions grâce auxquels les différents acteurs publics gèrent leurs finances* »<sup>24</sup>. L'adjonction du qualificatif « nouvelle » à la gouvernance financière est une terminologie visant à rendre compte de nouvelles règles influençant celle-ci. Dans cette logique, les nouveaux textes financiers consacrent un ensemble de responsables intervenant dans l'exécution administrative de la dépense publique<sup>25</sup>, dont le plus emblématique est le Responsable de programme (RProg)<sup>26</sup>. Cet acteur est chargé de l'exécution d'un programme, avec comme particularité une liberté dans l'affectation des moyens mis à sa disposition pour réaliser les objectifs qui lui sont assignés. Comme corolaire, il assure le suivi-évaluation régulier du programme et rend compte de l'atteinte des objectifs. Mais, ce recours à un nouvel acteur doit pouvoir s'accompagner

17 Art. 12 Alinéa 1 de la Loi organique n°59-249 du 31 décembre 1959 relative aux lois de finances.

23 P. THÉOUA, *Les finances publiques de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA) et la logique de performance*, op. cit., p. 3.

24 P. THÉOUA, *Les finances publiques de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA) et la logique de performance*, op. cit., p. 3.

25 Art. 16 de la Loi organique n° 2014-336 du 05 juin 2014 relative aux lois de finances ; Art. 6 et 9 du Décret n° 2019-81 du 23 janvier 2019 portant Charte de gestion des programmes et des dotations.

26 Si les responsables consacrés sont le responsable de programme (RProg), le responsable de fonction financière ministérielle, le responsable des finances de l'institution, le responsable de budget opérationnel et le responsable d'unité opérationnelle, le RProg a la qualité de chef de file. Art. 16 de la Loi organique n°2014-336 précitée ; Art. 6 et 9 du Décret n°2019-81 précité.

d'une articulation harmonieuse des compétences. En outre, la nouvelle gouvernance financière consacre un aménagement du contrôle de la dépense publique, qui fait appel aux méthodes de management des entreprises<sup>27</sup>. Celles-ci sont tournées vers la flexibilité des vérifications. Or, la flexibilité du contrôle de la dépense publique, longtemps perçue comme un gage de régularité de l'exécution du budget, peut être reçue comme révélatrice d'un antagonisme entre nécessités de régularité et d'efficacité. Pourtant, la quête d'efficacité ne doit pas annihiler le souci de régularité. Pour la soutenabilité<sup>28</sup> des dépenses, une telle quête doit prévoir une discipline minimum dans la gouvernance des ressources publiques.

De cette coexistence entre ces acteurs, découle l'intérêt de l'analyse. D'une part, si la nouvelle gouvernance financière opère une réforme du dispositif de répartition des compétences d'exécution de la dépense publique, il importe de préciser les maillons de cette nouvelle déclinaison du circuit organique d'exécution de la dépense et les interventions des agents. Dans la même logique, la nécessité de mettre en évidence les interactions entre ces compétences, leur opportunité et leur articulation est incontestable. D'autre part, c'est la pertinence du contrôle de la dépense qui est questionnée. Son questionnement repose sur une idée de départ : le contrôle *a priori* a pu engendrer une lourdeur excessive et une vision trop verticale des tâches en telle manière que la réforme n'a eu meilleur choix que de rapprocher les compétences d'ordonnateur et celles du contrôleur financier ou budgétaire. Somme toute, serrer de près la question des compétences d'exécution administrative de la dépense publique au regard des évolutions induites par la gouvernance financière de performance en Côte d'Ivoire, c'est mettre en questionnement la trajectoire suivie par les règles de compétences par rapport à l'objectif d'efficacité financière prôné par la réforme. En d'autres termes, la réforme des compétences en matière d'exécution administrative de la dépense publique permet-elle une meilleure exécution de cette dernière, notamment au regard des nouveaux impératifs d'efficacité ?

À l'examen, la compétence d'affectation et de réaffectation des crédits budgétaires a été étendue au RProg. Cette intégration laisse toutefois subsister des zones d'ombres dans la délimitation des tâches de gestion des crédits. En matière de contrôle de la dépense, la nouvelle gouvernance financière consacre l'éventualité d'un allègement des vérifications *a priori*. Cette option vise à améliorer l'efficacité de l'exécution de la dépense publique au sein des services. De là, il apparaît idéaliste de nier l'évolution des compétences d'exécution administrative de la dépense publique. En fait, cette évolution se traduit par une déconcentration imprécise de la compétence de gestion des crédits (I) et une rationalisation judicieuse de la compétence de contrôle de la dépense (II).

27 S. OUÉDRAOGO, « L'évolution de la responsabilité du contrôleur financier dans la gouvernance financière en Afrique de l'ouest : le cas du Burkina Faso », *Revue Burkinabè de droit*, n°53, 2<sup>e</sup> semestre 2017, p. 13.

28 La soutenabilité est la capacité d'un organisme public à conduire des actions sans mettre en danger sa capacité à honorer ses engagements dans le futur. Elle porte sur la capacité à conserver des marges de manœuvre suffisantes pour honorer ses engagements. Elle est liée à la viabilité budgétaire ou la capacité à maintenir ses finances dans une position crédible et fonctionnelle sur le long terme, c'est-à-dire à rester solvable. Lire à ce sujet, « La soutenabilité de nos finances publiques », sur <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr>.

## I. UNE DÉCONCENTRATION IMPRÉCISE DE LA COMPÉTENCE DE GESTION DES CRÉDITS

La compétence de gestion des crédits est, pour rappel, traditionnellement attachée à la fonction décisionnelle dans l'exécution de la dépense publique. Elle renvoie à la capacité de l'autorité politique ou administrative en charge d'un organisme public, de décider, pour le compte de ce dernier, de la réalisation d'une dépense et d'en ordonner la mise en œuvre. Conformément à ce sens, le titulaire de cette compétence est dénommé « ordonnateur de dépense »<sup>29</sup>. Sans remettre en cause cette conception, la réforme financière de 2014 consacre l'intervention du RProg dans la gestion des crédits, sous l'autorité de l'ordonnateur. Il en résulte une déconcentration verticale de la compétence classique (A). Ce choix d'intégration n'est toutefois pas exempt de critiques, en raison d'imprécisions liées à la délégation de la compétence d'ordonnateur. La déconcentration entreprise souffre en cela d'une articulation équivoque des compétences existantes (B).

### A. LA DÉCONCENTRATION VERTICALE DE LA COMPÉTENCE CLASSIQUE

La déconcentration de la compétence de gestion des crédits s'entend de l'extension de cette compétence au RProg, jusque-là absent du processus d'affectation des crédits. L'idée de verticalité qui lui est associée repose sur le sens des rapports naissant entre l'ordonnateur, actionnant au sommet le circuit de dépense, et le RProg assurant sous l'autorité du premier l'effectivité de la dépense<sup>30</sup>. C'est l'extension d'une compétence unique, qui s'opère du haut du circuit organique de la dépense vers le bas. L'on sort ainsi d'une situation de monopole traditionnel de l'ordonnateur (1) pour une extension au responsable de programme (2).

#### 1. Un monopole traditionnel de l'ordonnateur

Le nouveau droit financier public ivoirien érige les ministres et les présidents d'institutions constitutionnelles<sup>31</sup> en « *ordonnateurs principaux des crédits, des programmes et des budgets annexes de leur ministère ou de leur institution* »<sup>32</sup>. Ce cadre juridique consacre un « *transfert du pouvoir de l'ordonnateur principal des dépenses du Ministre chargé du budget aux présidents d'institutions constitutionnelles et aux ministres techniques* »<sup>33</sup>. Ces autorités sont en charge du bon emploi des crédits qui leur ont été ouverts et de l'exacte application de la réglementation en matière d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement de la dépense.

Ces énonciations mettent fin à la situation de monopole de l'ordonnateur de dépense en matière de gestion des crédits. En effet, la loi organique de 1959 retenait que « *le Ministre en charge des finances est seul ordonnateur des dépenses* »<sup>34</sup>. Quant aux autres ministres et les présidents d'institutions, ils prenaient part à l'exécution administrative de la dépense publique en qualité d'administrateur de crédits. Placé au début du circuit de dépense, l'administrateur de crédits devait proposer les engagements à l'ordonnateur. Dans cette posture, il ne disposait que d'une initiative formelle de dépense, l'acceptation et l'exécution proprement dites étant laissées au soin de l'ordonnateur principal<sup>35</sup>. À l'analyse de ce schéma traditionnel de mise en œuvre de la dépense, qui distingue dans l'exécution administrative la proposition de l'administrateur de crédits et l'initiative de l'ordonnateur, la compétence de gestion des crédits n'admettait aucune collégialité. L'activité d'affectation des crédits mobilisait l'ordonnateur principal unique. Cette articulation visait vraisemblablement

34 Art. 12 Alinéa 1 de la Loi organique n°59-249 précitée.

35 J. MATHIS, *Gestion et finances publiques en Afrique Francophone*, Paris, Éd. ESKA, 2012, p. 252.

des objectifs. Elle devait en effet servir à prévenir les risques de fraude et d'utilisation dispersée des ressources, dans la mesure où une dispersion des centres de décision pouvait constituer une source de gaspillages, de dysfonctionnements et devait nécessiter une lourde surveillance des services. En dépit de cette intention de départ, le choix de centralisation de la compétence de gestion de la dépense semble toutefois discutable.

D'abord, il n'est pas insensé que ce choix se soit heurté à la spécificité des services. La spécificité des missions et la technicité des besoins nécessitaient en effet une proximité minimale entre l'agent chargé de la gestion des crédits et le service dépensier. Cette proximité devait permettre au premier d'opérer des choix avertis au profit du second ; étant entendu que « *la dépense publique opérée au plus près du lieu où elle s'exécute est mieux réalisée* »<sup>36</sup>. Or, le choix de l'ordonnateur principal comme unique acteur de gestion des crédits méconnaissait cette exigence et a pu engendrer une approche superficielle des besoins. Ensuite, il n'est pas inconcevable que la centralisation de la compétence de gestion ait conduit à un engorgement du circuit, du fait de la simultanéité des propositions adressées à l'ordonnateur principal. Si la compétence de gestion de la dépense requérait de son titulaire une attention simultanée aux requêtes des administrateurs de crédits, pareil choix, au-delà du risque de dérive autocratique - toutes les prérogatives se trouvant entre les mains d'un agent - a pu avoir un effet paralysant. Toutes les initiatives transitant par un point unique, tout le poids de la gestion reposant sur lui, l'ordonnateur devait être dans l'incapacité d'accomplir toutes les opérations dans les délais.

Sous ce rapport, l'expérience ivoirienne de centralisation de la compétence d'exécution des crédits n'est pas une pratique isolée. Au Sénégal, la longueur d'une opération de dépense s'étendait en moyenne sur quatre mois<sup>37</sup>. Un bilan similaire était observé au Burkina Faso, où la délégation du pouvoir d'ordonnateur relevait d'une procédure exceptionnelle<sup>38</sup>. À juste titre, les autorités de l'UEMOA finirent par s'y résoudre : « *l'absence de délégation du pouvoir de l'ordonnateur principal était un facteur de lenteur (...) sans que la responsabilité de la mise en œuvre des dépenses publiques soit mieux exercée* »<sup>39</sup>. Elles préconiseront certaines des recommandations faites par le Comité d'experts conduit par Michel BOUVIER dans le cadre d'une étude sur les modalités de gestion de la dépense publique en Afrique francophone subsaharienne. Pour ledit Comité, si le centralisme était « *adapté à des budgets embryonnaires ou de faible dimension et dans des pays où il ne pouvait y avoir pluralité de services ministériels avec des interlocuteurs compétents* », la clef de l'efficacité de la dépense et de la performance budgétaire et comptable était la responsabilisation d'autres acteurs<sup>40</sup>.

C'est la solution retenue par les autorités ivoiriennes dans le cadre de la transposition des directives communautaires de l'UEMOA, à travers l'extension de la compétence de gestion des crédits de dépense au responsable de programme.

36 Commission de l'UEMOA, *Guide didactique de la Directive n° 07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA*, p. 18.

37 M. BOUVIER (dir.), *La gestion de la dépense publique dans les pays de l'Afrique francophone subsaharienne*, Paris, Colin Frères imprimeurs, 2004, p. 177.

38 S. MESPLE-SOMPS, M. RAFFINOT, *Réforme budgétaire et gestion par les objectifs dans les pays à faible revenu : Burkina-Faso et Mali*, Document de travail DIAL/Unité de Recherche CIPRÉ, DT/2003/13, 2003, p. 13.

39 Commission de l'UEMOA, *op. cit.* p. 18.

40 M. BOUVIER (dir.), *La gestion de la dépense publique dans les pays de l'Afrique francophone subsaharienne*, *op. cit.*, p. 195.

## 2. Une extension au responsable de programme

La réforme du cadre de gestion des finances publiques de 2014 consacre une répartition des crédits budgétaires par programme. Au terme de la loi organique n° 2014-336, les lois de finances « répartissent les crédits budgétaires qu'elles ouvrent entre les différents ministères et institutions constitutionnelles (...) par programmes »<sup>41</sup>. En outre, « les crédits budgétaires non répartis en programmes sont répartis en dotations »<sup>42</sup>. Ainsi, les crédits obéissent à une spécialisation par programme ou par dotations<sup>43</sup>, en tenant compte de leur destination. Le programme s'appréhende comme un ensemble de « crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions relevant d'une politique publique clairement définie dans une perspective de moyen terme »<sup>44</sup>. C'est « un ensemble dynamique et cohérent de crédits, d'actions, de résultats et d'indicateurs de performance »<sup>45</sup>. Il est lié en cela à un cadre de gestion des crédits marqué à la fois par une logique de responsabilisation et de rationalité<sup>46</sup>. Pour sa part, la dotation désigne « un ensemble de crédits globalisés destinés à couvrir des dépenses spécifiques auxquelles ne peuvent être directement associés des objectifs de politiques publiques ou des critères de performance »<sup>47</sup>.

Ces dispositions traduisent une évolution du principe de spécialité budgétaire. Pour rappel, en vertu de ce principe, les crédits budgétaires ne sont pas accordés en bloc. Ils sont classés dans une nomenclature définie. Une fois logés dans une catégorie, ils ne peuvent être employés que dans la subdivision où ils sont inscrits. Conformément à cette définition, sous l'ère de la loi organique relative aux lois de finances de 1959, la répartition des crédits budgétaires répondait à une classification par nature de dépense. Mais la loi organique de 2014 impose une évolution de la nomenclature ou des subdivisions du budget. Ce dernier se décline, comme sus-évoqué, en crédits de dotations ou en crédits affectés aux programmes, pour respectivement couvrir l'action des institutions constitutionnelles et des ministères.

Le droit public financier en vigueur consacre, par ailleurs, l'intervention des RProg dans la gestion des crédits budgétaires<sup>48</sup>. En effet, la gouvernance financière instituée requiert que pour l'exécution de chaque programme, un RProg assure « la coordination »<sup>49</sup> des crédits. En d'autres termes, pour l'exécution des programmes, des « responsables (...) sont nommés par Décret sur proposition du ministre sectoriel dont ils relèvent »<sup>50</sup>. Ils sont désignés parmi les cadres supérieurs des services et sont en charge de la gestion opérationnelle des programmes, avec une liberté d'affectation des moyens mis à leur disposition pour réaliser leurs objectifs.

41 Art. 15 de la Loi organique n°2014-336 précitée.

42 Art. 17 de la Loi organique n°2014-336 précitée.

43 Un programme désigne un ensemble cohérent d'actions ou de politiques publiques en fonction desquels sont répartis les crédits relevant d'un ministère. À cet ensemble, des objectifs précis sont associés et dont les résultats obtenus sont évalués. Plus simplement, le programme est une subdivision de la nomenclature du budget. Il est logé dans la mission d'un ministère et assorti d'objectifs fixés en fonction de la finalité d'intérêt général ainsi que des résultats attendus et mesurés au moyen d'indicateurs de performance. À côté, une dotation s'appréhende comme un ensemble de crédits globalisés destinés à couvrir des dépenses spécifiques issues du fonctionnement des institutions constitutionnelles. Art. 15 de la Loi organique n°2014-336 précitée ; N. MÉDÉ, *Finances publiques espace UEMOA/UMOA*, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, 2016, p. 145.

44 Art. 15 de la Loi organique n°2014-336 précitée.

45 N. MÉDÉ, « L'Afrique francophone saisie par la fièvre de la performance financière », Article précité, p. 352.

46 V. BIWOLÉ, « Le budget programme en Afrique : quand les faits supplantent le rêve », Article précité, p. 135.

47 Art. 17 de la Loi organique n°2014-336 précitée.

48 Art. 16 de la Loi organique n°2014-336 précitée.

49 Art. 8 du Décret n°2019-81 précité.

50 Art. 16 de la Loi organique n°2014-336 précitée.

Ces évolutions fondent une démarche de responsabilisation des acteurs du budget, marquée par le recours à deux (2) niveaux de gestion des crédits au sein des services : celui décisionnel confié à l'ordonnateur et celui opérationnel relevant du RProg. De fait, en tant que nouveau dispositif de répartition des crédits budgétaires, le programme est placé sous la responsabilité d'un ordonnateur principal. Mais ce dernier est tenu de désigner un RProg pour la mise en œuvre opérationnelle des crédits de chaque programme relevant du service. Cette évocation dénote la mise en place d'un nouvel agent d'exécution de la dépense publique ou, autrement dit, une cohabitation de l'ordonnateur et du RProg dans la gestion des crédits. Il revient ainsi au RProg de préciser les objectifs spécifiques du programme et d'organiser sa déclinaison en actions et unités opérationnelles. Il nomme à la tête de ceux-ci des responsables secondaires qui s'engagent vis-à-vis de lui sur des objectifs, en cohérence avec ceux principaux de l'ordonnateur. En outre, il affecte et gère les moyens financiers et matériels s'attachant au programme. À ce titre, il met à disposition les crédits, suit l'exécution et s'assure du respect des dispositifs de contrôle interne et de gestion. Dans la foulée, il contrôle les résultats, en évalue les retombées et propose à l'ordonnateur les aménagements nécessaires.

Si l'on admet une telle idée, deux observations peuvent être faites. En premier lieu, le RProg acquiert une carrure de manager des crédits budgétaires. Le *manager* est en effet l'agent investi d'une autorité d'organisation et de gestion qui, exerçant ses responsabilités, s'emploie à unir les forces du groupe qu'il dirige pour réaliser ses objectifs<sup>51</sup>. Dans cet ordre d'idées, le Rprog arrête la stratégie du programme, les objectifs et les cibles de performance sur lesquels il s'engage. Il dispose d'une enveloppe de crédits fongibles, qu'il peut redistribuer dans un sens utile. Il facilite la mobilisation des acteurs, organise la coordination entre les aspects de la gestion et la cohérence du cadre de gestion et en suit la mise en œuvre. En second lieu, ce statut acquis réinvente le dialogue de gestion dont il devient la clef de voûte. Le dialogue de gestion est, dans le contexte ivoirien, « *le processus d'échanges et de décisions institué entre les différents niveaux administratifs. Il traite des moyens mis à disposition, des actions à mettre en œuvre (...) des objectifs assignés aux programmes. (...) Il est établi de manière permanente et fait l'objet d'un dispositif de suivi qui permet (...) de s'assurer de l'atteinte des objectifs fixés dans les Projets Annuels de Performance* »<sup>52</sup>. Il en résulte que le dialogue de gestion constitue un cadre de concertation et d'engagement entre les acteurs du programme. Il s'organise autour de plans de travail, des tableaux de bord et des lettres d'engagement<sup>53</sup>. Il s'établit d'une part entre l'ordonnateur et le RProg et d'autre part entre le RProg et d'autres responsables<sup>54</sup>. Chargé de la « *mise en musique de la gestion programmatique* »<sup>55</sup>, le RProg est le chef d'orchestre d'un tel dialogue. À ce titre, il met en œuvre le contrôle interne à l'échelle du programme, c'est-à-dire le dispositif de maîtrise des risques qui permet de s'assurer que les règles et procédures sont respectées en vue de l'atteinte des objectifs. Ce contrôle s'exerce de manière à garantir la qualité de la comptabilité budgétaire et la soutenabilité des dépenses du programme<sup>56</sup>. Le RProg a en outre la charge de la production du rapport annuel de performance. Ce rapport permet la

51 L. KOTÉ, « Quelle responsabilité pour les gestionnaires dans la nouvelle gestion budgétaire », in A. DIOUKHANÉ, F. QUEROL, Y. BODIAN, *La nouvelle gestion budgétaire dans l'UEMOA, Actes du colloque, Dakar 27 et 28 octobre 2016, Annales Africaines*, Nouvelle série, Numéro spécial, CREDILA, 2018, p. 120.

52 Art. 15 du Décret n° 2019-190 précité.

53 La « lettre d'engagement » est l'appellation ivoirienne du contrat de performance.

54 Art 16 du Décret n° 2019-190 précité.

55 N. MÉDÉ, *Finances publiques espace UEMOA/UMOA, op. cit.*, p. 285.

56 Art. 47 du Décret n° 2019-190 précité.

traçabilité de la construction des résultats. C'est un moyen de rapprochement entre le coût et la qualité de la dépense mais également de redéploiement et de réactualisation des objectifs.

En poussant l'analyse, l'extension de la compétence de gestion de la dépense au RProg présente un double avantage. D'abord, elle s'offre comme un gage d'amélioration de la responsabilité de l'exécution de la dépense publique. Sous ce regard, cette exécution s'est traditionnellement heurtée à deux obstacles : le suivi quasi inexistant des crédits et la dilution de l'autorité en cas de mise en œuvre irrégulière des crédits financiers<sup>57</sup>. Le recours au RProg apparaît comme la réponse à ces tares, dans la mesure où cet acteur endosse les résultats du programme. Il s'engage à prendre des initiatives en assumant les conséquences en termes de sanctions aussi bien positives que négatives<sup>58</sup>. Ensuite, l'évolution réduit l'engorgement de l'appareil d'ordonnancement et contribue à une meilleure efficacité de la dépense publique. Une première part d'objectivité réside en effet dans le fait que l'on érige un nouveau maillon de la chaîne de gestion des crédits, longtemps centré sur un agent submergé. Une autre réside dans le fait que c'est un acteur suffisamment imprégné des objectifs à atteindre qui met en œuvre la dépense publique. L'ouverture de la compétence de gestion de la dépense contribue ainsi, *a priori*, à une gestion budgétaire efficace. Cette perception tend néanmoins à s'effriter, en raison d'une articulation équivoque des compétences désormais existantes.

## B. L'ARTICULATION ÉQUIVOQUE DES COMPÉTENCES EXISTANTES

Si, la nouvelle gouvernance financière pose une nouvelle compétence de gestion de la dépense publique dont le Rprog est le titulaire, l'avènement d'une telle attribution devait s'accompagner d'une détermination adéquate des sphères de gestion, au risque d'engendrer des conflits de compétences. Autrement dit, l'intégration du RProg à la chaîne organique de l'exécution administrative de la dépense publique nécessitait une identification non équivoque des compétences de celui-ci par rapport au champ de gestion traditionnel de l'ordonnateur. Or, alors qu'il ressort effectivement des textes une hiérarchisation apparente des deux sphères de compétences (1), force est d'admettre la subsistance d'attributions concurrentes (2).

### 1. La hiérarchisation apparente des attributions

À première vue, le nouveau droit financier ivoirien établit une préséance et un certain ordre hiérarchique entre les attributions de gestion des crédits au sein des services. De ce dispositif, il ressort que l'ordonnateur est chargé « *de prescrire l'exécution des (...) dépenses* »<sup>59</sup>. Il procède à cet effet aux engagements, liquidations et à l'ordonnancement de la dépense, ainsi qu'à l'émission des ordres de mouvements affectant les biens et matières<sup>60</sup>. Ces exigences sont reprises par l'article 3 du décret n° 2019-190 du 6 mars 2019 portant déconcentration de l'ordonnancement. En vertu de cet article, l'ordonnateur principal a la responsabilité principale en matière de gestion des crédits. En tant que tel, il assure une multitude de tâches. Il définit notamment les orientations stratégiques du programme à partir de la stratégie nationale de développement et met en œuvre la politique publique découlant de la mission confiée à son service. Il est arbitre et responsable de l'attribution des objectifs et l'allocation des moyens en cohérence avec la stratégie nationale. Il est par ailleurs en charge de la signature des lettres d'engagement ou contrats de performance avec les RProg sur les résultats à atteindre et les modalités de financement. L'ordonnateur est enfin celui

qui valide l'affectation ou la réaffectation des crédits. Dans cette perspective, il valide les mouvements de crédits proposés en cours de gestion par le RProg. Il est subséquemment responsable devant le Parlement de l'emploi des crédits alloués à son service et leur ventilation par programmes. Pour déterminer cette responsabilité, il rend compte à la Cour des Comptes de la performance des programmes relevant de son service<sup>61</sup>.

Le RProg, pour sa part, est en charge de la poursuite « *des objectifs à travers le déploiement d'une stratégie au niveau opérationnel, en s'assurant que les actions menées visent à atteindre les objectifs fixés et améliorer de façon continue les processus de la performance* »<sup>62</sup>. En effet, il assure la coordination de la gestion du programme. Il oriente

à cet effet les choix d'activités afin d'atteindre les résultats visés ; il procède au suivi et à l'évaluation de la performance de son programme ; il anime le dialogue de gestion avec les responsables de budgets opérationnels de programmes dont il a la charge ; il rend compte au ministre de sa gestion et des résultats obtenus. Il assure en outre le suivi et le contrôle de l'exécution budgétaire du programme. À ce titre, il met les crédits à la disposition des responsables de budgets opérationnels accompagnés d'objectifs ; met en œuvre les actions prévues par le projet annuel de performance ; enregistre et valide le redéploiement des crédits basé sur la fongibilité et les procédures budgétaires en vigueur ; et décide de l'utilisation des éventuelles réserves et des marges de gestion dégagées au sein des budgets opérationnels de programme après autorisation du ministre technique. **À la clôture** de l'exercice, il rédige le rapport annuel de performance de son programme<sup>63</sup>.

À l'examen, la compétence de gestion des crédits est désormais doublement perçue. Elle se caractérise d'une part par une aptitude à prescrire la dépense publique. Cette prérogative, qui implique l'initiative ou la décision de dépenser, est reconnue à l'ordonnateur de dépense. La compétence de gestion des crédits se caractérise ensuite par une gestion commandée. Dans cette perspective, le titulaire de la compétence met en œuvre les crédits, mais ceux-ci ne sont pas déployés sur sa volonté et par son autorité. La dépense est décidée et orientée par une autorité supérieure. C'est ce rôle secondaire qu'assume le RProg. Sa qualité de gestionnaire de crédits budgétaires s'exerce sous l'autorité et selon les directives d'un pouvoir de gestion principal. C'est ce dernier qui gère au premier rang la dépense. Cette compétence primaire, en ce qu'elle ordonne l'effectivité de la dépense, relève à juste titre de l'ordonnateur.

De ce qui précède, les textes financiers instaurent une certaine disparité entre les compétences de gestion des crédits de l'ordonnateur et du responsable de programme. La compétence d'affectation et de réaffectation des crédits, reconnue à l'ordonnateur, conserve un caractère principal. En telle sorte que, s'il n'a plus l'exclusivité de la gestion, cet acteur conserve sa qualité de décideur de premier rang de l'emploi des crédits. Ainsi, comme le souligne Nicaise MÉDÉ, il est le premier responsable des crédits alloués au service dont il assure la responsabilité administrative<sup>64</sup>. Comparativement, la compétence de gestion des crédits attribuée au Rprog ne vise pas à donner à ce dernier, une autorité égale à celle de l'ordonnateur. Elle ne vise qu'à lui conférer une qualité de gestionnaire opérationnel. Par cette qualité, le RProg prend part à l'emploi des crédits, sans toutefois en

61 Art. 3 du Décret n°2019-81 précité.

62 M. DIAKHATÉ, *loc. cit.*, p. 11.

63 Art. 8 du Décret n°2019-81 précité.

64 N. MÉDÉ, *Finances publiques espace UEMOA/UMOA*, *op. cit.*, p. 294.

être l'initiateur. Il n'actionne pas en soi la dépense publique mais la met en œuvre dans un cadre orienté par l'ordonnateur. Cette disparité traduit une volonté des autorités nationales de hiérarchiser les deux sphères de compétences. Sans doute, ce choix devait prévenir les risques d'empiètement. Seulement, le risque de conflits de compétences demeure, à la lecture d'autres dispositions tirées de la réforme, qui mettent en évidence la subsistance d'attributions concurrentes.

## 2. La subsistance d'attributions concurrentes

L'ordonnateur principal dispose de la faculté de déléguer son pouvoir à un collaborateur « dont les compétences et la position hiérarchique dans l'exécution de la dépense le justifient, la gestion de tout ou partie des crédits »<sup>65</sup>. Cette délégation confère au suppléant désigné une qualité d'ordonnateur délégué. Elle autorise ledit collaborateur à exercer tout ou partie des compétences d'ordonnateur, notamment celle de gestion des crédits de dépense. Sous réserve que le décret qui le nomme le précise<sup>66</sup>, le RProg entre dans la catégorie des acteurs pouvant bénéficier de cette délégation de la compétence de l'ordonnateur principal. En effet, « les (...) ordonnateurs principaux délèguent par arrêté leurs pouvoirs (...) aux Responsables de Programme »<sup>67</sup>. La délégation implique pour le RProg la reconnaissance d'une aptitude totale ou partielle, de gestion relativement autonome des crédits. Elle fait ainsi intervenir le RProg, sous certaines conditions, sur le champ de gestion de l'ordonnateur de dépense.

Cette hypothèse dénote une délimitation imprécise entre les compétences de gestion des crédits de l'ordonnateur et d'un RProg doté d'une qualité d'ordonnateur délégué. À l'analyse, si sa fonction ordinaire implique une compétence subordonnée de gestion de la dépense, le RProg, une fois auréolé du pouvoir d'ordonnateur délégué, dispose des leviers indispensables à une mise en œuvre moins commandée de la dépense publique. Il assure une coordination plus ou moins autonome des moyens affectés à la réalisation de celle-ci. Il en résulte des préoccupations liées au discernement des attributions du RProg par rapport à celles de l'ordonnateur. Demeure-t-on en présence d'un simple gestionnaire de crédits ou d'un acteur *sui generis* caractérisé par la nature intermittente de ses compétences, gestionnaires pour les unes, ordonnatrices pour les autres ? Le RProg bénéficie-t-il, en cas de délégation de compétence, d'une plénitude de moyens égale à celle d'un ordonnateur délégué ordinaire ?

Sous ce rapport, la délégation de compétence de l'ordonnateur principal contribue à rendre la délimitation des sphères de gestion assez poreuse. De fait, en tant que mandataire du pouvoir principal, le RProg doté de la qualité d'ordonnateur délégué peut actionner la dépense, décider de son moment et procéder à son engagement, sa liquidation et son ordonnancement. De là, cet acteur acquiert, par la délégation, une compétence de gestion des crédits dont la portée peut se confondre à celle de l'ordonnateur. L'on en déduit que la frontière entre les compétences de gestion des crédits existantes reste constamment franchissable, au travers de la procédure de délégation. Elle l'est d'autant plus qu'une telle procédure n'est soumise à aucune formalité particulière. Ainsi, il devient laborieux de déterminer une véritable ligne de démarcation entre les sphères de compétences de gestion des crédits de l'ordonnateur et du RProg. Au mieux, elle est à reconstruire tant les règles en vigueur mettent en évidence un chevauchement des périmètres d'action, une tension

65 Art. 8 du Décret n°2019-81 précité ; Art. 9 du Décret de n°2014-416 précité.

66 Art. 16 de la Loi organique n°2014-336 précitée ; Art. 11 du Décret n° 2019-190 précité.

67 Art. 21 du Décret n°2019-190 précité.

entre les attributions managériales de ces deux titulaires de la compétence de gestion de la dépense publique. En outre, cette imbrication des sphères de compétences met en évidence une difficulté de mise en jeu de la responsabilité de l'exécution des dépenses. Si l'importance de la responsabilité des acteurs d'exécution de la dépense publique n'est plus à démontrer, l'absence d'une ligne de démarcation claire entre les attributions de l'ordonnateur et du RProg a pour conséquence de ne pas permettre d'établir avec pertinence la responsabilité de chaque acteur en cas de gestion irrégulière des crédits.

Au demeurant, l'on court le risque qu'au gré des ordonnateurs, les compétences de gestion des crédits du RProg se conçoivent par intermittence autour d'une double facette, voire de changements constants, soit par accroissement soit par décroissement. Aussi important-il que le « *transfert de responsabilités [de l'ordonnateur] puisse faire valoir [le] pouvoir de décision* » de ce dernier<sup>68</sup>. Ce constat renforce l'idée de compétences de gestion de la dépense publique dont l'articulation nécessite une meilleure « *clarification des modes de partage des responsabilités* »<sup>69</sup>. À cet égard, l'expérience française revêt un intérêt particulier. Pour rappel, au sortir du colloque intitulé « Finances Publiques et responsabilité : l'autre réforme », la Cour des comptes française relevait dans un contexte similaire l'urgence de préciser les compétences du RProg. Le champ d'intervention de cet acteur a été précisé à l'issue des recommandations faites<sup>70</sup>. Les autorités ivoiriennes devraient dès lors trouver dans cette solution, une issue inspirante de correction de l'articulation équivoque des compétences de gestion des crédits. Mais, en l'état du droit, la perception limitée de la réforme des compétences de gestion traduit un point de distinction avec la réforme de la compétence de contrôle de la dépense publique. Celle-ci consacre une judicieuse rationalisation de la compétence de contrôle.

## II. UNE RATIONALISATION JUDICIEUSE DE LA COMPÉTENCE DE CONTRÔLE DE LA DÉPENSE

La compétence de contrôle est déterminante dans la phase d'exécution administrative de la dépense publique. Comme le fait remarquer Nicaise MÉDÉ, c'est sous le déploiement de cette attribution que s'exerce la liberté de décision de l'ordonnateur<sup>71</sup>. Elle renvoie à l'aptitude reconnue à un acteur spécifique, appelé contrôleur financier ou budgétaire, de contrôler la régularité des pièces et l'effectivité des prestations matérialisant la dépense<sup>72</sup>. Cet acteur est placé auprès de l'ordonnateur et exerce ses contrôles pour le compte du ministère en charge du budget<sup>73</sup>. Ainsi, tout acte ayant pour effet d'engager une dépense doit être soumis à son contrôle. Avec le basculement dans la nouvelle gouvernance financière publique, dont le but ultime est l'efficacité et la performance, cette compétence du contrôleur financier ou budgétaire fait l'objet de rationalisation. Cette rationalisation se traduit par l'assouplissement justifié du contrôle a priori (A) et le renforcement pertinent du contrôle a posteriori (B).

### A. UN ASSOUPLISSEMENT JUSTIFIÉ DU CONTRÔLE A PRIORI

Le principe du contrôle de la dépense dans la phase administrative d'exécution est celui d'un contrôle *a priori*<sup>74</sup>. Tout engagement ou ordonnancement doit être revêtu du visa du

72 S. K. SIGNO, « Le contrôle financier des collectivités locales à la lumière de la réforme budgétaire : quel changement ? », *RISJPO*, n°9, 2020, p. 239.

73 Art. 88 du Décret n°2014-416 précité.

74 Art. 89 du Décret n°2014-416 précité ; Art. 21 du Décret n°2019-222 précité.

contrôleur financier ou budgétaire<sup>75</sup>. Il est traditionnellement question d'un contrôle de régularité, à l'exclusion de l'opportunité, dont le défaut de réalisation est de nature à entacher l'exécution de la dépense<sup>76</sup>. Cette perception du contrôle a priori évolue dans le sens d'un assouplissement sous l'influence de la nouvelle gouvernance financière. Face en effet à l'inadéquation du contrôle a priori systématique (1), on admet l'option d'un contrôle allégé en partenariat (2).

### 1. Les ressorts de l'assouplissement : l'inadéquation d'un contrôle systématique

La compétence de contrôle *a priori* des opérations de dépense est une attribution essentielle de l'exécution administrative de la dépense publique. Sur le fondement de cette compétence, le contrôleur financier ou budgétaire<sup>77</sup> opère des examens *a priori*, sur pièces ou sur place, sur tout acte d'engagement<sup>78</sup> ou d'ordonnancement<sup>79</sup> de l'ordonnateur. Au sortir des vérifications *a priori*, il doit apposer un visa préalable pour la validité de l'opération et il ne peut être passé outre le refus de ce visa que sur autorisation du ministre chargé du budget<sup>80</sup>. Il en ressort une dynamique d'action et de contrôle ; le contrôleur financier ou budgétaire s'érigeant en rempart contre les irrégularités potentiellement contenues dans les ordres de l'ordonnateur, ou se disposant à agir en « freins » face aux « accélérations » de l'ordonnateur.

Du point de vue de son origine, le contrôle *a priori* des opérations de dépense est apparu au XIX<sup>e</sup> siècle en France, dans un contexte de remise en ordre des finances publiques<sup>81</sup>. Il est consacré à la faveur de la loi du 26 décembre 1890 afin de faire face à certaines insuffisances dans l'encadrement des procédures d'engagement et d'ordonnancement.

75 Art. 21 du Décret n°2019-222 précité.

76 Il ne s'agit ni d'un contrôle d'opportunité ni d'un contrôle de légalité interne de l'acte, mais de légalité externe de celui-ci. S'il ne décèle pas d'irrégularité le contrôleur financier procède à la prise en charge de la dépense. S'il constate au contraire le non-respect d'une exigence, il suspend le paiement et en informe l'ordonnateur sous peine d'engager sa responsabilité. B. D. 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.

77 Le contrôleur financier ou budgétaire est un fonctionnaire représentant le ministre en charge des Finances et qui est chargé de remplir auprès de l'ordonnateur une fonction de contrôle des dépenses, de tenue de la comptabilité des engagements et d'une fonction de conseil. Il a une mission budgétaire visant à apprécier la soutenabilité de la dépense, s'assurer que la décision de l'ordonnateur s'inscrit dans le cadre de la programmation budgétaire, et veiller à la maîtrise des risques budgétaires. Il a également une mission comptable visant à garantir la régularité des ordres, le respect des procédures, l'établissement des comptes et la qualité de la comptabilité. Art. 5 du Décret n°2019-222 du 13 mars 2019 portant modalités de mise en œuvre des contrôles financier et budgétaire des institutions, administrations publiques, établissements publics nationaux et des collectivités territoriales ; Art. 9 de l'Arrêté n° 23 PM du 6 novembre 1995 portant application des décrets n°95-121, n°95-122 et n°95-123 du 22 février 1995.

78 L'engagement est l'acte par lequel l'État crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge et qui permet d'affecter des crédits au paiement de la dépense. En pratique, il s'agit tout décret, arrêté, décision, contrat, bail administratif, avenant, changement de titulaire d'un marché public, décision de résiliation ayant une incidence financière. Art. 10 du Décret n°2019-81 précité ; Art. 9 de l'Arrêté n°23 PM précité.

79 L'ordonnancement est l'acte administratif par lequel, conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre est donné par l'ordonnateur de payer la dépense. Il s'agit de « *tout ordonnance de paiement, tout mandat de paiement ou toute délégation de crédits ne peut être présentée à la signature de l'ordonnateur qu'après avoir été soumis au visa du contrôleur financier ou budgétaire* ». Art. 48 et 89 du Décret n°2014-416 précité.

80 Art. 27 et 28 du Décret n°2019-222 précité.

81 D. CATTEAU, *Droit budgétaire Comptabilité publique*, LOLF et GBCP, Paris, Hachette Supérieur - Les Fondamentaux, 4<sup>e</sup> éd., 2017, p. 102 ; J.-Fr. PICARD, *Finances publiques*, Paris, LexisNexis, Coll. Manuels, 2<sup>e</sup> éd., 2009, p. 170.

Celles-ci favorisaient un dépassement quasi-cyclique des plafonds de dépenses<sup>82</sup>. Le contrôle *a priori* de la dépense publique tire ainsi son essence de la volonté de contenir certaines mauvaises habitudes des ordonnateurs<sup>83</sup>. De ce contexte d'apparition, ce contrôle a traditionnellement pris un caractère exhaustif et systématique<sup>84</sup>. D'abord, il a eu vocation à s'exercer de manière automatique à toute opération de dépense initiée. Il fait ainsi partie intégrante du processus de mis en œuvre de la dépense. En matière d'engagement, il porte notamment sur la qualité de l'ordonnateur, la légalité de l'opération, le respect de l'exacte imputation, la disponibilité des crédits, l'adéquation de la procédure, le rythme de consommation des crédits, l'utilité de la dépense, la limite des autorisations d'engagement et la réalité du coût<sup>85</sup>. En matière d'ordonnancement, il a trait à la qualité de l'ordonnateur, la conformité de l'objet du mandatement à celui de l'engagement, la réalité du service fait, la validité de la certification du service fait, la liquidation et la régularité des pièces justificatives au regard des lois et règlements<sup>86</sup>.

À titre liminaire, le contrôle *a priori* de la dépense publique s'est vu institué en 1907 en Afrique occidentale française auprès des administrations civiles, militaires et financières<sup>87</sup>. Sa consécration a précédé les indépendances, même si le contrôle s'est depuis reformé après elles<sup>88</sup>. En Côte d'Ivoire, c'est la loi de 1951 relative au développement des crédits de fonctionnement des services civils pour l'exercice 1951 qui va élargir le champ du contrôle. Après l'indépendance, un arrêté de 1961 fixant l'organisation et les attributions de l'Inspection Générale des Services Financiers et du Contrôle Financier vient reprendre ces textes ; soumettant l'exécution de la dépense publique à un contrôle *a priori*<sup>89</sup>.

Sous cette présentation, hérité du droit colonial, le contrôle *a priori* de la dépense a très tôt emprunté une forme exhaustive et systématique<sup>90</sup>. Ces caractères visaient un encadrement strict des opérations de l'ordonnateur. Il en ressort que face aux insuffisances des règles et procédures, un contrôle rigide et exhaustif permettait d'assurer « le suivi de l'exécution des dépenses publiques en signalant toutes infractions aux principes budgétaires, toutes inobservations des règles de la comptabilité publique, tous manquements à l'application des textes législatifs et réglementaires »<sup>91</sup>. Ce caractère se justifiait, dans la mesure où l'exécution administrative de la dépense opposait traditionnellement les visées pratiques d'opportunité de l'ordonnateur aux considérations de forme du contrôleur financier ou budgétaire.

Cette justification semble toutefois affaiblie face à l'avènement de la nouvelle gouvernance financière. De fait, alors que le contrôle *a priori* s'exerce de manière stricte, la

82 S. KOTT, *Le contrôle des dépenses engagées, évolutions d'une fonction*, Institut de la gestion publique et du développement économique, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, Collection Histoire économique et financière - XIXe-XXe, 2004, p. 40 ; G. ORSONI, (dir.), *op. cit.*, pp. 71-72.

83 L. PHILIP, « La réforme du contrôle financier déconcentré : une réforme exemplaire », *RFFP*, n° 61, 1998, p. 14 ; A. CAUMEIL, « Le contrôle hiérarchisé : un levier d'une gestion publique plus performante », *RDT*, n° 2, 2004, p. 96.

84 J. BASSÈRES, « Le contrôle hiérarchisé de la dépense », *RFFP*, n°89, 2005, p. 157.

85 Art. 2 du Décret n°95-121 précité ; Ministère auprès du Premier ministre chargé du budget, Direction du budget et des finances, *Manuel sur les procédures d'exécution des dépenses publiques*, 2014, p. 6.

86 *Idem*.

87 S. K. SIGNO, *loc. cit.*, p. 140.

88 Loi n° 59-23/AL-RS du 22 mai 1959 portant création du Contrôle financier de la République soudanaise ; Circulaire n° 872 du 11 mai 1959 et le Décret n° 155/PRES/MF du 16 mai 1962 fixant les attributions du contrôleur financier et déterminant la nature et le domaine de son intervention en Haute-Volta.

89 S. K. SIGNO, *loc. cit.*, p. 140.

90 Art. 2 du Décret n°95-121 précité ; Art. 9 de l'Arrêté n°23 PM précité.

91 Ministère délégué auprès du Premier Ministre chargé de l'Économie et des Finances, Direction du contrôle financier, *Guide pratique du Contrôleur financier*, 1<sup>ère</sup> éd., 2006, p. 7.

nouvelle approche de gestion prône la responsabilisation managériale de l'ordonnateur et la globalisation des crédits. Elle commande par ailleurs une meilleure efficacité, par la célérité dans l'exécution de la dépense. En confrontant ces visées relativement divergentes, l'observation dénote une inadéquation du contrôle *a priori* classique avec les exigences de la nouvelle gouvernance financière. Sous une première observation, l'exercice du contrôle *a priori* implique une méfiance systématique du contrôleur financier ou budgétaire à l'égard des opérations de l'ordonnateur. Or, la résultante d'une telle méfiance a pu vraisemblablement être l'instauration d'une gestion de police entre le contrôleur financier ou budgétaire et l'ordonnateur, quand ces acteurs ne sont soumis ni aux mêmes degrés de responsabilité ni aux mêmes objectifs. Sous un second angle, on note l'absence de souci de proportionnalité entre les modalités du contrôle et l'ampleur des risques, l'allure redondante des vérifications versées dans la culture du détail et le défaut de marge suffisantes de manœuvre pour l'ordonnateur. Cette situation a pu insérer l'exécution de la dépense dans un carcan peu efficace et déresponsabilisant<sup>92</sup>. Enfin, le contrôle systématique pouvait être assimilé à une cause de lourdeur de la dépense et du faible niveau de l'exécution du budget, tant il pouvait être reproché au contrôleur financier ou budgétaire le lent traitement des opérations<sup>93</sup>.

De cette analyse critique, l'on est fondé à retenir que le contrôle *a priori* systématique engendre un certain éloignement du gain en productivité et une longueur des délais. Face aux exigences de la gestion financière publique, il perd de son intérêt, dans la mesure où il peut constituer un « goulot d'étranglement » et un « catalyseur de contre-performance »<sup>94</sup>. Cette idée trouve un écho favorable au sein de la doctrine financière d'Afrique francophone. Pour le Professeur Sény OUÉDRAOGO, en l'occurrence, ce contrôle systématique n'a pas toujours permis de prévenir efficacement les déficits et les dépassements<sup>95</sup>, dans la mesure où en dépit de son exercice, l'on a continué d'observer des cas de « dépassements budgétaires et des détournements d'objectif »<sup>96</sup>.

Cette perception justifie la consécration d'une modalité allégée de contrôle de la dépense.

## 2. La manifestation de l'assouplissement : l'option d'un contrôle allégé

Le contrôle *a priori* admet une nouvelle modalité de mise en œuvre. Conformément au décret portant règlement général sur la comptabilité publique, le contrôleur financier ou budgétaire, au besoin, « 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 »<sup>97</sup>. Cette disposition est reprise quasi intégralement par le décret portant modalités de mise en œuvre du contrôle dans les institutions, administrations publiques, établissements publics et collectivités territoriales. Au terme de ce texte, le contrôleur « adapte les modalités de mise en œuvre des contrôles au regard de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne préalablement mis en œuvre »<sup>98</sup>.

Ces **énonciations** consacrent une option d'allègement du contrôle *a priori*. Une telle option repose sur la reconnaissance au contrôleur financier ou budgétaire d'une aptitude de modulation de son contrôle. Des textes en vigueur, en effet, cet acteur « **évalue le système interne et s'assure par lui-même de la conformité des opérations** »<sup>99</sup>. Et, en raison de la qualité du contrôle interne, il peut s'autoriser à dispenser certaines opérations du visa préalable. Une évaluation du système interne réalisée par lui précise alors les modalités

99 Art. 32 du Décret n°2019-222 précité.

de vérifications modulées<sup>100</sup>.

Cette représentation consacre un contrôle allégé, sur fond d'une dynamique de partenariat. Le partenariat est en cela « *un type de relation dans laquelle les acteurs s'obligent à discuter, programmer et afficher certains de leurs objectifs* »<sup>101</sup>. Est donc partenarial, ce qui induit une collaboration. Au constat, cette dimension collaborative est présente dans le contrôle *a priori* de la dépense. Pour s'en convaincre, le contrôleur financier ou budgétaire allège le contrôle **à partir d'un diagnostic** de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne, au regard de « *l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents, mis en œuvre (...) sous la responsabilité de l'ordonnateur (...) 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* »<sup>102</sup>. Le contrôle interne est, de ce point de vue, le processus destiné à fournir une garantie suffisante quant à la réalisation des objectifs, leur *reporting* et leur conformité.

À l'analyse, il appert une démarche partenariale, au regard de l'implication du service ordonnateur. Le contrôle peut être mené dans un cadre d'échange d'expérience, de confrontation des méthodes de travail. Mais, est ici marqué du sceau du partenariat non le contrôle, pris intrinsèquement, mais l'audit préalable réalisé plus ou moins en concertation. La concertation vise en ce sens l'évaluation de la maîtrise des risques sur la chaîne de dépense ; celle-ci devant conduire à la minimisation des examens *a priori*. Il en résulte que le contrôle *a priori* est, comme ailleurs<sup>103</sup>, allégé au profit d'un contrôle davantage orienté vers la concertation. Du reste, son assouplissement induit une action d'évaluation du contrôleur financier ou budgétaire. Les modalités de l'allègement supposent effectivement une appréciation par le contrôleur financier ou budgétaire de la qualité du dispositif de contrôle interne mis en place par l'ordonnateur. Le but de cette évaluation est de s'assurer « *par un diagnostic conjoint, que les risques relatifs au paiement des dépenses publiques et à la régularité des documents (...) sont maîtrisés* »<sup>104</sup>. Sous ce rapport, le contrôle se mue en contrôle « *axé sur le risque* »<sup>105</sup>.

À l'examen, l'allègement du contrôle *a priori* suppose l'existence d'une mécanique propre à assurer la maîtrise des risques de nature à compromettre la régularité de la dépense.

Sa mise en œuvre passe par la réalisation d'une sorte d'audit du service ordonnateur, afin de détecter les risques d'anomalies et de fraude et s'assurer ainsi de la soutenabilité de la dépense et de la sécurité du processus. Plus exactement, le contrôleur financier ou budgétaire porte un jugement de valeur sur la qualité et l'efficacité du contrôle interne. L'audit

100 Art. 32 du Décret n°2019-222 précité.

101 V. HEMERY, « Le partenariat, une notion juridique en formation ? », *RFDA*, n°2, 1998, p. 355.

102 Art. 2 et 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 ; Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), Le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie, en ligne, consulté sur <http://www.oecd.org/mena/governance/le-controle-interne-et-la-gestion-des-risques-pour-renforcer-la-gouvernance-en-tunisie.pdf>, p. 12.

103 S. 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.

104 « Contrôle allégé de partenariat : C.A.P. », consulté le 05/07/2022 à 09 h 55 min sur <http://jeanlucwozniak2014.over-blog.com/2018/11/controle-allege-de-partenariat-c.a.p.html>.

105 F. L. DJIGLA et H. AFFOUKOU, « Le contrôle financier dans la réforme : statu quo ou refondation ? », in N. MÉDÉ, (dir.), « *La Lof dans tous ses états* », *Actes du colloque national des 13 et 14 février 2015* (Bénin), Cotonou, Centre des publications universitaires de l'Université d'Abomey-Calavi, 2015, p. 461.

qu'il réalise aboutit à deux situations possibles. Soit il est concluant, le dispositif étant satisfaisant, soit il est défaillant. Dans la première hypothèse, le contrôleur s'autorise à alléger, voire supprimer, tout ou partie du contrôle. Ainsi, parce que les résultats de l'évaluation le justifient, tout ou partie de ses visas peut être suspendu pour une durée déterminée<sup>106</sup>. L'allègement réside à cet égard dans la décision d'abandonner des vérifications *a priori*, au profit de vérifications *a posteriori* de la correcte application par l'ordonnateur de pratiques labellisées par l'audit.

De façon explicite, en fonction du bon déroulement ou non des procédures, le contrôleur détermine des seuils au-dessus desquels les dépenses seront soumises au visa préalable. Pour celles présentant un moindre risque, il peut différer le contrôle. Il peut en outre maintenir un contrôle minimum sur ceux de faibles montants. Face à des risques financiers liés à des failles du contrôle interne, il doit cependant exclure l'allègement ou ne doit l'admettre que sous réserves de prise en compte par l'ordonnateur de recommandations faites par lui afin de corriger les failles relevées. En d'autres termes, si la qualité du contrôle interne se révèle fiable, il allège le contrôle *a priori* par l'identification des actes à soumettre au contrôle et ceux à en soustraire. Il en résulte que le visa tel que connu subsiste pour les opérations les plus risquées. Inversement, il est allégé pour celles de moindres risques, celles répétitives et de faibles montants. L'on en déduit que sous certaines conditions, le contrôleur financier s'autorise, par un contrôle sélectif, à desserrer l'étau du contrôle afin de l'adapter au champ, au moment et à l'intensité des risques, enjeux et bonnes pratiques de l'ordonnateur. De la sorte, « les contrôles (...) se feront plus ou moins intensifs en fonction des risques (...) »<sup>107</sup> ; substituant au contrôle rigide des modes « diversifiés, à géométrie variable, modulés au regard des risques juridiques, budgétaires ou financiers, des enjeux portés par la dépense publique et des pratiques des ordonnateurs »<sup>108</sup>.

Pour notre part, l'intérêt de l'exercice est d'abord la concentration des moyens de contrôle sur les dépenses les plus sensibles. L'allègement de contrôle conduit en cela à réduire le délai de traitement des opérations et contribue à une meilleure célérité de l'exécution. C'est un allègement des tâches matérielles, dès lors que les leviers de modulation se combinent pour offrir une palette de formules de contrôle. Entre vérification de la qualité de l'ordonnateur, des coordonnées bancaires, de la disponibilité et l'imputation des crédits, du calcul du montant de la liquidation, du service fait, de la nature répétitive, barémée ou automatisée de la dépense, les modalités de contrôle foisonnent. Elles iront du contrôle traditionnel, renforcé et exhaustif, au contrôle par sondage, en passant par des formules intermédiaires. L'allègement présente d'autant plus un intérêt qu'il contribue à corriger la redondance de vérifications souvent reprises par le comptable public en phase d'exécution comptable de la dépense. Dans cette mesure, par cela qu'il implique un contrôle moins mécanique, l'allègement contribue à endiguer la lourdeur du circuit de dépense. Il donne ensuite du sens à

la responsabilisation des acteurs<sup>109</sup>. Sans doute parce que l'ordonnateur est plus libre de réorganiser les crédits, le contrôleur n'est plus tenu de vérifier systématiquement l'ensemble

106 S. OUÉDRAOGO, *loc. cit.*, p. 26.

107 S. DAMAREY, *Exécution et contrôle des finances publiques*, Paris, Gualino Édition, Manuel, 2007, p. 102.

108 J. BASSÈRES, *loc. cit.*, p. 157.

109 Initiative Africaine Concertée sur la Réforme Budgétaire, *Le budget-programme axé sur les performances en Afrique : Un rapport d'état d'avancement 2013*, Consulté sur [https://www.cabrisbo.org/uploads/files/ Documents/Le-budgetprogramme-axe-sur-les-performances-en-Afrique-Un-rapport-detatdavancement\\_FR.pdf](https://www.cabrisbo.org/uploads/files/ Documents/Le-budgetprogramme-axe-sur-les-performances-en-Afrique-Un-rapport-detatdavancement_FR.pdf), le 13/07/2022 à 16h09 min, p. 67.

de ses opérations. Un tel choix conduit à la disparition de contrôles devenus inutiles du fait de leur automatisation. Il permet, à terme, d'améliorer la dépense, dans la mesure où il est question de « *contrôler autrement et de contrôler mieux* »<sup>110</sup>. En poussant l'analyse, cette évolution du contrôle *a priori* de la dépense publique influence l'exercice du contrôle *a posteriori*. Elle se conjugue avec un renforcement de ce dernier.

## B. UN RENFORCEMENT PERTINENT DU CONTRÔLE A POSTERIORI

« *Le contrôle a posteriori est celui exercé après l'exécution de la dépense* »<sup>111</sup> par le contrôleur financier ou budgétaire. Il s'exerce dans les mêmes conditions et suivant les mêmes critères que le contrôle *a priori* ordinaire. Mais il n'est pas question ici du contrôle *a posteriori* exercé par le juge sur l'exécution des dépenses. Il s'agit davantage de l'activité de mise en cohérence des comptes retraçant les engagements, exercé par le contrôleur financier ou budgétaire. Avant le choix des autorités ivoiriennes d'adopter la nouvelle gouvernance financière publique, le contrôle *a posteriori* consistait à vérifier la régularité des dépenses publiques exécutées. L'ère marquée du « *sceau de la performance* »<sup>112</sup> consacre une définition nouvelle. Le contrôle *a posteriori* de la dépense publique prend plus d'envergure, au regard notamment de son objet qui s'est étendu. Ainsi, il porte, comme par le passé, sur la régularité des dépenses exécutées et la fiabilité des procédures de dépense (1). Mais il est, par ailleurs, étendu à l'évaluation de la performance financière (2).

### 1. Un contrôle de la régularité des dépenses exécutées et de la fiabilité des procédures

À la lecture du décret de 2019 portant modalités de mise en œuvre des contrôles financier et budgétaire, le contrôle *a posteriori* dans la phase administrative de l'exécution de la dépense publique 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'ordonnateur* »<sup>113</sup>. Dans la même veine, la charte de gestion des programmes et dotations précise qu'il s'exerce sur le respect des procédures, de l'efficacité du contrôle interne, au regard des objectifs, des moyens utilisés et de l'organisation du service ordonnateur<sup>114</sup>. Cette présentation fait observer que l'objet du contrôle *a posteriori* s'est étoffé. En cause, il prend toujours la forme d'un examen de régularité de la dépense exécutée. Mais, il s'étend à la fiabilité des procédures, notamment dans l'hypothèse d'allègement du contrôle *a priori*.

Sur le premier point, le contrôle *a posteriori* du contrôleur financier ou budgétaire s'effectue « *sur pièces et sur les dépenses payées* »<sup>115</sup>. En pratique, il opère suivant les mêmes points de contrôle qu'en matière de contrôle *a priori*<sup>116</sup>. En outre, il examine la légalité et la sincérité des prix par rapport à la mercuriale ou tout autre référentiel des prix homologués par le ministre chargé du Budget. Pour ce faire, il reçoit toutes les situations trimestrielles établies par le service de l'ordonnateur portant sur les droits constatés, les recouvrements effectués, les dépenses engagées et les mandatements<sup>117</sup>. Il a par ailleurs une mission de contrôle de l'existence et de la conservation des biens corporels et incorporels confiés aux services utilisateurs<sup>118</sup>. Dans le fond, un tel contrôle *a posteriori* conserve son intérêt. Il permet de s'assurer que l'allègement du contrôle *a priori* n'engendre pas des dérives dans l'exécution des dépenses. Il empêche, autrement dit, « *que le recentrage des contrôles*

117 Art. 30 Alinéas 1et 2 du Décret n°2019-222 précité.

118 Art. 40 du Décret n°2019-222 précité.

*a priori ne s'accompagne pas de dérive dans la gestion des actes dispensés* »<sup>119</sup>. De ce point de vue, l'insistance sur ce contrôle *a posteriori* des dépenses exécutées constitue la contrepartie de la réduction du contrôle *a priori*.

Sur le second point, la nouvelle gouvernance financière infère un contrôle *a posteriori* sur la qualité des procédures. En passant en revue la nouvelle législation financière, l'on retient que le contrôleur effectue une « *analyse des circuits et des procédures sur la base d'une évaluation du dispositif interne ainsi que des risques identifiés dans l'exercice de ses missions ou dans les conclusions des rapports d'audits. Les risques identifiés peuvent porter sur la qualité de la comptabilité budgétaire tenue ou la soutenabilité de la programmation et de son exécution* »<sup>120</sup>. Il s'intéresse, dans cette mesure, aux processus pouvant générer des risques continus<sup>121</sup>. De cette observation, le contrôle *a posteriori* intègre une évaluation de la fiabilité des procédures<sup>122</sup>. La préoccupation du contrôleur financier ou budgétaire « *n'est plus simplement l'irrégularité ponctuelle d'une opération mais le dysfonctionnement dans une procédure de nature à provoquer des erreurs répétitives* »<sup>123</sup>. C'est, à bien y voir, le passage d'une approche de contrôle verticale par acteurs à une approche horizontale par procédures<sup>124</sup>. Le contrôleur agit en amont du processus afin d'identifier les manifestations du risque. Mais encore, il se positionne en aval du processus afin de fiabiliser le dispositif d'allègement. Par une évaluation de la capacité de celui-ci à assurer une maîtrise durable des risques, à créer un autocontrôle, un contrôle des contrôles, il établit l'objectivité des procédures d'allègement. Cet examen permet la fiabilisation desdites procédures. Il a pour conséquence de laisser entrevoir la reconduction ou, le cas échéant, leur suppression. Le contrôleur financier ou budgétaire peut, par ailleurs, comme solution intermédiaire, proposer les corrections pour juguler les causes de risques.

Au constat, le contrôle *a posteriori* va au-delà de la traditionnelle garantie de régularité des dépenses. Il a trait aux procédures. Plus encore, il est étendu à l'évaluation de la performance.

## 2. Un contrôle étendu à l'évaluation de la performance

Au sens du règlement général sur la comptabilité publique, « *le contrôleur financier évalue les résultats et les performances des programmes, au regard des objectifs fixés, des moyens utilisés et de l'organisation des services des ordonnateurs* »<sup>125</sup>. En passant en revue d'autres textes financiers en vigueur, cet acteur de l'exécution de la dépense « *établit chaque année un rapport d'activité sur l'exécution du budget du département ministériel ou de la circonscription administrative dont il assure le contrôle* »<sup>126</sup>. Ce constat conduit à une observation essentielle : une seconde extension du contrôle *a posteriori* de la dépense. Ce dernier s'envisage désormais sous l'angle de la performance. Il a trait à l'évaluation de l'efficacité de la dépense publique<sup>127</sup>.

À l'analyse, en décidant d'un contrôle centré sur l'évaluation de la qualité de la gestion de l'ordonnateur, le législateur ivoirien assigne au contrôleur financier ou budgétaire une nouvelle mission : celle du contrôle de la performance. Cet examen se fait sur la base des projets et rapports annuels de performance transmis par l'ordonnateur<sup>128</sup>.

125 Art. 91 du Décret n°2014-416 précité.

126 Art. 63 de l'Arrêté n°23 PM précité.

127 Art. 88 et 89 du Décret n°2014-416 précité.

128 Art. 39 du Décret n°2019-222 précité.

Le contrôle de performance est facilité par les annexes qui accompagnent le budget et son exécution. Les premiers déclinent la stratégie, les objectifs et les indicateurs de performance de chacun des programmes, ainsi que des précisions sur les méthodes de renseignement des indicateurs. Ils présentent également les coûts des actions et des projets ainsi que la répartition, par grandes catégories, des emplois rémunérés par l'État et des programmes auxquels ils se réfèrent. Quant aux rapports annuels de performance, ils permettent au contrôleur financier ou budgétaire d'évaluer l'atteinte des objectifs fixés dans les projets de performance.

Dans les faits, cet agent de contrôle évalue la performance à travers la production d'avis sur la qualité de la gestion de l'ordonnateur et la performance des programmes. Dans la mise en œuvre d'un tel contrôle, il confronte les emplois de crédits au résultat attendu, en référence aux coûts et objectifs assignés. En outre, il collecte et transmet périodiquement les informations et les données relatives aux biens corporels et incorporels au Ministre chargé de la Comptabilité des Matières par voie hiérarchique. Il produit, au terme de l'exercice, un rapport d'efficacité. Ce rapport décline le niveau d'efficacité des programmes. Il propose, au besoin, des aménagements nécessaires à l'amélioration de cette efficacité. La plus-value est loin d'être anecdotique. L'évaluation de la performance du contrôleur favorise l'optimisation de la dépense et un gain en productivité. Si une inquiétude réside dans la capacité actuelle de l'administration financière à mettre effectivement en œuvre ce contrôle de performance, un bon exercice de celui-ci devrait nécessiter une amélioration des moyens matériels et humains<sup>129</sup>.

Toujours est-il, une innovation de la nouvelle gouvernance financière est l'institution d'un contrôle axé sur la « *réalisation performante des programmes* »<sup>130</sup>. Mais ce contrôle n'est pas obligatoire. Il demeure une faculté. Il est autant à noter que ce contrôle de la performance ne revient pas à abandonner le souci de régularité. Il est davantage question de veiller à la régularité des opérations en assurant une performance de la dépense publique<sup>131</sup>.

## CONCLUSION

Au terme de l'analyse, le droit ivoirien des finances publiques a opéré un basculement dans une gouvernance financière axée sur la performance. Cette dernière consacre une réforme des règles de répartition des compétences d'exécution administrative de la dépense publique. La compétence de gestion des crédits est redistribuée entre l'ordonnateur et le Rprog. En outre, la réforme vient relativement minimiser le risque de contradiction entre ordonnateur et contrôleur financier et budgétaire, ainsi que la lourdeur de la procédure de contrôle de la dépense. Elle consacre l'amoindrissement des modalités du contrôle *a priori* et un renforcement de celles *a posteriori* du contrôleur. Si l'objectif est d'atteindre une efficacité dans l'exécution de la dépense publique, la bonne mise en œuvre de la réforme nécessite toutefois des efforts de meilleure articulation des champs de responsabilité respectifs de l'ordonnateur et du contrôleur. Cette réserve demeure un des nouveaux défis de la gestion financière publique en Côte d'Ivoire.

131 N. MÉDÉ, *Finances publiques espace UEMOA/UMOA*, op. cit., p. 286.