

MINISTÈRE D'ÉTAT, MINISTÈRE DE  
LA FONCTION PUBLIQUE ET DE LA  
MODERNISATION DE L'ADMINISTRATION

-----  
DIRECTION GÉNÉRALE DE LA  
FONCTION PUBLIQUE

-----  
DIRECTION DES CONCOURS  
-----

RÉPUBLIQUE DE CÔTE D'IVOIRE

Union – Discipline – Travail  
-----

# FINANCES PUBLIQUES

DROIT BUDGETAIRE

DROIT DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

2026

*Ce document est la propriété exclusive du Ministère d'Etat Ministère de la Fonction Publique et de la Modernisation l'administration. Il est gracieusement destiné aux candidats en vue de leur préparation aux concours administratifs. Toute reproduction totale ou partielle à des fins commerciales est passible de poursuites pénales*

## INTRODUCTION GÉNÉRALE

Les finances publiques sont une discipline juridique, plus précisément une discipline de droit public. Elles se définissent comme la science qui étudie les moyens d'actions financiers permettant aux personnes morales de droit public, notamment l'Etat, d'intervenir dans la vie économique et sociale. En termes simples, c'est la science qui s'intéresse à la manière dont l'Etat se procure ses recettes et détermine ses dépenses.

De même que les personnes morales de droit public, les personnes privées, qu'elles soient physiques ou morales, se procurent leurs recettes à l'effet de déterminer leurs dépenses.

Au-delà de cette similitude, il existe une distinction entre la situation des personnes publiques (finances publiques) et celle des personnes privées (finances privées). Sur de nombreux points, les finances publiques se distinguent des finances privées.

Premièrement, les finances publiques et les finances privées n'ont pas le même objectif. Les finances publiques recherchent principalement l'intérêt général ; tandis que les finances privées sont liées à la recherche du profit et à la satisfaction des besoins des particuliers.

Deuxièmement, les finances publiques et les finances privées ne présentent pas la même masse financière. Généralement, le montant du budget des Etats est plus important que celui du budget des personnes privées. Cependant, il arrive que le budget de certaines personnes privées, notamment les multinationales, soit plus consistant que celui des Etats.

Troisièmement, les finances publiques et les finances privées n'usent pas des mêmes moyens d'action. Ainsi, l'Etat, en raison de ses prérogatives de puissance publique, dispose de nombreux moyens légaux pour contraindre le contribuable au paiement de l'impôt. La personne privée, au contraire, ne dispose pas de tels moyens.

Quatrièmement, les règles relatives à l'exécution du budget changent selon qu'il est question de l'Etat ou d'une personne privée. Ainsi, les règles de comptabilité publique qui régissent l'exécution du budget de l'Etat sont marquées par leur rigoureusement. A l'opposé, les finances privées sont soumises à un régime de liberté caractérisé par une grande souplesse.

Depuis 2014, les finances publiques ivoiriennes sont régies par la loi organique n° 2014-336 du 5 juin de 2014 relative aux lois de finances en remplacement de la loi organique n° 59-249 du 31 décembre 1959 relative aux lois de finances. L'actuelle loi s'inscrit dans une logique de résultat contrairement à sa devancière qui, elle, s'inscrivait dans une logique de moyen. Le budget mis en place dans le cadre de cette loi est indifféremment qualifié de budget de résultat, budget par objectif ou de budget programme. La logique de résultats désignée par les expressions "logique de performance" ou "démarche de performance", ou encore "logique d'efficacité" veut que l'Etat s'engage sur la réalisation d'objectifs. Ainsi, les politiques publiques soumises à l'approbation annuelle du Parlement par le biais de la loi de finances doivent être déclinées en objectifs qualitatifs et quantitatifs précis, dont la réalisation doit pouvoir être appréciée au regard de critères de performance préalablement définis et ce, dans un cadre pluriannuel. Aussi, le Parlement doit-il assurer tout au long de l'exécution de la loi de finances, un suivi des crédits qu'il a ainsi accordés, afin de contrôler leur bonne utilisation et par conséquent de s'assurer de l'efficacité des politiques publiques mises en œuvre par le Gouvernement.

A cette loi, il convient d'ajouter la loi organique n° 2014-337 du 5 juin 2014 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques. L'adoption de ces deux textes s'inscrit dans le cadre de la transposition des directives de l'UEMOA notamment la directive n° 01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques, et la directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 29 juin 2009 relative aux lois de finances.

**PREMIERE PARTIE :**

**DROIT BUDGETAIRE**

Le droit budgétaire se prête à une double définition. Au sens large, il s'entend de l'étude des règles applicables au budget des personnes morales de droit public. Au sens restreint, il renvoie à l'ensemble des règles juridiques déterminant la structure, le contenu, ainsi que l'élaboration des budgets des personnes morales de droit public. C'est d'ailleurs sous angle qu'il convient d'appréhender la notion.

L'objet du droit budgétaire est, naturellement, le budget. Aux termes de l'article 7 de la loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances : « *le budget décrit les recettes et les dépenses budgétaires autorisées par la loi de finances* ». C'est donc un compte, c'est-à-dire une description chiffrée d'une gestion financière. Il est à la fois un document prévisionnel et un acte d'autorisation.

En tant que document prévisionnel, il fixe en début d'année l'ensemble des ressources et des charges nécessaires à la conduite de la politique nationale de l'Etat pour l'année suivante. C'est donc un document récapitulatif des recettes et des dépenses prévisionnelles déterminées et chiffrées pour un exercice comptable à venir.

En tant qu'acte d'autorisation, lorsque le Parlement adopte le budget, il autorise par la même occasion le Gouvernement à l'exécuter. De ce point de vue, le budget est un acte-condition, en ce sens que son exécution dépend de son adoption par le pouvoir législatif.

Le budget, ainsi défini, est très proche de la notion de loi de finances. Les lois de finances déterminent, pour un exercice, la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat. Elles tiennent compte d'un équilibre économique et financier qu'elles déterminent, sur la base des objectifs et des résultats des programmes définis dans le cadre des missions de l'Etat.

Le rapport existant entre le budget et la loi de finances tient au fait que cette dernière contient le budget de l'Etat pour l'année civile. Ils traduisent tous les deux la même réalité financière. Cependant, ils présentent deux aspects distincts de cette réalité : l'aspect comptable pour le budget et l'aspect juridique pour la loi de finances. De ce point de vue, le budget est un document comptable, c'est la partie comptable de la loi de finances. La loi de finances est, quant à elle, un acte juridique c'est-à-dire le support du budget.

Il convient de préciser, qu'il existe trois catégories de loi de finances :

**-La loi de finances de l'année ou loi de finances initiale** qui prévoit et autorise, pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat. C'est elle qui ouvre le cycle budgétaire. Elle doit être votée avant le 31 décembre précédant l'exercice.

**-Les lois de finances rectificatives ou collectifs budgétaires** qui modifient, en cours d'année, les dispositions de la loi de finances de l'année à la hausse ou à la baisse. Elles désignent également les moyens dont dispose le Gouvernement pour corriger l'autorisation budgétaire initiale afin de l'adapter à l'état réel des besoins ou répondre à une situation imprévue.

**-La loi de règlement** qui constate les résultats financiers de chaque année civile et rend compte de l'exécution du budget ainsi que de l'utilisation des crédits.

# CHAPITRE I

## LES PRINCIPES BUDGETAIRES

Les principes budgétaires sont un ensemble de règles destinées à encadrer l'activité financière de l'Etat dans la perspective de permettre au Parlement d'assurer un meilleur contrôle sur l'exécutif. Ces principes sont, pour certains, des principes de discipline, et pour d'autre, des principes de transparence.

### **Section I- Les principes de discipline**

Les principes de discipline sont ceux qui contribuent à la rationalisation de la procédure de vote du budget. Ce sont le principe de l'annualité budgétaire et celui de la spécialité budgétaire.

### **Paragraphe 1- Le principe de l'annualité budgétaire**

#### **A-** Fondement et signification du principe

Le principe de l'annualité trouve son fondement dans deux articles de la LOLF de 2014. L'article 7 de cette loi dispose que « *la loi de finances de l'année contient le budget de l'Etat pour l'année civile* ». Et, l'article 9 d'ajouter que « *l'autorisation de percevoir les impôts est annuelle* ». Il signifie que les prévisions et autorisations budgétaires ne sont valables que pour un an. Autrement dit, le budget est voté pour un an (autorisation annuelle) pour être exécuté en un an (exécution annuelle).

C'est un principe important à un double point de vue. Il permet au Parlement d'assurer un contrôle régulier sur l'exécution du budget. En outre, il oblige l'administration à produire, avec une périodicité assez rapprochée, ses comptes.

#### **B-** Les dérogations au principe

##### **1-** Les dérogations à la règle de l'autorisation annuelle

###### **a) -** Les opérations infra annuelles

Les opérations infra annuelles sont celles qui s'étendent sur une période inférieure à un an. Au nombre de ces opérations on a : le douzième provisoire, les lois de finances rectificatives, et les décrets d'avance.

**\*Le douzième provisoire** : La procédure des douzièmes provisoires consiste à renouveler mensuellement l'autorisation d'engager les dépenses et de percevoir les

recettes. Elle consiste à reconduire le budget antérieur et à octroyer à chaque administration le 1/12 de sa dotation de l'année précédente ou le 1/12 de celle proposée par le Gouvernement pour l'année à venir.

**\*Les lois de finances rectificatives :** Rappelons qu'elles interviennent en cours d'année pour modifier les dispositions de la loi de finances de chaque exercice budgétaire afin de pallier les déséquilibres rendus le plus souvent nécessaire par l'insuffisance des crédits. Intervenant en cours d'année, elles ont une durée inférieure à un an.

**\*Les décrets d'avance :** Ce sont des crédits supplémentaires que le Gouvernement peut exceptionnellement s'offrir à lui-même pendant l'exécution du budget dans des hypothèses limitativement déterminées, et à charge de ratification ultérieure par le Parlement. Intervenant pendant l'exécution du budget, elles ont une durée inférieure à un an.

#### **b) Les opérations supra annuelles**

Les opérations supra annuelles sont celles ayant une période supérieure à un an. Les opérations concernées sont les lois de programme, les autorisations de programme et les documents de cadrage pluriannuel.

**\*Les lois de programme :** Ce sont des lois ordinaires n'ayant aucun effet contraignant dont le but est de prévoir à titre indicatif les sommes allouées sur les trois prochaines années à une politique donnée. Elles regroupent les investissements publics qui doivent être réalisés sur une période de trois ans conformément aux orientations et aux objectifs du plan.

**\*Les autorisations de programme :** Elles permettent de déterminer le montant maximum des crédits qui peuvent être engagés par un ministre sur plusieurs années au titre d'opérations d'investissement. La réalisation progressive du programme donnera lieu ensuite à l'inscription au budget, chaque année, des crédits de paiement nécessaires.

**\*Les documents de cadrage pluriannuels :** Ce sont le document de programmation budgétaires et économiques pluriannuel (DPBEP) et le document de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD). Ces documents présentent l'évolution à moyen

terme (trois ans) des dotations de la loi de finances et leurs impacts sur l'équilibre général des finances publiques.

## **2-. Les dérogations à la règle de l'exécution annuelle**

### **a) -. Le problème de l'imputation comptable d'une dépense publique**

Le problème de l'imputation comptable d'une dépense publique se rapporte à la situation dans laquelle l'exécution d'une dépense publique excède un an. Dans une situation pareille, une question se pose : sur quel exercice doit-on imputer (rattacher) la dépense ? Pour répondre à cette interrogation deux systèmes sont proposés : le système de gestion et le système de l'exercice.

#### **➤ Le système de gestion**

Suivant le système de gestion, toutes les opérations de dépenses (et de recettes) doivent être prises en compte au titre du budget où il y a eu effectivement décaissement (ou encaissement). C'est dire que seules les opérations de dépenses (et de recettes) effectivement payées ou recouvrées entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre sont concernées quelle que soit la date à laquelle elles ont pris naissance. Malgré sa simplicité, ce système s'avère dangereux parce qu'il peut permettre d'accélérer le recouvrement de certaines recettes et de retarder certains paiements. Ce qui pourrait avoir pour conséquence l'alourdissement des charges pour l'année suivante.

#### **➤ Le système de l'exercice**

Suivant le système de l'exercice, toutes les opérations juridiques doivent être rattachées à l'année de leur engagement c'est-à-dire à la date de leur naissance quelle que soit la date à laquelle elles seront exécutées. Ce système retarde l'apurement des comptes et rend illusoire le contrôle de l'exécution du budget. En dépit de cette insuffisance, c'est ce système qui est consacré par la nouvelle loi organique en ses articles 74<sup>1</sup> et 76<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Art 74 al 2 « La comptabilité budgétaire a pour objet de décrire le patrimoine de l'Etat et son évolution. Elle doit être sincère et refléter une image fidèle de la situation financière de l'Etat...Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement ».

<sup>2</sup> Art 76 : « Les recettes et les dépenses budgétaires sont prises en compte au titre de l'exercice au cours duquel elles sont nées. L'encaissement de ces recettes et le paiement de ces dépenses peuvent intervenir pendant une

## **b) -. Le report de crédits**

En principe, tout crédit inutilisé avant la fin de l'année budgétaire est annulé. Exceptionnellement, le Ministre en charge du budget peut autoriser un service donné à utiliser l'année suivante, le solde des crédits inutilisés de l'année en cours. Ladite procédure concerne les opérations en capital, les opérations entrant dans les chapitres accordant des subventions économiques et sociales, ou permettant l'entretien des immeubles et du matériel, les crédits correspondant aux dépenses engagées, liquidées, mais non ordonnancées, dans la limite du dixième de la dotation du chapitre visé.

L'intérêt de cette procédure est d'éviter que les administrations soient portées, en fin d'année, à utiliser à la hâte, voire à gaspiller leurs crédits dans la crainte qu'ils soient annulés.

### **Paragraphe 2-. Le principe de la spécialité budgétaire**

#### **A-. Fondement et signification du principe**

Le principe de la spécialité trouve son fondement dans les articles 15 à 21 de la LOLF de 2014. Il veut que chaque crédit ait une destination précise, c'est à dire que les autorisations de crédits ne soient pas accordées en bloc mais fractionnées en crédits ayant chacun une affectation précise.

Initialement, dans la mise en œuvre de ce principe, les crédits étaient votés par Titres, chapitres, articles, paragraphes et lignes. Depuis l'entrée en vigueur de la LOLF de 2014, le vote se fait par programmes à l'intérieur d'une mission et par dotations.

Une mission comprend un ensemble de programmes concourant à une politique publique définie. Le programme lui, regroupe les crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions représentatifs d'une politique publique clairement définie à moyen terme. Des objectifs précis, qu'il va falloir atteindre, sont assignés à ces programmes. Ces résultats qui sont mesurés par des indicateurs de performance font l'objet d'évaluations régulières.

Les crédits budgétaires non repartis en programmes sont répartis en dotations. Chaque dotation regroupe un ensemble de crédits globalisés destinés à couvrir des

---

période complémentaire à la clôture de l'exercice, dont la durée ne peut excéder un mois ».

dépenses spécifiques auxquelles ne peuvent être associées des objectifs de politiques publiques ou des critères de performance.

## **B-. Les assouplissements au principe**

### **1-. Les transferts de crédits**

Les transferts de crédits modifient la répartition des crédits budgétaires entre programmes de ministères distincts ou entre dotations d'institutions distinctes. Ils sont autorisés par décret pris en Conseil des Ministres sur rapport conjoint du ministre en charge des finances et des ministres ou présidents d'institutions concernés.

### **2-. Les virements de crédits**

Les virements de crédits modifient la répartition des crédits budgétaires entre programmes d'un même ministère. S'ils ne changent pas la nature de la dépense, ils sont pris par arrêté interministériel du ministre intéressé et du ministre chargé des finances. Dans le cas contraire, ils sont autorisés par décret sur rapport conjoint du ministre chargé des finances et du ministre concerné.

### **3-. Les fonds spéciaux ou fonds secrets**

Les fonds spéciaux sont sans affectation officielle. Ils sont relatifs aux crédits ouverts en bloc qui n'ont pas d'affectation spéciale et qui peuvent servir à financer le contre-espionnage, de même que les subventions politiques tant à l'extérieur qu'à l'intérieur de l'Etat.

### **4-. Les crédits provisionnels**

Les crédits provisionnels correspondent à des besoins dont la survenance ne dépend que partiellement de la volonté de l'administration et qui de ce fait ne peuvent être connus avec exactitude au moment du vote du budget. Sont classés dans cette rubrique, les frais de réceptions de personnalités étrangères, les charges d'organisation d'élections, etc.

### **5-. Les crédits globaux**

Ce sont des crédits insusceptibles d'être ventilés au moment du vote du budget. La répartition de ces crédits se fait par décret pris en Conseil des ministres.

### **6-. Les dépenses imprévues**

Les dépenses imprévues sont des dépenses effectuées pour réparer une catastrophe ou une calamité naturelle ou pour régler une affaire exceptionnelle et imprévue d'intérêt national. Ces dépenses sont autorisées par arrêté du Ministre des finances.

### **7-. Les dotations**

Chaque dotation regroupe 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. En réalité, ce sont les crédits budgétaires non répartis en programmes qui sont répartis en dotation.

### **8-. La fongibilité des crédits**

La fongibilité est la liberté offerte à chaque gestionnaire de modifier la répartition des crédits dans le processus de pilotage de la mise en œuvre du programme, dans l'optique de la recherche de la performance. La fongibilité permet la modification des affectations prévisionnelles initiales des crédits afin de les adapter à l'évolution des besoins.

## **Section II-. Les principes de transparence**

Les principes de transparence sont nécessaires à l'information du Parlement lors du vote du projet de loi de finances. Ce sont le principe de l'unité, de l'universalité et de la sincérité budgétaire.

### **Paragraphe 1-. Le principe de l'unité budgétaire**

#### **A-. Fondement et signification du principe**

Le principe de l'unité budgétaire suppose la réunion dans un document unique de l'ensemble des recettes et des dépenses de l'Etat. Autrement dit, il signifie que tous les moyens financiers de l'Etat doivent figurer dans une seule loi de finances. Il est prévu à l'article 30 de la loi organique de 2014 qui énonce que « *les recettes et les dépenses budgétaires de l'Etat sont retracées sous forme de recette et de dépense dans*

*le budget général* ». Ce principe favorise une présentation claire du budget et facilite le contrôle exercé par le Parlement.

## **B-. Les exceptions au principe**

Comme exception au principe de l'unité budgétaire, on a : les lois de finances rectificatives, les budgets annexes, les budgets autonomes, et les comptes spéciaux du trésor.

### **1-. Les lois de finances rectificatives**

Les lois de finances rectificatives modifient en cours d'année, à la hausse ou à la baisse, les dispositions de la loi de finances de l'année.

Elles constituent une entorse au principe de l'unité, en ce sens que leur existence participe à la multiplication des documents budgétaires.

### **2-. Les budgets annexes**

Les budgets annexes sont ceux dont bénéficient les services de l'Etat que la loi n'a pas doté de la personnalité morale et dont l'activité tend essentiellement à produire des biens ou à rendre des services donnant lieu au paiement de prix.

Ils constituent un aménagement au principe de l'unité, en ce sens qu'ils figurent à l'intérieur de la loi de finances relative au budget de fonctionnement sous forme d'annexe, mais en dehors des dépenses générales.

### **3-. Les budgets autonomes**

Les budgets autonomes sont ceux qui sont accordés à des services de l'Etat qui sont dotés d'une personnalité juridique distincte de celle de l'Etat. C'est l'exemple des collectivités territoriales, des établissements publics, et des entreprises publiques.

Ils constituent une dérogation au principe de l'unité budgétaire, en ce qu'ils ne figurent pas dans la loi de finances. Ils échappent à la compétence du Parlement.

### **4-. Les comptes spéciaux du trésor**

Ce sont des comptes ouverts dans les écritures du Trésor public pour retracer les opérations de recettes et de dépenses effectués en dehors du budget général, par des services de l'Etat qui ne sont dotés ni de la personnalité juridique, ni de l'autonomie

financière. Ils enregistrent les opérations ayant un caractère temporaire. C'est l'exemple des comptes de règlement avec les Etats étrangers<sup>3</sup>, des comptes d'avance<sup>4</sup>, et des comptes de prêts<sup>5</sup>.

Ils constituent une exception au principe de l'unité dans son acception formelle. Car, ils sont individualisés dans le budget de l'Etat et font l'objet d'un traitement particulier.

## **Paragraphe 2-. Le principe de l'universalité budgétaire**

### **A-. Le contenu du principe**

Deux règles découlent de l'énoncé du principe de l'universalité : la règle du produit brut et la règle de la non affectation.

#### **1-La règle du produit brut**

La règle du produit brut dite encore règle de la non contraction ou de la non compensation est prévue à l'article 31 de la loi organique de 2014. Cette règle veut que toutes les dépenses et toutes les recettes figurent sans compensation ou (contraction) entre elles, dans l'autorisation budgétaire et dans la comptabilité d'exécution. Cette règle a pour but d'éviter que l'administration ne masque une partie des recettes.

#### **2-. La règle de la non affectation des recettes**

La règle veut que l'ensemble des recettes assure l'exécution de l'ensemble des dépenses. Il est donc interdit d'affecter certaines recettes déterminées à la couverture de certaines dépenses déterminées. Autrement dit, dès qu'une recette est perçue, elle perd sa particularité en tombant dans la caisse du Trésor.

### **B- Les atteintes au principe**

#### **1-Les atteintes à la règle du produit brut**

##### **a) -Les budgets annexes**

Les budgets annexes constituent des atteintes à la règle du produit brut parce que les services de l'Etat qui sont dotés de ces budgets, en raison de leurs activités industrielles

---

<sup>3</sup> Ils retracent les opérations effectuées en application des accords passés avec les Etats étrangers et approuvés par la loi.

<sup>4</sup> Ils décrivent les avances que le Ministre des finances est autorisé à consentir dans les limites des crédits prévus par la loi de finances.

<sup>5</sup> Ils retracent les prêts d'une durée supérieure à 2 ans consentis par l'Etat, soit à titre d'opérations nouvelles, soit à titre de consolidation d'une avance non remboursée.

ou commerciales, conservent le produit de leur prestation pour faire face à leur dépense.

#### **b) -Les comptes spéciaux du Trésor**

Les comptes spéciaux du trésor constituent l'exception majeure à la règle du produit brut ; car ce sont les soldes de ces comptes qui sont transférés au budget général.

### **2-Les atteintes à la règle de la non affectation des recettes**

#### **a) -Les fonds de concours**

Ce sont des fonds qui sont apportés par des personnes privées ou publiques pour le financement de certains investissements publics. Ils constituent une exception à la non affectation en ce sens que la destination de ces fonds doit répondre aux vœux des donateurs.

#### **b)-Les emprunts et dons projets**

Les emprunts et dons projets contrairement aux emprunts et dons programme sont des recettes affectées. Car, le financement obtenu dans le cadre de ces projets est entièrement consacré aux projets en question. C'est en cela qu'ils sont des atteintes à la règle de la non affectation.

### **Paragraphe3- Le principe de la sincérité budgétaire**

#### **A-. Le contenu du principe**

Le principe de sincérité est prévu aux articles 57, 74 et 75 de la loi organique. Il recouvre des exigences différentes selon qu'il s'agit du budget ou des comptes.

#### **a) -. La sincérité du budget**

La sincérité du budget signifie que les prévisions de ressources et de charges doivent être effectuées avec réalisme et prudence en tenant compte des informations disponibles en temps réel afin que les ressources figurant dans le projet de loi de finances ne soient pas surestimées et que les charges ne soient pas non plus sous-estimées.

Si en cours d'examen de la loi de finances, il parvenait au Gouvernement des informations nouvelles susceptibles de remettre en cause les grandes lignes de l'équilibre, l'obligation de sincérité lui imposerait sans doute de porter ces informations à la connaissance du Parlement.

### **b) -. La sincérité des comptes**

Appliqué au compte de l'Etat, ce principe signifie que la comptabilité de l'Etat doit être régulière, et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. Il implique également la reddition des comptes.

### **B-. La portée du principe**

Le principe de la sincérité n'a pas la même portée s'agissant des différentes catégories de lois de finances.

Dans le cas de la loi de finances de l'année et des lois de finances rectificatives, la sincérité se caractérise par l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre déterminé par la loi de finances. De ce point de vue, l'insincérité ne pourrait donc résulter que d'une erreur manifeste, intentionnelle pouvant remettre en cause l'équilibre budgétaire, et non d'une simple erreur matérielle.

Relativement à la loi de règlement, la sincérité impose l'exactitude des comptes. La loi de règlement n'ayant pas un caractère évaluatif (comme d'ailleurs les autres lois de finances), la fiabilité des chiffres avancés est donc le critère de leur sincérité.

## **CHAPITRE II**

### **LE PROCESSUS D'ETABLISSEMENT DE LA LOI DE FINANCES**

L'établissement ou l'élaboration de la loi de finances s'inscrit dans un processus comprenant deux phases : une phase technique qui est l'apanage du Gouvernement et une phase politique qui est du ressort du Parlement.

#### **Section I- La phase technique : la préparation du projet de loi de finances par le Gouvernement**

En Côte d'Ivoire, le Président de la République a, conformément à l'article 74 alinéa 1 de la Constitution, l'initiative des lois concurremment avec les membres du Parlement.

Toutefois, en matière budgétaire, pour des considérations techniques, l'initiative de la loi appartient exclusivement au Gouvernement. Au sein du Gouvernement, il revient au ministre en charge du budget, par délégation du Président de la République, de préparer le projet de loi de finances. La réalisation de cette opération nécessite l'utilisation de certaines techniques et le respect d'une procédure prévue d'avance.

#### **Paragraphe 1. Les techniques de préparation du projet de loi de finances**

La préparation du projet de loi de finances se fait en trois temps : l'évaluation des recettes, l'évaluation des dépenses, et l'ajustement des recettes et des dépenses.

#### **A-. Les techniques d'évaluation des recettes**

Par le passé, les recettes étaient évaluées suivant des méthodes automatiques. A l'heure actuelle, la méthode utilisée est celle de l'évaluation directe.

### **1-. Les méthodes d'évaluation automatiques**

Les méthodes dont il s'agit sont la pénultième année et les tantièmes de majoration.

#### **a) -. La méthode de la pénultième année**

La méthode de la pénultième année consiste à inscrire comme produit probable pour la gestion à venir, les résultats enregistrés lors du dernier budget exécuté. Ici, l'évaluation des recettes se base sur les données de l'avant dernière année. Plus concrètement, on pourrait dire que pour fixer les recettes du budget de l'année N + 1, on s'appuie sur le montant des recettes recouvrées au cours de l'année N-1. Cette méthode manque de précision. Elle peut conduire à des imprécisions qui peuvent être tantôt des déficits, tantôt des excédents.

#### **b) -. La méthode des tantièmes de majoration**

La méthode des tantièmes de majoration consiste à ajouter au résultat de la pénultième année, une majoration égale à la moyenne des augmentations de recettes constatées au cours des cinq années précédentes. On reproche également à cette méthode son imprécision. C'est la raison pour laquelle elles sont aujourd'hui abandonnées au profit de la méthode d'évaluation directe.

### **2-. La méthode d'évaluation directe**

La méthode d'évaluation directe consiste à évaluer les recettes en prenant appui sur les résultats les plus récents fournis par la Direction Générale des Douanes, la Direction Générale des Impôts, la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique, et de la Direction de la prévision économique.

Elle repose sur une analyse de la conjoncture économique et sociale en tenant compte des résultats les plus récents du rendement fiscal, des variables intervenues en matière de dépenses publiques, de la croissance du produit intérieur brut, etc.

### **B-. Les techniques d'évaluation des dépenses**

Bien avant de présenter la manière dont les dépenses sont évaluées en Côte d'Ivoire, il nous faut exposer quelques méthodes d'évaluation qui existent.

#### **1-. L'exposé de quelques méthodes**

Les méthodes d'évaluation des dépenses sont nombreuses. On peut les ranger en deux groupes : la méthode d'évaluation directe et les méthodes d'évaluation rationnelle et scientifique.

**a) -. La méthode d'évaluation directe**

Elle concerne la technique des services votés et des mesures nouvelles. Elle consiste à prendre pour base d'évaluation, les crédits inscrits au budget antérieurement exécuté auxquels sont ajoutées les charges nouvelles issues des mesures nouvelles.

Les services votés désignent dans le projet de budget, la partie des demandes de crédits qui représente le minimum de dotation que le Gouvernement juge indispensable pour poursuivre l'exécution des services publics dans les conditions approuvées l'année précédente par le Parlement. En somme, ce sont des crédits indispensables et permanents (dotations intouchables) dont il faut renouveler l'inscription pendant chaque gestion budgétaire. Les services votés concernent à la fois les dépenses de fonctionnement<sup>6</sup> et les dépenses en capital<sup>7</sup>.

Les mesures nouvelles ou mesures acquises constituent le supplément de dépense qui, au cours, du prochain exercice permettra de réaliser quelque chose de nouveau. Ces mesures ne sont pas en tant que telles des crédits nouveaux mais constituent des correctifs apportés aux services votés, pris comme base de discussion. Ces correctifs peuvent être des augmentations de crédits (mesures nouvelles positives) comme des diminutions de crédits par rapport au précédent budget (mesures nouvelles négatives). Elles incarnent les choix nouveaux opérés par le Gouvernement, et c'est à travers elles que l'on peut apprécier les orientations nouvelles de la politique budgétaire.

**b) -. Les méthodes d'évaluation rationnelle et scientifique**

Ces méthodes permettent d'effectuer des choix de dépenses en tenant compte des objectifs et des moyens en vue d'un maximum d'efficacité pour un minimum de coûts. Elles s'inscrivent dans la logique de gestion managériale du secteur privé qui induit la quête de résultat. Ces méthodes ont vu le jour aux USA sous l'appellation de

---

<sup>6</sup> Pour les dépenses de fonctionnement, les services votés sont égaux aux crédits actualisés de l'année écoulée, c'est-à-dire diminués des inscriptions non renouvelables.

<sup>7</sup> Pour les dépenses en capital, les services votés correspondent aux autorisations de programmes de l'année précédente.

« planning programming budgeting system » (PPBS). Celle-ci a connu plusieurs adaptations qui sont notamment :

-Le management by objective. C'est une méthode participative qui consiste à fixer des finalités au niveau central en laissant le soin aux gestionnaires de fixer leurs objectifs propres.

-Le budget base zéro. Dans cette technique, les crédits budgétaires antérieurs ne sont pas acquis d'avance. Les responsables font des propositions qui sont analysées en fonction des priorités retenues. Elle est aussi appelée la technique de la table rase.

En France, la méthode du PPBS a été adaptée sous la dénomination de Rationalisation des Choix Budgétaires.

## **2- . La particularité ivoirienne de l'évaluation de la dépense**

En Côte d'Ivoire, les techniques d'évaluation des dépenses varient en fonction des catégories de dépenses.

Certaines dépenses de fonctionnement, en raison de leur caractère extrêmement contraignant, font l'objet d'une évaluation directe. C'est le cas des dépenses de personnel, des dépenses d'abonnement, des dépenses relatives à la dette publique...

Les autres dépenses de fonctionnement font l'objet de délégation de crédits. Elles sont évaluées selon la technique de la table rase ou du BBZ (Budget à Base Zéro)<sup>8</sup>. En effet, les administrateurs de crédits sont libres de reconduire ou non les crédits antérieurs de leur ministère dans la répartition des enveloppes plafonds qui leur sont fixés.

Quant aux dépenses d'investissement, la méthode utilisée se rapproche du BBZ. Chaque année, la Direction du Plan élabore en association avec le ministère des finances et les ministères concernés un programme triennal d'investissement public (PIP). L'adoption du PIP se fait selon une procédure bien déterminée. D'abord, on rappelle les objectifs généraux et sectoriels retenus à moyen terme par le Gouvernement

---

<sup>8</sup> C'est une technique budgétaire et de prise de décision qui a pour objectif d'allouer les ressources de manière la plus efficace possible en « repensant » chaque dépense. Elle s'oppose à la procédure classique pour établir un budget qui consiste à considérer comme acquis celui de l'année précédente et à travailler de manière incrémentale.

en matière d'investissement et les stratégies à mettre en place. Ensuite, on procède à la sélection des projets. Celle-ci passe par une mise en cohérence des propositions des projets avec les grandes orientations du Gouvernement. Enfin, sur présentation du Ministre des Finances, le Conseil des ministres approuve le choix des projets retenus et les montants des financements. Les projets retenus figurent pour la première année du programme au budget de la même année.

### **C-. L'ajustement des recettes et des dépenses : le principe de l'équilibre Budgétaire**

Le principe de l'équilibre budgétaire est affirmé en des termes identiques à l'article 112 de la Constitution ivoirienne du 08 novembre 2016 et à l'article 60 de la loi organique n °2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances : « le Parlement vote le budget en équilibre ».

Nous nous attellerons à exposer la signification et les justifications du principe, bien avant de faire cas de sa remise en cause.

#### **1-. La signification et les justifications du principe**

Le principe de l'équilibre budgétaire signifie que le montant des dépenses doit être strictement égal au montant des recettes. Ce qui implique que ni le déficit, ni l'excédent budgétaire n'était admis.

Les financiers classiques n'étaient pas favorables au déficit budgétaire pour deux raisons essentielles. La première est qu'il oblige l'Etat à emprunter en cours d'exercice budgétaire. La deuxième est la tentation de recourir à la planche à billet, c'est-à-dire aux avances de la banque centrale.

Les financiers classiques étaient également opposés à l'excédent budgétaire parce qu'en pareille situation, les hommes politiques sont souvent tentés de prendre des mesures démagogiques en autorisant des dépenses nouvelles dont l'utilité n'est pas toujours prouvée mettant ainsi en péril les budgets à venir.

La conception classique de l'équilibre budgétaire a été fortement remise en cause par les financiers modernes.

#### **2-. La remise en cause du principe**

La remise en cause de la conception classique de l'équilibre budgétaire est la résultante des différentes crises qui ont abouti au déclin des thèses libérales au profit

de l'interventionnisme. Il s'agissait de dédramatiser le déficit budgétaire en mettant l'accent sur la nécessité pour l'Etat d'harmoniser sa politique budgétaire avec l'ensemble de sa politique économique et sociale. Ainsi que le prévoient la théorie du déficit systématique et la théorie du budget cyclique.

#### **a) -. La théorie du déficit systématique**

La théorie du déficit systématique a été forgée par WILLIAM BEVERIDGE. L'on est parti du constat que pour juguler la crise économique, les financiers classiques préconisaient la compression et la réduction des dépenses publiques. La théorie du déficit systématique soutient au contraire que les déficits budgétaires sont nécessaires en période de crise. Car on pourrait procéder à l'accroissement des dépenses publiques pour favoriser la reprise de l'activité économique.

#### **b) -La théorie du budget cyclique**

Elle part de l'idée que l'évolution économique se caractérisant par des cycles, avec des phases de récession et de prospérité, qui dure chacune une dizaine d'années, il fallait que le budget se module à ces cycles. Ainsi, en période de récession, les déficits budgétaires enregistrés seront compensés par les excédents budgétaires pendant les années d'expansion économique.

### **Paragraphe 2. La procédure de préparation du projet de loi de finance**

La procédure de préparation du projet de loi de finances suit plusieurs étapes. En raison de sa longueur, elle est qualifiée de « marathon budgétaire ».

**1<sup>ère</sup> étape :** Elaboration du Programme d'Investissement Publics (PIP) par le Ministère du Plan et du Développement en collaboration avec la Direction Générale du Plan et de la Lutte contre la Pauvreté au plus tard mi-mars.

**2<sup>ème</sup> étape :** Elaboration et validation du cadrage macroéconomique à moyen terme par le Ministère de l'Economie et des Finances en collaboration avec la Direction Générale du Plan au plus tard à la fin du mois de mars. Il s'agit d'effectuer des projections pour les prochaines années (sur au moins trois ans), en esquissant les grandes tendances en matière de croissance économique. Le taux de croissance économique prévisionnel déterminé dans le cadrage macroéconomique permet d'effectuer les prévisions de recettes fiscales qui sont par la suite examinées avec les Régies Financières.

**3<sup>ème</sup> étape** : Elaboration du cadrage budgétaire à moyen terme par la Direction Générale du Budget et des Finances au plus tard fin avril. Ce document est une première esquisse macro budgétaire du projet de budget. En ce sens, qu'il retrace les grandes masses de recettes et de dépenses en tenant compte des priorités économiques et sociales du Gouvernement ainsi que des engagements extérieurs. La validation de ce document ouvre la voie à la détermination des enveloppes budgétaires.

**4<sup>ème</sup> et 5<sup>ème</sup> étape** : Elaboration du Document de Programmation Budgétaire et Economique Pluriannuel par le Direction Générale du Budget et des Finances au plus tard mi-mai. Le Gouvernement a jusqu'à la fin du mois de mai pour valider le document.

**6<sup>ème</sup> étape** : Répartition des enveloppes annuelles par la Direction Générale du Budget et des Finances au plus tard dans la première semaine du mois de juin.

**7<sup>ème</sup> étape** : Envoi de la lettre de cadrage et des enveloppes budgétaires par le Premier Ministre au plus tard dans la première semaine du mois de juin.

**8<sup>ème</sup> étape** : Préparation des Documents de Programmation Pluriannuelle des Dépenses (DPPD)-Projet Annuel de Performance (PAP) par les ministères au plus tard à la fin du mois de juin.

**9<sup>ème</sup> étape** : Organisation du Débat d'Orientation Budgétaire entre le Gouvernement et le Parlement au plus tard à la fin du mois de juin. Le débat a lieu autour du document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle préparé par le Gouvernement. L'intérêt de ce débat est d'éviter une forte opposition des parlementaires à certains choix opérés par le Gouvernement lors du vote du budget. Ce débat, il faut le préciser, n'est pas assorti d'un vote des parlementaires.

**10<sup>ème</sup> étape** : Organisation des conférences internes dans les ministères au plus tard fin juin. C'est le lieu pour les ministères d'indiquer leurs ordres de priorité et de proposer la ventilation de leurs crédits. De même, les besoins complémentaires non couverts par les crédits peuvent être relevés.

**11<sup>ème</sup> étape** : Organisation des conférences budgétaires de mi-juillet à mi-août. Ces conférences qui regroupent la Direction Générale du Budget et des Finances, les ministères et les institutions permettent d'examiner les propositions de répartition des enveloppes réalisées par les ministères, institutions et collectivités décentralisées.

**12<sup>ème</sup> étape** : Organisation des conférences ministérielles dans la deuxième semaine du mois d'août. Ces rencontres réunissent le Ministre en charge du budget et les autres ministres.

**13 étape** : Examen et adoption de l'avant-projet de loi de finances en Conseil des ministres au plus tard dans la première quinzaine du mois de septembre par le Gouvernement.

**14<sup>ème</sup> étape** : Finalisation des annexes et édition des documents budgétaires par la Direction Générale du Budget et des Finances dans la deuxième semaine du mois de septembre.

## **Section II- La phase politique : l'adoption du projet de loi de finances par le Parlement**

Le Parlement est saisi, pour adoption, du projet de loi de finances, par le Gouvernement, avant la fin de la session ordinaire, plus précisément au plus tard le premier mercredi du mois d'octobre de l'année qui précède l'année d'exécution du budget. (Art. 112 de la Constitution). L'adoption du projet de loi de finances est une compétence exclusivement dévolue au Parlement. En Côte d'Ivoire, le Parlement est bicaméral c'est-à-dire qu'il est composé de deux chambres, à savoir : l'Assemblée nationale et le Sénat (article 85 de la Constitution du 08 novembre 2016).

L'institution de la deuxième chambre a quelque peu modifié la procédure d'adoption du budget. Toujours est-il que les pouvoirs du Parlement en la matière sont limités.

### **Paragraphe I- La procédure d'adoption du budget**

Il convient de distinguer la procédure normale des procédures exceptionnelles.

#### **A-. La procédure normale**

Suivant la procédure normale, les projets et propositions de loi sont, aux termes de l'article 109 de la Constitution, déposés à la fois sur le bureau de l'Assemblée nationale et du Sénat.

Toutefois, en matière budgétaire, le projet de loi de finances est soumis en premier à l'Assemblée nationale (article 110 al 2 de la Constitution).

### **1-. La saisine préalable de l'Assemblée Nationale**

L'Assemblée nationale dispose d'un délai de quarante jours, à compter de sa saisine, pour examiner puis adopter le projet de loi de finances.

#### **a) -. L'examen en commission**

Dès son dépôt à l'Assemblée Nationale, le projet de loi de finances est soumis à la Commission des Affaires Economiques et Financières pour un premier examen. Il s'agit pour ladite commission de procéder à l'analyse globale et spécifique du budget de chaque ministère et Institution.

Il revient au Ministre en charge du budget de prendre la parole, en premier, pour présenter l'exposé des motifs. C'est le lieu, pour lui, de présenter, premièrement, le contexte économique et politique dans lequel le projet de loi a été préparé. Deuxièmement, il présente la politique économique et financière du Gouvernement. Troisièmement enfin, il expose les objectifs et le contenu des principales dispositions du projet de loi de finances.

Par la suite, chaque membre du Gouvernement présente les programmes de son ministère.

Un débat général est organisé mission par mission avec l'adoption des programmes. Le projet de loi est examiné article par article avant d'être soumis au vote de l'ensemble des députés.

#### **b) -. L'adoption en séance publique**

La discussion en séance publique a lieu généralement entre novembre et décembre. Elle porte sur le texte éventuellement amendé et présenté par la Commission des Affaires Economiques et Financière. Toutefois, à la demande du Gouvernement la commission doit porter à la connaissance des députés les points de désaccord qui les opposent.

Après la présentation des travaux de la commission, l'exposé du ministre en charge du budget, le projet est examiné et voté dans les limites d'amendement et de délais prévus par la Constitution.

Conformément à l’art. 63 de la loi organique de 2014, les crédits du budget général font l’objet d’un vote par programme et par dotations. Les votes portent à la fois sur les autorisations d’engagement et les crédits de paiement. Les plafonds des autorisations d’emploi rémunérés par l’Etat font l’objet d’un vote unique.

## **2- . La saisine du Sénat**

Passé le délai de quarante jours impartis à l’Assemblée nationale, le Président de la République saisit le Sénat qui doit statuer dans un délai 15 jours. La procédure suivie devant le Sénat est identique à celle qui a lieu devant l’Assemblée nationale. Le projet de loi de finances est d’abord examiné en commission, plus précisément, à la commission des affaires économiques et financières du Sénat avant d’être adopté en séance publique.

## **3-. L’hypothèse d’un désaccord entre l’Assemblée Nationale et le Sénat**

En principe, le projet de loi de finances doit être voté par les deux chambres du Parlement en des termes identiques.

Toutefois, si par suite d’un désaccord entre l’Assemblée nationale et le Sénat, le projet de loi de finances n’a pu être adopté après deux lectures par chaque chambre ou, si le Président de la République en a déclaré l’urgence, après une seule lecture par chacune des chambres, le Président de la République peut provoquer la réunion d’une commission mixte paritaire chargée de proposer un texte sur les dispositions restant en discussion.

Si le texte élaboré par la commission mixte paritaire ne parvient pas à l’adoption d’un texte commun ou si le désaccord entre les deux chambres pour l’adoption du texte persiste, le Président de la République demande à l’Assemblée nationale de statuer définitivement sur le texte. Dans ce cas, l’Assemblée nationale peut reprendre soit le texte élaboré par la commission mixte paritaire, soit le dernier texte voté par elle, modifié le cas échéant par un ou plusieurs amendements adoptés par le Sénat.

Dans cette procédure, on note une prééminence de l'Assemblée Nationale sur le Sénat. Ce n'est pas toujours que l'adoption du budget suit cette procédure. En la matière, il existe des procédures exceptionnelles.

## **B-. Les procédures exceptionnelles d'adoption du budget**

Les procédures exceptionnelles d'adoption du budget sont la mise en vigueur du budget par ordonnance et la restriction du droit d'amendement des parlementaires.

### **1-. La mise en vigueur du budget par ordonnance**

Le délai imparti au Parlement pour examiner et adopter le projet de loi de finances est de soixante-dix jours.

Si le Parlement ne s'est pas prononcé dans ce délai, le projet de loi peut être mis en vigueur par ordonnance. Le Président de la République saisit, pour ratification, le Parlement convoqué en session extraordinaire, dans un délai de 15 jours. Si le Parlement n'a pu voter le budget à la fin de cette session extraordinaire, le budget est établi définitivement par ordonnance.

### **2- Le recours au douzième provisoire**

Si le projet de loi de finances n'a pu être déposé en temps utile pour être promulgué avant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année à laquelle il s'applique, le Président de la République demande d'urgence au Parlement, l'autorisation de reprendre le budget de l'année précédente par douzièmes provisoires.

Ainsi toutes les mesures sont prises pour surmonter la lenteur voire l'hostilité du Parlement à la loi de finances. La restriction de son droit d'amendement entre dans ce cadre.

### **Paragraphe 2-. La restriction du droit d'amendement du Parlement**

La restriction du droit d'amendement découle de l'article 107 de la Constitution ivoirienne du 08 novembre 2016, et de l'article 61 de la loi organique de 2014. Il convient de préciser le contenu et la portée de cette restriction.

#### **A-. Le contenu de la restriction du droit d'amendement**

La restriction du droit d'amendement est ainsi énoncée : « les propositions et amendements déposés par les membres du Parlement ne sont pas recevables lorsque leur adoption aurait pour conséquence soit une diminution des ressources publiques,

soit la création ou l'aggravation d'une charge publique, à moins qu'ils ne soient accompagnés d'une proposition d'augmentation de recettes ou d'économies équivalentes ». Comme on le voit, la double interdiction opposée aux parlementaires est assortie d'une atténuation.

### **1-. Le principe de l'interdiction de diminution des recettes et d'augmentation des Dépenses**

Les parlementaires ont le droit d'amender, c'est-à-dire de modifier, dans l'intérêt général, en tant que représentants du peuple, tous les textes à eux soumis, avant leur adoption ; que ces textes proviennent du Gouvernement (projets de loi) ou d'un des leurs (propositions de loi).

Toutefois, la Constitution du 08 novembre 2016 et la loi organique de 2014 relative aux lois de finances interdisent strictement aux parlementaires de toucher au budget préparé par le Gouvernement. C'est ainsi qu'ils ne pourront pas diminuer le montant des recettes, s'ils estiment que celui-ci est élevé ; ni augmenter le montant des dépenses, s'ils estiment que celui-ci est bas. Cette double interdiction connaît une atténuation

### **2-. L'atténuation au principe d'interdiction**

Si les parlementaires tiennent à diminuer le montant des recettes ou à augmenter le montant des dépenses prévus au budget, ils se doivent d'accompagner leur prise de position par une proposition d'augmentation de recettes ou d'économies équivalentes.

Généralement, les parlementaires ne font pas de telles propositions. C'est pourquoi, ils finissent toujours par adopter le budget en l'état ; ce qui nous amène à nous interroger sur la portée de cette restriction.

### **B- La portée de la restriction du droit d'amendement**

La portée de la restriction du droit d'amendement est d'éviter de parvenir à une situation de déséquilibre budgétaire rendue possible soit par une diminution des recettes soit par une augmentation des dépenses. Dans ces conditions, le budget ne peut être voté parce que, la Constitution du 08 novembre 2016 en son article 112 et la loi organique de 2014 relative aux lois de finances en son article 60 prescrivent que « le Parlement vote le budget en équilibre ».

**DEUXIEME PARTIE :**  
**DROIT DE LA COMPTABILITE**  
**PUBLIQUE**

La comptabilité est l'ensemble des règles applicables à la gestion des deniers publics. Initialement, ces règles étaient contenues dans un texte colonial, en l'occurrence le décret du 30 décembre 1912. Ce texte a été mis à jour par le décret n° 98-716 du 16 décembre 1998 portant réforme des circuits et procédures d'exécution des dépenses et des recettes du budget général de l'Etat, des comptes spéciaux du trésor et mise en œuvre du système intégré de gestion des finances publiques.

## **CHAPITRE I : L'EXECUTION DE LA LOI DE FINANCES**

Pour plus de clarté dans l'étude de l'exécution de la loi de finances, il convient de distinguer entre d'une part, l'exécution juridique et comptable et, d'autre part l'exécution financière.

### **Section I-. L'exécution juridique et comptable**

#### **Paragraphe 1-. Les règles de la comptabilité publique**

Les règles de comptabilité publique sont, par définition, celles qui s'appliquent à l'exécution de la loi de finances. Ces règles sont au nombre de quatre.

#### **A-. Le principe de la séparation de l'ordonnateur et du comptable**

##### **1-. Fondement et justifications du principe**

Le principe de la séparation de l'ordonnateur et du comptable trouve son fondement à l'article 67 de la loi organique de 2014. Il est ainsi énoncé « *les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable public sont incompatibles* ». Ce principe va à l'encontre du cumul des fonctions d'ordonnateur et de comptable. Il affirme la volonté de partager les tâches, la volonté d'éviter les détournements, et la volonté d'assurer une unité d'action financière.

##### **2-. La mise en œuvre du principe**

###### **a) -. La séparation des agents d'exécution**

###### **➤ L'ordonnateur**

###### **✓ Le rôle de l'ordonnateur**

L'ordonnateur de recettes et de dépenses s'entend de toute personne ayant qualité au nom de l'Etat, des établissements publics nationaux et des collectivités territoriales pour constater (vérifier l'existence de droits de créance), engager, liquider une créance ou une dette, et pour ordonner soit le recouvrement d'une créance, ou l'apurement d'une dette. Son rôle se résume à la prescription de l'exécution des recettes et/ou des dépenses inscrites au budget.

###### **✓ La typologie**

Il existe trois catégories d'ordonnateurs, à savoir : les ordonnateurs principaux, les ordonnateurs délégués et les ordonnateurs secondaires.

-Les ordonnateurs principaux sont :

- Le Ministre en charge du budget, pour les recettes du Budget général, des comptes spéciaux du Trésor et de l'ensemble des opérations de trésorerie.
- Les autres ministres, pour les crédits des programmes, des dotations et des budgets annexes de leur département ministériel.
- Les Présidents d'institutions, pour les crédits des dotations de leur institution.

-Les ordonnateurs délégués. Ils exercent leurs fonctions en vertu d'une délégation permanente ou temporaire des ordonnateurs principaux. Au niveau de l'Etat, les ordonnateurs délégués du ministre en charge du budget sont en matière de dépenses : les Directeurs des Affaires Administratives et Financières, le Directeur des Marchés Publics, le Directeur du budget de l'Etat. En matière de recettes, ce sont : le Directeur Général des Impôts, le Directeur Général des Douanes, le Directeur Générale de la Comptabilité Publique et du Trésor, le Directeur de la solde, le Directeur du patrimoine de l'Etat.

-Les ordonnateurs secondaires. Ce sont les autorités représentant l'Etat dans les services déconcentrés (régions, départements, ambassades) et les chefs de projets (par arrêté du Ministre des finances). De même, les Responsables des EPN en qualité de Responsable du Budget Opérationnel de Programme sont ordonnateurs secondaires des recettes et des dépenses des établissements qu'ils dirigent.

### **NOTA BENE**

Il convient de préciser que peuvent être ordonnateurs délégués ou secondaires : les Responsables de programme, les Responsables de Budget Opérationnel de programme, les Responsables d'Unité Opérationnel.

#### **✓ La responsabilité des ordonnateurs**

La responsabilité des ordonnateurs est prévue par les articles 91 à 95 de la loi organique de 2014 et à l'article 14 du décret portant RGCP. Conformément à ces dispositions, la responsabilité des ordonnateurs est civile, pénale, disciplinaire, voire politique, sans préjudice des sanctions qui peuvent leur être infligées par le juge des comptes en raison de leurs fautes de gestion. La responsabilité civile implique une réparation pécuniaire. La responsabilité pénale est engagée pour les infractions criminelles commises dans l'exercice de ses fonctions. Les cas de faute de gestion sont énumérés à l'article 93 de la loi organique de 2014.

La responsabilité pénale, non expressément prévue par les textes, est engagée à travers le renvoi du ministre du Gouvernement.

La responsabilité des ordonnateurs, telle que présentée, est théoriquement importante, mais elle est pratiquement nulle, parce que difficile à mettre en œuvre ou jamais mise en œuvre. C'est à dessein que Benjamin Constant affirme que : « les ministres seront dénoncés, accusés quelquefois, condamnés rarement, puni presque jamais ».

#### ✓ **Les nouveaux acteurs de la phase administrative**

L'ordonnateur n'est pas, aujourd'hui, le seul acteur de la phase administrative de l'exécution du budget. Il a, désormais, avec lui :

- Le Responsable de la Fonction Financière Ministérielle. Il a pour mission d'apporter un appui technique aux Responsables de Programme pour la mise en œuvre de leur programme, conformément aux objectifs généraux fixés par le Ministre.
- Le Responsable de Programme. Il a pour mission d'élaborer la stratégie et le budget du programme.
- Le responsable des finances de l'institution. Il assiste le président d'institution pour la mise en œuvre des dotations conformément aux règles de gestion.
- Le responsable du budget opérationnel de programme. Il a pour missions, entre autres, d'animer le dialogue de gestion avec les unités opérationnelles ; d'analyser les rapports périodiques des unités opérationnelles et de proposer les réorientations nécessaires...
- Le responsable de l'unité opérationnelle. Il est chargé de la mise en œuvre des activités au niveau de l'unité opérationnelle ; de faire remonter les informations et données au responsable de budget opérationnel de programme...

## ➤ **Le comptable public**

### ✓ **Le rôle du comptable public**

Le comptable public est tout fonctionnaire ou agent régulièrement nommé par le Ministre en charge des finances ayant pour qualité le recouvrement des ordres de recettes, le paiement des dépenses au moyen des fonds et valeurs dont il assure la garde et la conservation et ce, au nom de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics nationaux.

### ✓ **La typologie des comptables publics**

Il existe plusieurs types de comptables :

- Les comptables principaux et les comptables secondaires

Leur distinction est fondée sur la manière de présenter le budget.

*\*Les comptables principaux ou centralisateurs* rendent directement compte de leur gestion à la Cour des comptes<sup>9</sup>.

*\*Les comptables secondaires* eux, justifient leurs opérations auprès d'un comptable principal à l'égard de qui ils tiennent une comptabilité « de cleric à maître »<sup>10</sup>

- Les comptables supérieurs et les comptables subordonnés :

La distinction se fonde sur la nomination et la hiérarchie. Ainsi, les comptables supérieurs sont nommés par décrets tandis que les comptables subordonnés le sont, par arrêtés du Ministre des Finances. En outre, les seconds sont placés sous l'autorité et le contrôle des premiers cités<sup>11</sup>.

- Les comptables directs du trésor et les comptables spéciaux

Le critère de distinction est fondé sur la compétence du comptable public.

*\*Les comptables directs du trésor* sont des comptables publics de droit commun. A cet effet, ils exécutent indifféremment toutes les opérations de recettes et de dépenses du

---

<sup>9</sup> Il s'agit notamment : du payeur général du trésor ; de l'agent comptable central du trésor ; de l'agent comptable de la dette publique ; de l'agent comptable central des dépôts ; de l'agent comptable des créances contentieuses ; du receveur général des finances ; du trésorier général pour l'étranger ; des trésoriers généraux des régions et des départements ; de l'agent comptable auprès de l'EPN

Il faut préciser que les rapports de fin d'exercice produite par les comptables principaux sont appelés comptes financiers pour les agents comptables d'EPN et de compte de gestion pour les comptables généraux c'est-à-dire les autres comptables principaux.

<sup>10</sup> Il s'agit : des agents comptables secondaires des EPN ; des trésoriers principaux ; des trésoriers ; des payeurs dans les autres collectivités territoriales ; des payeurs à l'étranger.

<sup>11</sup> Un comptable principal n'est pas nécessairement un comptable supérieur et, inversement, un comptable secondaire n'est pas forcément un comptable subordonné. Les distinctions se fondent sur des critères précis. Par exemple l'agent comptable d'EPN (comptable subordonné nommé par arrêté du ministre des finances) est pourtant un comptable secondaire parce qu'il présente directement son compte financier au juge des comptes

budget de l'Etat, des collectivités territoriales et des EPN. Ils relèvent de l'autorité directe du DG du trésor et de la comptabilité publique et constituent le réseau des comptables du trésor.

*\*Les comptables spéciaux* sont ceux dont le champ d'activité est spécialisé ou limité à un type d'opérations. C'est l'exemple des Receveurs des impôts, des douanes, des Régisseurs d'avance ou de recettes. Les comptables spéciaux ont toujours la qualité de comptable secondaire.

- Les comptables en deniers et les comptables matière

Le critère de distinction est fondé sur l'objet de la comptabilité.

*\*Les comptables en deniers* sont ceux qui sont habilités à manier les fonds publics et les valeurs représentatives de deniers à savoir les vignettes, les timbres...

*\*Les comptables matières* assurent la garde et la conservation des biens immobiliers et mobiliers de l'organisme public auprès duquel ils sont nommés ou des biens confiés au trésor par un tiers.

#### ✓ **La responsabilité du comptable public**

Dans l'exercice de ses fonctions, le comptable public peut engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire. Cela signifie que toutes les fois qu'un comptable public effectue une opération irrégulière soit qu'elle lui ait été ordonnée par une tierce personne, soit qu'il l'exécute de son propre chef, il doit rembourser le montant intégral de la somme que la collectivité a perdue du fait de cette irrégularité. L'irrégularité en question peut consister en un déficit de caisse ou en un manquant en deniers ou en valeurs, le non recouvrement d'une recette, une dépense irrégulièrement payée, une indemnisation erronée faite à une personne ou à un organisme.

Sa responsabilité peut être également mise en jeu en raison de la gestion de son prédécesseur à travers les opérations qu'il a prises en charge lors d'une passation de service et pour lesquelles il n'a pas fait de réserves pendant une période de six mois. Cette responsabilité s'étend également aux opérations des comptables publics et celles des régisseurs placés sous l'autorité du comptable ainsi qu'aux actes des comptables de fait s'il a connaissance de ces actes et ne les a pas signalés au supérieur hiérarchique.

Pour la couverture de sa responsabilité pécuniaire, des garanties sont exigées du comptable public. Il s'agit de la constitution d'un cautionnement (garantie pécuniaire)

et de la prestation de serment auprès de la juridiction de son lieu d'affectation (garantie morale).

#### **b) -. La séparation des comptabilités**

L'ordonnateur et le comptable tiennent deux comptabilités distinctes. Le premier tient une comptabilité administrative ; tandis que le second tient une comptabilité de caisse.

Le principe de la séparation de l'ordonnateur et du comptable admet, tout de même, des dérogations ou atteintes.

### **3-. Les atteintes au principe**

Les atteintes au principe de la séparation de l'ordonnateur et du comptable sont de deux types : les régies et les fonds spéciaux.

#### **a) -. Les régies**

Conformément au principe de la séparation, seul le comptable public a qualité pour encaisser les recettes et payer les dépenses des organismes publics au vu des titres émis par un ordonnateur.

Cependant, dans le souci d'assouplir l'exécution de certaines opérations budgétaires et de faciliter les démarches des usagers, le principe de la séparation a été aménagé par la mise en place d'une régie (régie d'avance pour les dépenses et régie de recettes pour les recettes) dans laquelle le même agent appelé régisseur (d'avance ou de recettes), exécute toutes les opérations, soit de recettes, soit de dépenses. Ce dernier est nommé par arrêté du ministre chargé des finances sur proposition du ministre dont il dépend.

#### **b) -. Les fonds spéciaux**

Les gestionnaires des fonds spéciaux ou fonds secrets accordés au budget de la Présidence de la République en ont la maîtrise totale et les exécutent sans l'intervention des comptables publics. En cela, ils constituent une dérogation au principe de la séparation de l'ordonnateur et du comptable.

### **B-. Le principe de la légalité budgétaire**

#### **1-. Fondement et signification du principe**

L'article 4 de la loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances constitue le fondement du principe de la légalité budgétaire. Ce principe est

énoncé de la manière suivante : « aucune recette ne peut être liquidée ou encaissée, aucune dépense publique ne peut être engagée ou payée si elle n'a été au préalable autorisée par le Parlement ». Ce principe veut que le budget soit approuvé par les représentants du peuple.

## **2-. Les atteintes au principe**

Les mesures encadrant les pouvoirs budgétaires du Parlement qui sont la protection contre l'adoption tardive du budget et le respect de l'équilibre budgétaire sont certes des atteintes au principe de légalité budgétaire, mais les atteintes les plus pertinentes sont constituées par les lois de finances rectificatives, les ordonnances, et les cavaliers budgétaires.

**\*Les lois de finances rectificatives** corrigent en cours d'exécution budgétaire, la loi de finances de l'année. En effet, sans autorisation préalable du Parlement, le Gouvernement procède à des réaménagements de crédits (virement, transferts, crédits, provisionnels, crédits évaluatifs) ou s'octroie des crédits complémentaires par décrets d'avances. Le vote de la loi de finances rectificative qui en découle vide l'autorisation parlementaire de son contenu puisqu'il transforme le pouvoir d'autorisation en un pouvoir de ratification dans la mesure où les parlementaires sont mis devant le fait accompli.

A ces mesures on peut ajouter les douzièmes provisoires, par lesquels le gouvernement accorde mensuellement des crédits aux services administratifs lorsque le projet de budget n'est pas élaboré.

**\*Les ordonnances budgétaires** : l'article 106 de la Constitution ivoirienne du 08 novembre 2016 permet au Président de la République, pour l'exécution de son programme, de demander au Parlement, l'autorisation de prendre par ordonnance, pendant un délai limité, des mesures qui sont normalement du domaine de la loi.

Cette immixtion de l'Exécutif dans le champ de compétence du Parlement est encore plus nette aux termes de l'article 112 de la constitution qui confère au Président de la République, le pouvoir d'établir le projet de loi de finances par ordonnance.

**\*Les cavaliers budgétaires** : Ce sont des dispositions qui n'ont aucun caractère financier mais qui sont insérées dans la loi de finances. Il s'agit pour les auteurs de

telles dispositions de tromper la vigilance des parlementaires. Si le cavalier budgétaire passe inaperçu, il est adopté rapidement avec la loi de finances. Mais s'il est démasqué, il est réorienté vers la procédure législative ordinaire.

### **C-. Le principe de l'unité de comptabilité**

Le principe de l'unité de comptabilité garantit l'unité de l'Etat. Il recouvre trois acceptions : l'unité de réglementation, l'unité de comptabilité, et l'unité de trésorerie.

#### **1-. L'unité de réglementation**

Les règles de la comptabilité publique sont applicables à toutes les opérations de recettes et de dépenses exécutées par toutes les catégories de personnes publiques ; et surtout avec la même notion de responsabilité personnelle et pécuniaire qui s'applique à tous les comptables.

#### **2-. L'unité de comptabilité**

Elle se traduit par l'application des mêmes règles de technique comptable et par un effort de normalisation des plans comptables propres à chaque catégorie de collectivité publique, afin de permettre notamment l'agrégation du compte des administrations.

#### **3-. L'unité de trésorerie**

L'unité de trésorerie a pour conséquence l'unité de caisse. Ce principe a pour avantage d'éviter la dispersion des fonds publics en permettant au Trésor de compenser les déficits et les excédents des organismes publics.

L'inconvénient majeur est que les budgets des collectivités territoriales sont approvisionnés avec retard.

##### **a) - Le contenu du principe**

Le principe de l'unité de trésorerie veut que les organismes publics déposent obligatoirement et gratuitement leurs fonds au Trésor.

Suivant la règle de l'obligation de dépôt, tous les organismes publics sont tenus de déposer tous leurs fonds à un compte ouvert auprès du Trésor. Ces organismes publics appelés correspondants du trésor sont : les collectivités territoriales, les établissements publics et les personnes morales bénéficiant de taxes parafiscales.

Suivant la règle de la gratuité des dépôts, les fonds mis à la disposition du Trésor ne sont pas porteurs d'intérêts. Il en est ainsi à cause de l'aide que l'Etat apporte aux correspondants du Trésor.

## **b) -Les aménagements au principe**

### **➤ Les placements**

Le placement est le fait de bloquer pendant une certaine durée un certain montant d'épargne dans une opération financière pouvant apporter un gain. Les collectivités territoriales peuvent faire deux types de placements : des placements budgétaires portant sur des excédents budgétaires, et des placements de trésoreries portant sur les fonds d'emprunt momentanément inutilisés.

### **➤ Le dépôt de fonds**

Le dépôt de fonds est l'opération par laquelle une personne remet à sa banque des actifs qui y seront gardés. Durant cette période de conservation, la banque a le droit de disposer de ce dépôt de fonds pour son propre compte, mais doit le restituer selon des modalités déterminées. Les correspondants du trésor peuvent faire des dépôts de fonds auprès de certains organismes (notamment les caisses d'épargne) à l'effet de produire des intérêts.

## **D-. Le principe de l'antériorité**

### **1-. Le contenu du principe**

Suivant ce principe, le budget doit être arrêté et voté avant l'année pendant laquelle il s'exécute. C'est ainsi qu'en Côte d'Ivoire, le budget de l'année N+1 doit être voté au plus tard le 31 décembre de l'année N.

### **2-. L'exception au principe**

Pour diverses raisons, le budget peut ne pas être voté avant son année d'exécution. Dans ce cas de figure, pour permettre aux services administratifs de fonctionner, ils sont autorisés à engager chaque mois le douzième de leur dotation de l'année précédente : c'est la technique des douzièmes provisoires.

## **Paragraphe 2-. Les procédures d'exécution**

### **A. Les procédures d'exécution des dépenses publiques**

#### **1-. La procédure de droit commun**

##### **a) -. L'engagement**

L'engagement est le fait générateur de la dépense. Au sens juridique, c'est l'acte par lequel l'Etat ou les autres organismes créent ou constatent à leur encontre, une obligation de laquelle résulte une charge. En somme, c'est l'acte par lequel ils se reconnaissent débiteurs. Exemples : le recrutement d'un fonctionnaire. Signature de bons de commande...Au sens comptable, il consiste à affecter une partie des crédits budgétaires à la réalisation de la dépense qui résulte de l'engagement juridique. L'engagement comptable précède toujours l'engagement juridique. L'engagement est soumis au visa du contrôleur financier.

### **b) -. La liquidation**

La liquidation consiste à calculer le montant exact de la dépense. C'est à cette étape qu'il est procédé à la vérification de la réalité de la dépense et de son montant. Dans l'applicatif informatique (Système d'Information Budgétaire), cette opération s'effectue en trois étapes successives :

- La réception de l'objet de la commande par le gestionnaire après vérification de sa conformité avec la commande et le calcul du montant des éléments comptables de la Facture.
- Le contrôle de la réalité du service fait par le contrôleur financier ou budgétaire. Il consiste à s'assurer de la matérialité du service fait après la vérification sur pièces. Ce contrôle est sanctionné par un visa apposé sur la fiche de liquidation ;
- La certification de la liquidation qui se matérialise par la signature de la fiche de liquidation par l'ordonnateur.

### **c)-. L'ordonnancement de la dépense**

L'ordonnancement est l'acte administratif par lequel conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre est donné au comptable de payer la dette de l'Etat (ou celle des autres organismes publics) suivi de la remise d'un titre de règlement au créancier, afin que celui-ci puisse obtenir le règlement des sommes qui lui dues. L'ordonnancement s'analyse en un acte discrétionnaire de la part de l'autorité administrative. Le mandat de paiement est soumis au visa du contrôleur financier.

### **d)-. La prise en charge**

La prise en charge est l'étape à laquelle le comptable procède au traitement de l'ordre de payer la dépense. Dans la pratique, la prise en charge se ramène au contrôle

exercé par le comptable public avant le paiement de la dépense. A ce stade, il joue son rôle de payeur.

#### **e)-. Le paiement de la dépense**

C'est l'acte par lequel l'Etat se libère de son créancier. Concrètement, il s'agit pour le comptable de remettre les fonds entre les mains du créancier. Le faisant, il joue son rôle de caissier.

#### **NOTA BENE**

Il convient de préciser que le circuit de la dépense publique reste marqué par un processus de modernisation. Celui-ci est matérialisé par l'introduction de l'outil informatique dans la chaîne de la dépense à travers deux progiciels intégrés, notamment le SIGFIP pour la partie administrative de la dépense et ASTER pour la partie comptable. Ces outils d'organisation contribuent à assurer la traçabilité de l'information et sa fluidité tout au long de la chaîne de la dépense publique. Ainsi, le comptable prend en charge les mandats de paiement dans le SIGFIP au moyen d'une validation électronique.

#### **2-. La procédure simplifiée ou procédure dérogatoire au droit commun**

Les dépenses soumises à la procédure dérogatoire sont celles qui sont payées sans ordonnancement préalable. Elles concernent les dépenses engagées et ordonnancées de manière concomitante.

Il s'agit essentiellement des régies d'avance, des avances de trésorerie, des remboursements de bon du trésor, des annulations, reversements et restitutions, des dépenses consécutives à des jugements et condamnation non susceptibles de recours, les pertes de change, de certains prélèvements d'office effectués sur les comptes de disponibilité du trésor.

#### **3-. La déchéance quadriennale**

La déchéance ou prescription quadriennale est une règle de comptabilité publique qui vise à proscrire au profit des personnes morales de droit public les créances non payées dans un délai de quatre ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis (art. 73 de LOLF). Cependant, il reste aménagé au profit des créanciers de l'administration, des

mécanismes d'interruption de ce délai de prescription afin de lui permettre de faire valoir leurs demandes ou leurs réclamations dès lors qu'elles ont trait au fait générateur, à l'existence, au montant ou au paiement de la créance qu'ils estiment détenir contre l'administration. C'est le cas, par exemples, lorsqu'il y a émission de moyen de règlement ; lorsqu'une communication est écrite par une administration intéressée et qu'elle a trait au fait générateur, à l'existence, au montant ou au paiement de la créance...

## **B. Les procédures d'exécution des recettes publiques**

### **1-La procédure de droit commun**

#### **a) -. La constatation des droits**

C'est l'opération qui consiste à vérifier l'existence de droits de créance au profit de l'Etat. Ce constat résulte d'un acte-condition qui est la loi fiscale et la loi de finances. Cet acte-condition en lui seul n'est pas suffisant. Bien plus, il faut un fait générateur de la créance qui varie en fonction de la diversité des créances de l'Etat. Par exemple, en matière fiscale, ce fait générateur peut être le constat des revenus imposables sur la base des déclarations des revenus des contribuables. Cette opération a pour objet d'identifier et d'évaluer la matière imposable.

#### **b) -. La liquidation**

La liquidation est l'opération qui consiste à calculer le montant de la créance des redevables et à indiquer les bases sur lesquelles l'opération a été effectuée.

#### **c)-. L'ordonnancement**

C'est l'ordre donné par l'ordonnateur au comptable public de procéder au recouvrement d'une recette. Il convient de préciser que Toute créance constatée et liquidée fait l'objet d'un titre de perception ou d'un ordre de recette émis par l'ordonnateur du budget concerné qui en a seul l'initiative.

Pour les impôts directs, le rôle nominatif constitue en principe un titre de perception. Mais, pour les impôts indirects la liquidation vaut titre de perception.

#### **d)-. Le recouvrement**

Cette opération est précédée de la prise en charge qui consiste pour le comptable public à enregistrer les recettes dans les écritures comptables. L'étape du recouvrement, à proprement parlé, consiste pour le comptable public à encaisser, percevoir les recettes dues par les redevables de l'Etat.

## **2-. Les procédures simplifiées**

Elles s'appliquent à des catégories de recettes bien précises. Il s'agit des recettes non définitives (avances, acomptes sur travaux) qui peuvent être encaissés sans liquidation. D'autres recettes peuvent être encaissées sans ordre de recette dans la mesure où elles ont été établies directement par le contribuable : par exemple, la TVA.

Il y a aussi le cas des régies de recettes dans lesquelles un régisseur exerce toutes les opérations d'exécution des recettes, y compris le recouvrement. Mais, cela se fait sous le contrôle d'un comptable.

S'agissant des recettes non fiscales, l'ordonnateur détermine le service rendu à l'utilisateur, en calcule le montant et émet un ordre de recette. Puis, le comptable exécute cet ordre de recette.

## **Section II- L'exécution financière de la loi de finances par la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité publique**

Le Trésor public désigne tantôt l'ensemble des moyens financiers dont dispose un Etat, tantôt l'administration en charge de ces ressources. Pris sous cet angle, le Trésor est l'organe chargé de l'exécution financière des lois de finances. C'est une direction générale du ministère en charge du budget. Il est par conséquent dépourvu de la personnalité juridique.

### **Paragraphe 1- L'organisation de la DGTCP**

La DGTCP est placée sous l'autorité d'un Directeur Général. Ce dernier est nommé par décret pris en Conseil des Ministres. Il a rang de Directeur Général d'Administration Centrale.

Il est secondé, dans l'exécution de ses fonctions, par deux Directeurs Généraux Adjointes nommés, eux aussi, par décret pris en Conseil des ministres. Ces derniers ont rang de Directeur Général Adjoint d'administration centrale.

Outre la Direction générale, le Trésor public comprend :

- une Inspection Générale ;
- des Directions Centrales ;
- des Postes Comptables Généraux,
- des Postes Comptables Supérieurs Déconcentrés ;
- des Postes Comptables Subordonnés Déconcentrés.

### **Paragraphe 2-. Les missions de la DGTCP**

Le Trésor public est investi de trois missions. Il est à la fois caissier de l'Etat, instrument de l'Etat banquier et gestionnaire des emprunts.

#### **A. Le Trésor public, caissier de l'Etat**

Le Trésor public a, de tout temps, joué le rôle de caissier pour le compte de l'Etat. A ce titre, il lui revient de procéder au recouvrement des recettes et au paiement des dépenses publiques dans l'exécution de la loi de finances. Dans l'exercice de cette mission, il est responsable des mouvements de fonds. Il doit veiller à la gestion équilibrée des liquidités disponibles dans l'espace et dans le temps afin qu'il n'y ait pas de rupture. Pour faciliter les mouvements de fonds dans l'espace, les transferts de liquidités sont réalisés par l'intermédiaire du réseau bancaire.

#### **B-. Le Trésor public, instrument de l'Etat banquier**

Le Trésor public joue pour le compte de l'Etat le rôle d'un établissement bancaire. En tant que tel, il accorde des prêts et des avances aux organismes publics, peut se porter garant pour le compte de ces mêmes organismes, peut, pour terminer, prendre des participations au capital de certaines entreprises pour le compte de l'Etat.

#### **C-. Le Trésor public, gestionnaire des emprunts**

En tant que gestionnaire des emprunts, le Trésor public tient les statistiques relatives à la dette publique et gère les emprunts contractés pour le compte de l'Etat et des organismes publics.

## CHAPITRE II

### LE CONTROLE DE L'EXECUTION DU BUDGET

L'exécution du budget est soumise à divers contrôles qui sont exercés par différents organes. Certains de ces contrôles sont internes à l'Administration, tandis que les autres lui sont extérieurs.

#### **Section I- Le contrôle interne à l'administration**

Plusieurs organes exercent le contrôle interne à l'administration. Citons entre autres : l'Inspection Générale d'Etat ; l'Inspection Générale des Finances ; l'Inspection Générale des services fiscaux, l'Inspection Générale de la Douane, l'Inspection Générale du Trésor, la Haute autorité pour la bonne gouvernance.

Toutefois, dans le cadre de ce cours, nous limiterons notre champ d'étude au contrôle du contrôleur financier et à celui du comptable public.

#### **Paragraphe 1- Le contrôle du contrôleur financier**

##### **A-** Le statut du contrôleur financier

Les contrôleurs financiers (de même que les contrôleurs budgétaires) exercent leurs missions sous l'autorité du Ministre en charge du budget. Ils sont placés, dans l'exercice de leurs missions, auprès des institutions constitutionnelles, des services centraux et déconcentrés des ministères, des projets cofinancés, des représentations de l'Etat à l'extérieur et des collectivités territoriales. Le contrôleur budgétaire lui, exerce son contrôle sur les opérations budgétaires des Etablissements publics nationaux.

##### **B-** L'étendue des missions du contrôleur financier

Les missions assignées aux contrôleurs financiers sont perceptibles au travers du décret n° 2019-222 du 13 mars 2019 portant modalités de mise en œuvre des contrôles financier et budgétaire des institutions, des Administrations Publiques, des Etablissements Publics Nationaux et des collectivités territoriales.

##### **1-** Le contrôle des opérations budgétaires

###### ➤ **Le contrôle a priori**

## ✓ Le contrôle a priori des actes d'engagement

Avant l'engagement de la dépense, le contrôleur financier dispose de huit jours pour contrôler la régularité des engagements du point de vue :

-du respect de la législation et de la réglementation en vigueur : il appartient au contrôleur financier de s'assurer que la dépense est conforme à la législation et à la réglementation en vigueur. Tout manquement à la loi et aux règlements doit entraîner un rejet motivé de la demande d'engagement ;

-de l'imputation de la dépense : chaque projet d'engagement doit obligatoirement mentionner, par référence à la nomenclature matricielle de la loi de finances : le programme concerné ; l'action, l'activité et la nature de la dépense. Le devoir du contrôleur financier s'est de s'assurer que ces imputations correspondent à l'objet de la dépense envisagée ;

-de la disponibilité des crédits : le contrôleur financier doit s'assurer que le montant du projet d'engagement n'excède pas celui des autorisations d'engagement préalablement affectées par le Responsable d'Unité Opérationnelle à l'opération budgétaire concernée.

-de l'exactitude de l'évaluation : le coût réel de la dépense ne doit pas être minoré ou majoré volontairement. C'est pourquoi le contrôle financier reçoit, pour vérification, toutes les pièces justificatives prévues par les textes ;

-de l'impact sur les finances publiques : le contrôleur financier évalue toutes les répercussions, directes ou indirectes, immédiates ou futures, que le visa d'une proposition d'engagement pourrait entraîner sur les finances publiques.

-de l'utilité de la dépense : le contrôleur financier vérifie l'utilité de la dépense à travers : la mission du service bénéficiaire de la dépense, la qualité de l'objet de la commande, la quantité ou le caractère répétitif des livraisons pour le même service. Il convient de préciser qu'il est interdit au contrôleur financier d'émettre un jugement sur l'opportunité de la dépense.

A l'issue de ce contrôle, le contrôleur financier peut adopter trois attitudes :

- \* Si le dossier comporte des irrégularités, il le rejette et édicte les motifs du rejet ;
- \* S'il a besoin d'un complément d'information pour mieux apprécier le projet de dépense, il diffère son visa et en édicte les motifs ;

\*Si le contrôle est concluant, le contrôleur financier vise le dossier physique et électronique, il édite un bordereau de transmission et retourne le dossier physique à l'ordonnateur délégué.

Il convient de préciser que la loi prévoit la possibilité d'alléger ce contrôle. Il ressort des dispositions de l'article 32 et suivant du décret précité que le contrôleur financier peut adapter les modalités de mise en œuvre des contrôles au regard de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne préalablement mis en œuvre par l'ordonnateur. Dans cette perspective, il peut dispenser certains engagements du visa préalable et réduire ainsi les délais de traitement de certaines dépenses.

#### ✓ **Le contrôle a priori des actes à l'ordonnancement**

L'ordre de paiement, le mandat de paiement ou la délégation de crédits ne peut être présenté à la signature de l'ordonnateur qu'après avoir été soumis au visa préalable du contrôleur financier. Le non-respect de cette procédure a pour conséquence de rendre ces différents actes nuls et de nul effet.

Le contrôleur financier peut, à l'issue du contrôle, rejeter ou différer l'ordre de paiement. Sa décision doit être écrite et motivée. En cas de désaccord permanent entre l'ordonnateur et le contrôleur financier, le premier cité a la latitude de saisir le ministre en charge du budget.

#### ➤ **Le contrôle a posteriori des opérations budgétaires**

##### ✓ **Le contrôle a posteriori en cas d'allègement du contrôle a priori des actes de dépense**

Ce contrôle consiste à vérifier la régularité des dépenses déjà exécutées, de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne mis en œuvre par l'ordonnateur. Ce contrôle vise à s'assurer que le recentrage des contrôles a priori ne s'accompagne pas de dérive dans la gestion des actes dispensés de contrôle. Ce contrôle s'effectue sur les pièces et sur les dépenses payées.

##### ✓ **Le contrôle a posteriori pour l'évaluation de la performance**

Ce contrôle consiste pour le contrôleur financier à donner des avis sur la performance des programmes. C'est pourquoi, il apprécie a posteriori les résultats et

les performances des programmes, au regard des objectifs fixés, des moyens utilisés et de l'organisation des services de l'ordonnateur. Cet examen se fait sur la base des projets annuels de performance et des rapports annuels de performance qui lui sont transmis par les ordonnateurs.

#### ✓ **Le contrôle a posteriori du patrimoine de l'Etat**

Le contrôleur financier collecte et transmet périodiquement les informations et données relatives aux biens corporels et incorporels au Ministre chargé de la comptabilité des matières par voie hiérarchique.

Il a également une mission de contrôle a posteriori de l'existence et de la conservation des biens corporels et incorporels confiés au service utilisateur.

## **2-. Le contrôle de l'élaboration et de la programmation budgétaire**

Avec l'entrée en vigueur du décret précité, on note une extension du champ d'application du contrôle du contrôleur financier. En plus de contrôler l'exécution du budget, il participe à l'évaluation de la performance des programmes par le contrôle de l'élaboration et de la programmation en vue d'apprécier leur soutenabilité.

### ➤ **Au niveau des ministères, des Etablissements publics nationaux et des collectivités territoriales sous budget-programme**

Il convient de rappeler que les budgets des programmes sont des crédits repartis entre les programmes d'un même ministère. La programmation des crédits pour chaque est faite l'ordonnateur et transmise au contrôleur financier ou budgétaire qui émet un avis motivé sur le caractère soutenable du projet de budget, en vue des conférences budgétaires. L'avis du contrôleur financier porte sur plusieurs éléments notamment :

-la conformité de la stratégie ministérielle à la stratégie gouvernementale ;

-la couverture des dépenses obligatoires, à savoir celles pour lesquelles le service fait a été certifié au cours de l'exercice précédent et dont le paiement n'est pas intervenu ;

- la couverture des dépenses inéluctables, à savoir les restes à payer à échoir au cours de l'exercice, la rémunération du personnel en fonction, les dépenses liées à la mise en œuvre des lois, règlements et accords internationaux ainsi que celles strictement nécessaires à la continuité de l'activité des services ;
- la cohérence entre le montant des crédits inscrits dans le document de répartition initiale des crédits et emplois et la programmation ;
- les conséquences budgétaires de cette programmation sur les années ultérieures ;
- la couverture en crédits de la totalité des services ministériels ;
- la valorisation des reports de crédits en autorisation d'engagement et crédit de paiement.

➤ **Au niveau des institutions constitutionnelles en dotations**

Les dotations regroupent un ensemble de crédits globalisés destinés à couvrir les dépenses spécifiques auxquelles ne peuvent être directement associés des objectifs de politiques publiques ou des critères de performance. La programmation des dotations qui est faite par l'ordonnateur est par la suite transmise au contrôleur financier qui émet un avis motivé sur le caractère soutenable du projet. Son avis porte sur :

- la couverture des dépenses obligatoires et inéluctables ;
- la cohérence entre le montant des crédits inscrits dans le document de répartition initiale des crédits et emplois et la programmation ;
- les conséquences budgétaires de cette programmation sur les années ultérieures.

**3-. Au niveau des collectivités territoriales**

L'ordonnateur de la collectivité soumet le projet de programme triennal et le projet de budget de la collectivité à l'avis du contrôleur financier avant l'adoption par le Conseil de la collectivité. L'avis du contrôleur financier porte sur :

- les compétences de la collectivité ;

- la capacité financière ;
- les conséquences budgétaires de la programmation sur les années ultérieures ;
- l'appréciation de la prise en compte des résultats des gestions antérieures ;
- la gestion de la dette ;
- la conformité des investissements prévus au budget avec ceux de la première année du programme triennal ;
- la soutenabilité du budget ;
- la couverture des dépenses obligatoires et inéluctables ;
- la cohérence entre l'effectif organique et l'effectif budgétisé.

#### **4-. Les autres aspects du contrôle**

Le contrôle porte également sur la programmation budgétaire initiale élaboré par le Responsable de programme. Cette programmation concerne la répartition des crédits budgétaires pour l'exécution du budget de l'année N + 1 préparé au cours de l'année N. Ce document est transmis au contrôleur financier pour avis.

Le contrôle touche également le document prévisionnel de gestion de plafonds d'emplois et des crédits de personnel. Ce document programme l'exécution des salaires, des accessoires de salaires, des émoluments ou tout autre avantage, des charges sociales et des mesures nouvelles. Il est établi, en début d'année, par le Responsable de Budget Opérationnel de Programme, en liaison avec le Responsable de la Fonction Financière Ministérielle, les Responsables de Programmes et les Responsables de la gestion des ressources humaines. Une fois élaboré, ce document est transmis au Contrôleur financier pour avis, sauf dérogation accordée par celui-ci.

Le contrôle concerne, enfin, les Budgets Opérationnels de programme. Ce document regroupe les crédits d'un programme mis à la disposition d'un Responsable identifié pour un périmètre ou un territoire donné. Les objectifs du Budget Opérationnel de programme sont définis par déclinaison du programme. Le document est établi par le Responsable du Budget Opérationnel de Programme, selon les

orientations du Responsable de Programme. Puis transmis au contrôleur financier pour avis.

## **5- Les missions du contrôleur financier en dehors du contrôle**

### **➤ La mission de conseil du contrôleur financier**

Le contrôleur financier étant chargé de contrôler l'utilité de la dépense et son coût peut donner au ministre son avis sur l'opportunité de la dépense et proposer des mesures susceptibles d'améliorer la gestion du service. Il donne également son avis sur le projet de budget du ministère. De ce point de vue, il apparaît comme le « consultant » ou « l'avocat », et non le « censeur » du ministre dépensier devant le Ministre des Finances.

### **➤ La mission d'information du contrôleur financier**

Le contrôleur financier informe le Ministre des conditions dans lesquelles s'effectue la gestion financière de son département. Il lui suggère des mesures utiles afin d'améliorer cette gestion.

## **C-. La responsabilité du contrôleur financier**

Le contrôleur financier encourt les mêmes sanctions que l'ordonnateur. On peut engager sa responsabilité disciplinaire, pénale ou civile, sans préjudice des sanctions qui peuvent lui être infligées par le juge financier à raison de leur faute de gestion.

### **Paragraphe 2-Le contrôle du comptable public**

Avant le paiement de la dépense, le comptable devra, au préalable, effectuer un contrôle. Ce contrôle doit porter sur :

- l'imputation budgétaire de la dépense
- la disponibilité des crédits
- la qualité de l'ordonnateur
- la validité de la créance
- la certification du service fait
- le visa du contrôleur financier et de l'ordonnateur
- l'opposition ou non au paiement
- le caractère libératoire du règlement

-l'application des règles en vigueur

Si le Comptable relève des irrégularités, il rejette le dossier et en notifie les motifs à l'ordonnateur délégué. La procédure est interrompue et l'ordonnancement est à reprendre. Si le Comptable a besoin d'un complément d'informations pour la prise en charge, il diffère son visa et en notifie les motifs à l'ordonnateur délégué. Si le contrôle est concluant, le Comptable vise électroniquement le mandat, signe le mandat papier, édite une fiche d'écriture des mandats pris en charge. En cas de désaccord persistant entre l'ordonnateur et le comptable public, le dossier est présenté devant le ministre chargé des finances.

Si, malgré ce rejet, le ministre chargé des finances donne ordre au comptable public, par écrit, d'effectuer le paiement, et si le rejet n'est pas motivé que par l'omission ou l'irrégulier des pièces, le comptable public procède au paiement sans autre délai.

## **Section 2- Le contrôle externe à l'administration**

### **Paragraphe 1- Le contrôle de la Cour des Comptes**

Le contrôle de la Cour des Comptes est prévu aux articles 84, 85, 86, et 87 de la loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances. Cette institution exerce trois types de contrôles.

#### **A-** Le contrôle juridictionnel de la Cour des comptes

Dans l'exercice de ses attributions juridictionnelles, la Cour des Comptes juge les comptes des comptables publics, les gestions de fait, et les fautes de gestion.

##### **1-** Le jugement des comptes

La Cour des Comptes juge les comptes et non les comptables. Cela signifie qu'elle apprécie objectivement la régularité des paiements, l'accord entre les documents produits et les écritures comptables, le respect des prescriptions légales. Autrement dit, elle n'est pas autorisée à prendre en considération le comportement personnel du comptable public qui peut ainsi être mis en débet, même s'il n'a pas connu ou pu empêcher l'irrégularité.

Le contrôle effectué par la Cour des comptes porte sur trois éléments :

\* *La forme du compte de gestion* : A ce titre, le conseiller vérificateur procède essentiellement à un examen de la régularité formelle du compte de gestion produit (balance d'entrée, développement des recettes et des dépenses des comptes hors budget, déclaration d'affirmation de sincérité du compte signé pour le comptable et l'ordonnateur...)

\* *La régularité sur chiffre du compte* : Ici, le contrôle porte sur l'équilibre de la balance d'entrée, de la régularité des opérations de prise en charge, des opérations de résultat, de l'état des restes à payer et des restes à recouvrer.

\* *La régularité budgétaire du compte* : Le conseiller vérifie ici, l'application effective des règles budgétaires relatives à l'élaboration et à l'exécution du budget notamment, la disponibilité des crédits et le bon établissement des ordres de recettes.

Lorsque la Cour constate des irrégularités, elle enjoint au comptable par le prononcé d'une injonction d'apporter la preuve de la rectification desdites irrégularités ou de produire des justifications complémentaires. Cette injonction constitue un arrêt provisoire qui assure la contradiction des débats. Le comptable public dispose d'un délai de deux mois, pour y répondre. Deux hypothèses sont envisageables.

\* Si le comptable public a satisfait aux injonctions formulées ou produit toutes justifications reconnues valables, la Cour des Comptes rend un arrêt de décharge.

\* Si par contre les réponses produites ne sont pas jugées satisfaisantes, la Cour confirme sa décision par un arrêt définitif, qui peut être soit un arrêt de débet soit un arrêt d'avance.

*L'arrêt de débet ou de mise en débet* est pris lorsque le compte de gestion comporte un excès de dépense (injustifiée) ou une insuffisance de recette (due par exemple à la négligence du comptable) et condamne le comptable public au paiement des sommes manquantes.

*L'arrêt d'avance* est établi exceptionnellement lorsque le compte retrace à tort des recettes (excès de recette) ou ne mentionne pas des dépenses (insuffisance de dépenses).

Par ailleurs, si le comptable quitte ses fonctions, avec à l'appui une gestion jugée correcte, la Cour des comptes rend un *arrêt de quitus*. Celui-ci autorise le

remboursement de la caution du comptable, ordonne mainlevée et radiation des oppositions et inscriptions hypothécaires mises sur ses biens à raison de sa gestion.

## **2-. La gestion de fait**

Il y a gestion de fait lorsqu'une personne sans autorisation légale s'ingère dans le maniement des deniers publics ou privés alors que ceux-ci auraient dû être encaissés ou conservés par des comptables patents. La gestion de fait peut-être aussi constituée au seul fait de la détention sans utilisation des deniers publics. La jurisprudence considère même qu'on peut être déclaré coupable de gestion de fait sans qu'on ait soi-même disposé de deniers. Il en est ainsi de ceux qui n'ont fait qu'aider la gestion illicite en accomplissant des actes propres à leur assurer une commission (c'est le cas du bénéficiaire d'un mandat fictif ou de prestations imaginaires).

Le comptable de fait encourt, en principe, la même responsabilité que le comptable public. De même, sa responsabilité pénale peut être engagée. Une amende pour gestion de fait dont le montant équivaut au montant des sommes indûment maniées peut lui être infligée.

## **3-. Les fautes de gestion**

Seuls les ordonnateurs peuvent commettre des fautes de gestion. La sanction pour faute de gestion est une amende dont le montant varie selon la nature et la gravité de la faute. Le montant minimum de l'amende ne peut être inférieur à 20.000 FCFA. Le montant maximum pourrait atteindre le montant du traitement ou salaire brut annuel à la date de l'irrégularité ou de l'infraction.

## **B-. Le contrôle administratif de la Cour des Comptes**

Le contrôle administratif apparaît comme un contrôle de la qualité de la gestion des ordonnateurs des collectivités publiques, des entreprises publiques et des organismes de prévoyance sociale et une assistance aux pouvoirs publics. Il s'exerce à travers le contrôle de la gestion des fonds publics (1), et de l'assistance aux pouvoirs publics (2).

### **1-. Le contrôle de gestion des fonds publics**

Il consiste à vérifier la régularité des opérations financières et le bon emploi des crédits, fonds et valeurs ; c'est-à-dire que la Cour doit s'assurer de l'utilisation

rationnelle et efficiente des moyens humains, matériels et financiers par rapport aux objectifs économiques que l'entité contrôlée s'était fixée d'atteindre.

En cas d'irrégularité constatée, la Cour peut établir des référés, c'est-à-dire des actes par lesquels elle demande des explications à l'auteur de l'irrégularité. Ce dernier est tenu d'y répondre dans un délai de trois mois. Faute de réponse satisfaisante, le Président de la Cour peut avertir le Président de la République et demander qu'une action disciplinaire soit engagée contre les auteurs de fautes ou négligences ayant compromis les intérêts financiers de l'Etat ou des organismes contrôlés.

## **2-. L'assistance aux pouvoirs publics**

Elle se manifeste par l'établissement d'un rapport sur l'exécution des lois de finances que la Cour des Comptes doit présenter au chef de l'Etat, communiquer au Parlement et faire publier au journal officiel.

### **C-. La certification des comptes par la Cour des Comptes**

La certification est le nouveau type de contrôle dévolu à la Cour des Comptes par la loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances. C'est un contrôle a posteriori qui consiste pour la Cour des comptes à attester l'exactitude des écritures comptables. Il faut néanmoins préciser qu'elle ne porte que sur la régularité des opérations comptables et non sur l'opportunité des décisions qui ont engendré ces opérations.

Le rapport de certification des comptes s'adresse directement au Parlement qui a autorisé les engagements financiers de l'Etat. A l'effet de l'éclairer sur le contrôle a posteriori de l'exécution du budget.

### **Paragraphe 2-. Le contrôle du parlement**

#### **A-. Le contrôle en cours d'exécution du budget**

Le contrôle en cours d'exécution consiste pour le ministre des Finances à transmettre trimestriellement aux Commissions des Affaires Economiques et Financières du Parlement, à titre d'information, des rapports sur l'exécution du budget et l'application du texte de la loi de finances. Il ne s'agit pas de rapports confidentiels, puisque la loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances

précise qu'ils soient mis à disposition du public. L'intérêt de la diffusion de ces rapports est la recherche de la transparence dans la gestion des deniers publics.

Dans le souci d'être davantage informé, les parlementaires peuvent procéder à des investigations sur place ou à l'audition des ministres. Cela ne saurait leur être refusé. Ils peuvent même demander à la Cour des comptes d'entreprendre des enquêtes nécessaires à leur information.

### **B-. Le contrôle après l'exécution du budget**

En application de l'article 118 de la Constitution du 08 novembre 2016 qui prévoit que « le projet de loi de règlement doit être déposé au Parlement un an au plus tard après l'exécution du budget », celui-ci exerce un contrôle a posteriori sur l'exécution du budget.

Le projet de loi de règlement qui est soumis au Parlement doit être accompagné du rapport de la Cour des comptes certifiant les comptes et du rapport sur les résultats généraux de l'exécution du budget et des opérations du budget.

L'analyse de ces documents s'achève par le vote de la loi de règlement qui constate le montant définitif des encaissements de recettes et des règlements de dépenses se rapportant à chaque exercice, annule les crédits sans emploi, et autorise le transfert du résultat de l'exercice.