CEMAC

GUIDE DIDACTIQUE DE LA DIRECTIVE n°02/11 – UEAC – 190 - CM - 22 RELATIVE AU REGLEMENT GENERAL DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

PNUD
Au service des peuples et des nations
LE PÔLE Stratégies de développement et finances publiques
THE WORLD BANK
FONDS MONETAIRE INTERNATIONAL
UNION EUROPÉENNE
AFRITAC Centre

SOMMAIRE

Introduction 4

I. Présentation de la Directive n° 02/11 – UEAC – 190 – CM – 22 relative au Règlement Général de la Comptabilité Publique..... 6

II. Présentation par article de la Directive n° 02/11 – UEAC – 190 – CM – 22 relative au Règlement Général de la Comptabilité Publique 14

Articles introductifs (art. 1 et 2) 15

Première partie :
Définitions et principes fondamentaux (art. 3 à 7) 18

Deuxième partie :
Etat 25

Titre I : Ordonnateurs et comptables (art. 8 à 33) 25

Titre II : Opérations d'exécution du budget (art. 34 à 70) 73

Titre III : De la comptabilité de l'Etat (art. 71 à 82) 126

Titre IV : Du contrôle de l'exécution du budget (art. 83 à 93) 146

Troisième partie :
Etablissements publics nationaux à caractère administratif (art. 94 à 110) 161

Quatrième partie :
Dispositions transitoires et finales (art. 111 à 114) 172
Annexe typologie des comptables 178

INTRODUCTION

Le Conseil des Ministres de la CEMAC avait adopté en 2008 cinq Directives visant à améliorer le cadre communautaire de la gestion des finances publiques au sein de la Communauté. Ce dispositif a rapidement fait apparaître des insuffisances essentiellement liées aux besoins ressentis par les Etats membres d'introduire davantage de transparence dans leur gestion financière et de disposer des instruments de gestion financière qui répondent aux meilleurs standards internationaux.

Dés le mois d'octobre 2010, le Conseil des Ministres de la CEMAC mettait en place un Comité d'Experts en gestion des finances publiques à qui il confiait la mission de revoir ces Directives au regard des nouvelles exigences de transparence de la nécessité pour les Etats de disposer des instruments de gestion les plus modernes et adaptés à leur situation.

Ce Comité d'Experts rendit compte dés le début de l'année 2011 de ses travaux sous la forme de propositions de nouvelles Directives en ligne avec les demandes formulées.

Après avoir requis l'avis du Comité Inter - Etats, la Commission de la CEMAC était en mesure de proposer au Conseil des Ministres un nouveau dispositif de Directives répondant aux critères fixés.

Le Conseil des Ministres de la CEMAC, en sa séance du 19 décembre 2011, a adopté ce nouveau dispositif qui comprend les directives suivantes :

- la Directive n° 01/11 – UEAC – 190 – CM – 22 relative aux Lois de Finances ;
- la Directive n° 02/11 – UEAC – 190 – CM – 22 relative au Règlement Général de la Comptabilité Publique ;
- la Directive n° 03/11 – UEAC – 195 – CM – 22 relative au Plan comptable de l'Etat ;
- la Directive n° 04/11 – UEAC – 190 – CM – 22 relative à la Nomenclature Budgétaire de l'Etat ;

- la Directive n° 05/11 – UEAC – 190 – CM – 22 relative au Tableau des opérations financières de l'Etat ;
- la Directive n° 06/11 – UEAC – 190 – CM – 22 relative au Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques.

Ces Directives, dont l'entrée en vigueur est immédiate, devront être transposées dans le système juridique interne des Etats membres dans un délai de vingt-quatre mois, certaines dispositions particulières pouvant être transposées dans un délai prolongé jusqu'à huit ou dix ans.

Pour mettre en oeuvre ces transpositions, la Commission de CEMAC dispose d'un plan d'action de mise en oeuvre de ces Directives afin d'assurer leur bonne diffusion et une appropriation correcte dans les cadres légaux et réglementaires de chaque Etat membre.

Ce plan d'action s'articule en plusieurs composantes :

1. communication et dissémination ;
2. formation ;
3. transposition des directives dans les droits nationaux ;
4. suivi/évaluation de la transposition des directives ;
5. adaptation et renforcement des systèmes d'information ;
6. mise en oeuvre des réformes des finances publiques.

Le présent guide didactique, qui concerne particulièrement la Directive n° 02/11 – UEAC – 190 – CM – 22 relative au Règlement Général de la Comptabilité Publique, s'inscrit dans le cadre de ce plan d'action. Il a pour objet de permettre l'appropriation des concepts nouveaux présents dans cette Directive, d'aider à sa transposition dans les droits nationaux et de faciliter sa mise en oeuvre.

Dans le cas où certains éléments du guide induiraient des interprétations diverses, il conviendrait de se référer aux dispositions de la Directive, qui restent prédominantes, et au besoin de recourir à l'arbitrage de la CEMAC.

I. Présentation générale de la Directive n° 02/11 – UEAC – 190 – CM – 22 relative au Règlement Général de la Comptabilité Publique

Cette présentation générale est destinée à faire connaître le contexte d'adoption de cette Directive, ses objectifs et sa structure particulière, mais aussi de présenter les ambitions de la réforme de la comptabilité publique qu'elle cherche à mettre en oeuvre.

A. Contexte d'adoption

Le présent guide didactique de cette nouvelle Directive 02/11 – UEAC – 190 – CM - 22 relative au Règlement Général de la Comptabilité Publique s'inscrit dans le cadre de la mise en oeuvre de la Directive 01/11 – UEAC – 190 – CM - 22 relative aux Lois de Finances. Il convient donc de se reporter au guide didactique de cette dernière Directive, qui rappelle le contexte général qui a présidé à l'élaboration et l'adoption de nouveaux instruments de gestion des finances publiques au sein des six Etats membres de la CEMAC.

Ce contexte général s'applique naturellement à la Directive 02/11 relative au Règlement Général de la Comptabilité Publique, à l'exception des délais de transposition dans les droits nationaux figurant dans ses dispositions finales.

En principe, comme pour les autres Directives, la transposition de la Directive 02/11 est prévue pour le 1er janvier 2014 au plus tard. Mais, compte tenu de la complexité de la mise en oeuvre de certains nouveaux dispositifs comptables, deux autres dates d'application ont été prévues :

- pour le 1er janvier 2022 : l'application intégrale des dispositions portant sur :

1. la déconcentration du pouvoir de l'ordonnateur principal prévue à l'article 9 de cette Directive ;
2. l'élargissement progressif de la fonction comptable du Trésor au ministère sectoriel suivant l'article 76 de cette Directive ;
3. l'application intégrale des règles et procédures découlant du principe de la constatation des droits et obligations régissant la comptabilité générale telle que définie à l'article 77 de cette Directive

4. la mise en oeuvre d'une comptabilité d'analyse des coûts (article 72) ;
5. le rapport des Cours des Comptes sur la certification des états financiers et la modulation des contrôles (articles 78 et 86).

- pour le 1er janvier 2024 : la Directive 02/11 autorise les Etats membres à disposer d'un délai supplémentaire de deux ans pour mettre en oeuvre le point 3 ci-dessus relatif à l'application intégrale des règles et procédures découlant du principe de la constatation des droits et obligations régissant la comptabilité générale, définie en son article 77.

Les dates des 1er janvier 2022 et 2024 constituent des dates limites, c'est-à-dire qu'un Etat membre peut parfaitement prendre l'initiative de mettre en oeuvre ces dispositions avant leur survenance.

Ces dates, qui pourraient paraître relativement éloignées, permettront aux Etats membres de disposer de suffisamment de temps pour adapter leur cadre juridique

des finances publiques aux nouveaux standards de gestion internationaux. Au cours de cette phase transitoire, des actions d'appui, dans lesquelles s'inscrit totalement le présent guide didactique, sont élaborées pour accompagner les Etats dans la mise en oeuvre de la réforme de la comptabilité publique.

Enfin, il convient de rappeler que le Règlement Général de la Comptabilité Publique est par définition de nature réglementaire ; ses dispositions demeurent donc subordonnées aux lois de finances en conformité avec la hiérarchie des textes juridiques. En conséquence, en cas de différences dans leur rédaction, les dispositions de la Directive 01/11 relative aux Lois de Finances s'imposent sur celles de la Directive 02/11 relative au RGCP.

B. Objectifs et destination du présent guide

Le présent guide didactique est un élément constitutif du plan d'action de la CEMAC à la transposition des nouvelles Directives. De façon générale, il vise à présenter la Directive n°02/11 – UEAC – 190 – CM - 22 relative au Règlement Général de la Comptabilité Publique et à mettre ses dispositions dans la perspective plus générale de la réforme de la gestion des finances publiques au sein des pays membres de la zone.

Plus spécifiquement, ce guide vise à :

- assurer une information et une compréhension uniformes des professionnels de la sous-région aux concepts et innovations abordés par la nouvelle Directive ;
- faciliter la transposition et permettre aux administrations nationales d'anticiper les changements induits par la mise en oeuvre de la réforme ;
- fournir des indications techniques précises sur les innovations de la nouvelle Directive qui méritent, compte tenu de leur importance et de leur incidence, un éclairage particulier ;
- faciliter la formation des professionnels de la zone CEMAC qui auront à conduire et mettre en oeuvre les réformes budgétaires et comptables.

Ce guide s'adresse plus particulièrement aux autorités nationales qui interviennent dans les procédures budgétaires et financières de l'Etat

- Membres du Gouvernement ;
- Hautes Autorités responsables des institutions constitutionnelles ;
- Responsables des services financiers des ministères (ex : Directions des affaires financières ou communes) ;
- Responsables des services comptables centraux, déconcentrés et décentralisés ;
- Responsables des services et corps de contrôle (ex. : Cour des comptes, Inspections Générales, Contrôleurs financiers) ;

Directeurs d'administrations centrales et secrétaires généraux des ministères, chargés de la supervision des responsables de la tenue des comptes publics.

Ce guide s'adresse également aux intervenants externes à l'administration qui sont intéressés par la mise en oeuvre des réformes budgétaires dans la zone CEMAC :

Les Parlements et leur Commission des finances ;
La Commission de la CEMAC ;
Les partenaires techniques et financiers ;
Les formateurs en gestion des finances publiques ;
Les différentes organisations de la société civile.

C. Structure de la Directive 02/11 relative au Règlement Général de la Comptabilité Publique

Cette Directive n°02/11 se décompose en 114 articles dont les deux premiers introductifs déterminent son objet (art. 1er) et présentent sa structure (art. 2), puis suivent quatre parties ainsi réparties :

1) La Première partie fournit des définitions et indique les principes fondamentaux de mise en oeuvre des règles régissant la gestion financière et comptable publique (articles 3 à 7)
2) La Deuxième partie (art. 8 à 93) traite de la gestion financière de l'Etat en quatre titres :
- Le Titre I relatif aux ordonnateurs et comptables se décompose en deux chapitres traitant respectivement des ordonnateurs (art. 8 à 14) et des comptables (art. 15 à 33).

- Le Titre II relatif aux opérations d'exécution du budget est composé de quatre chapitres :

Chapitre 1er : les opérations de recettes (art. 34 à 47) ;
Chapitre 2 : les opérations de dépenses (art. 48 à 58) ;
Chapitre 3 : les opérations de trésorerie et de financement (art. 59 à 67) ;
Chapitre 4 : les justifications des opérations (art. 68 à 70).

- Le Titre III examine les règles relatives à la comptabilité de l'Etat réparties en deux chapitres :

Chapitre 1er : l'objet et la portée de la comptabilité de l'Etat (art. 71)

Chapitre 2 : le contenu de cette comptabilité (art. 72 à 82).

- Le Titre IV traite du contrôle de l'exécution du budget de l'Etat en deux chapitres :

Chapitre 1er : le contrôle (art. 83 à 90) ;

Chapitre 2 : le contrôle juridictionnel (art. 91 à 93).

3) La Troisième partie traite des règles de comptabilité publique applicables aux établissements publics nationaux à caractère administratif, présentées en quatre titres en ligne avec la structure générale de la partie précédente :

- Le Titre I relatif aux ordonnateurs et aux comptables (art. 94 à 96)

- Le Titre II organisant les opérations de recettes, de dépenses, de trésorerie et de financement, ainsi que leurs justifications (art. 97 à 104) :

- Le Titre III traitant des comptabilités budgétaire et générale (art. 105 à 109) ;

- Le Titre IV fixant les règles de contrôle (art. 110).

4) Enfin la Quatrième partie présente les dispositions transitoires et finales (art. 111 à 114) qui permettent une application progressive des réformes contenues dans cette Directive 02/11 relative à la Réglementation Générale de la Comptabilité Publique.

D. Les ambitions de la réforme de la comptabilité publique

Les réformes introduites par la Directive 02/11 relative au Règlement Général de la Comptabilité Publique sont nombreuses et importantes.

Elles couvrent les domaines suivants qui feront l'objet d'une analyse détaillée article par article au sein du présent guide et dans ses annexes :

• La déconcentration de la fonction d'ordonnateur principal, en matière de dépenses, à l'ensemble des ministres et hautes autorités responsables des institutions constitutionnelles (article 9) ;
les Directives initiales n'attribuaient cette fonction qu'au seul ministre des finances ;

• Le nouveau contexte des budgets de programme, introduit par la Directive 01/11 relative aux lois de finances, est aussi pris en compte dans la Directive 02/11 relative au Règlement Général de la Comptabilité Publique par les nouvelles missions confiées à l'ordonnateur (article 9 de cette Directive) et aux organes de contrôle interne a postériori (article 88) ; par ailleurs, cette Directive 02/11 permettra aussi, en application des dispositions du chapitre 2 « De la comptabilité budgétaire » du Titre III sur la comptabilité de l'Etat de la deuxième partie, la mise en place d'un suivi particulier de l'exécution des opérations budgétaires par programme, telles qu'elles figureront dans les lois de finances ;

• La possibilité de constituer un réseau des comptables des administrations financières différent de celui des comptables directs du Trésor, avec des comptables principaux et supérieurs, alors que les comptables des administrations financières étaient auparavant des comptables secondaires ;

• En matière de comptabilité de l'Etat :
1. L'intégration des opérations comptables dans la comptabilité économique nationale (article 71) ;
2. La comptabilisation des opérations sur la base des droits constatés (article 77) ;
3. L'institution d'une comptabilité analytique permettant de faire apparaître les éléments de coûts des actions engagées dans le cadre des programmes de mise en oeuvre des politiques publiques (article 82).

• L'institution d'une période complémentaire comptable d'un mois (article 74) ; cette période avait été fixée à deux mois par l'ancienne Directive;

• L'institution d'une responsabilité personnelle du contrôleur financier (article 90) ; un dispositif de responsabilité personnelle s'applique désormais à l'ordonnateur, au contrôleur financier et au comptable public ; seul ce dernier a toutefois à sa charge une responsabilité pécuniaire ;

• La référence aux normes internationales tant au niveau de la gestion budgétaire que comptable est faite tout au long de cette Directive 02/11 relative au Règlement Général de la Comptabilité Publique.

Les commentaires sur chacun de ces éléments de réforme sont présentés dans l'analyse par article ci-après. Compte tenu du caractère global et complémentaire des réformes introduites par les nouvelles Directives financières de la CEMAC adoptées le 19 décembre 2011, il conviendra aussi de se référer aux guides didactiques des autres Directives adoptées le 19 décembre 2011 relatives aux Lois de Finances ou au Plan comptable de l'Etat.

II. PRESENTATION PAR ARTICLE DE LA DIRECTIVE N° 02/11 – UEAC – 190 – CM – 22 RELATIVE AU REGLEMENT GENERAL DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

Article 1

La présente Directive détermine :
- Les principes généraux de la comptabilité publique applicables aux Etats membres de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale, aux collectivités territoriales décentralisées et aux établissements publics nationaux et locaux à caractère administratif respectifs ;
- Les règles spécifiques applicables à la comptabilité de l'Etat et des Etablissements publics à caractère administratif qui lui sont rattachés.

Les personnes morales visées au présent article sont, au titre de la présente directive, désignées sous le terme « organismes publics ».

Ce premier article vise tout d'abord à établir le contenu de cette Directive 02/11 : la détermination des principes généraux et les règles spécifiques applicables à la comptabilité publique, c'est-à-dire au domaine de la gestion financière publique.

Cet article fixe ensuite le champ d'application de ces principes généraux de la comptabilité publique et de ses règles spécifiques. Sont principalement couverts par les règles fondamentales qu'elle édicte : l'Etat et ses établissements publics qui lui sont rattachés.

A cette Directive se rattachent aussi les règles de gestion des collectivités territoriales (régions, provinces, départements, communes, etc., selon les appellations propres à chaque Etat), de leurs établissements publics à caractère administratif, bien que ces organes soient eux-mêmes régis par des textes qui leur sont propres ; la présente Directive requiert que ces textes spécifiques aux collectivités territoriales et à leurs établissements publics à caractère administratif se fondent sur les principes qu'elle énonce.

Ce rattachement de la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements constitue aussi une indication d'une plus grande souplesse dans la gestion de ces collectivités.

Cette orientation est en ligne avec les bonnes pratiques de la gestion publique décentralisée actuelle ; elle permettra aux collectivités de faire davantage preuve d'initiatives dans leur gestion tout en s'appuyant sur les principes fondamentaux définis dans cette Directive 02/11.

Il convient de rappeler que lorsqu'il s'agit de consolidation des comptes publics, les bonnes pratiques internationales rattachent aussi les organismes de sécurité sociale aux principes fondamentaux de la comptabilité publique édictés par cette Directive. La gestion de ces organismes de sécurité sociale qui évoluent dans le secteur public, peut être ainsi intégrée dans les comptes publics, et permettre la présentation de la situation générale de ce secteur.

Article 2

Les principes fondamentaux de la comptabilité publique sont fixés dans la première partie de la présente directive.

Les règles générales d'application de ces principes aux Etats membres de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale et à leurs établissements publics à caractère administratif respectifs sont fixées aux deuxième et troisième parties de la présente directive.

Les règles générales d'application de ces principes aux collectivités territoriales décentralisées et aux établissements publics qui leur sont rattachés, sont fixées par les textes nationaux les régissant. Elles doivent s'inspirer des principes généraux fixés dans la présente directive.

Cet article présente le plan général de la Directive 02/11 : celui-ci est formé de trois parties :

- la première partie fixe les principes fondamentaux de la comptabilité publique ;

- le seconde partie établit les règles de mises en oeuvre de ces principes à l'Etat ;
- la troisième partie établit ces mêmes règles pour les établissements publics à caractère administratif.

Une quatrième partie, non citée ici, traite des dispositions finales et transitoires qui organisent la mise en oeuvre progressive des réformes contenues dans cette Directive.

Par contre, le second alinéa de cet article renvoie la détermination des règles et principes de la comptabilité publique applicables aux collectivités territoriales décentralisées et à leurs établissements publics rattachés, aux textes les régissant à chaque niveau national. Mais cet alinéa précise in fine que ces règles et principes doivent s'inspirer des principes généraux édictés dans cette Directive.

Au plan du droit, l'inspiration des principes généraux fixés par cette Directive ne peut être considérée comme une obligation au sens juridique du terme, mais au plan pratique, comme le demande cet article, il n'en demeure pas moins que chaque Etat devra tout de même s'attacher à retranscrire ces principes dans les règles de gestion de ces collectivités territoriales décentralisées et de leurs établissements publics rattachés.

Première partie : Définitions et principes fondamentaux

Cette première partie de la Directive 02/11-UEAC-190-CM-22 édicte des définitions et des principes fondamentaux concernant tout aussi bien l'Etat et les collectivités décentralisées que leurs établissements publics à caractère administratif respectifs.

Article 3

Le budget est élaboré, arrêté, voté et exécuté conformément aux dispositions de la Directive relative aux lois de finances, au règlement général de la comptabilité publique, à la nomenclature budgétaire de l'Etat et au plan comptable de l'Etat.

Les comptes qui retracent les opérations budgétaires, de trésorerie et de financement sont arrêtés, approuvés et vérifiés dans les mêmes conditions.

Les deux alinéas de cet article sont destinés à faire apparaître comme un ensemble global et cohérent les règles énoncées dans les quatre Directives adoptées le 19 décembre 2011 par le Conseil des Ministres de l'UEAC et relatives aux lois de finances, au règlement général de la comptabilité publique, à la nomenclature budgétaire et au plan comptable de l'Etat. Il conviendra donc de se reporter à l'un ou à l'autre des textes en tant que de besoin.

Le second alinéa s'attache plus particulièrement aux opérations de clôture, d'approbation et de contrôle des comptes publics, qui seront examinées plus en détail dans les parties ci-après les concernant.

Article 4

Les opérations financières et comptables résultant de l'exécution des budgets des organismes publics incombent aux ordonnateurs, aux contrôleurs financiers et aux comptables publics.

Les opérations ci-dessus mentionnées concernent les recettes, les dépenses, la trésorerie et le financement. Elles sont retracées dans des comptabilités établies selon des normes internationales admises et soumises au contrôle des autorités qualifiées.

Les financements octroyés aux organismes publics par les bailleurs de fonds internationaux, Etats étrangers ou institutions financières internationales, sont, quels qu'en soient l'objet et la nature, des fonds publics soumis aux principes généraux définis par la directive relative aux lois de finances.

Cet article vise trois objets :

- son alinéa 1er détermine les personnes responsables de l'exécution budgétaire, et les limite à trois : l'ordonnateur, le contrôleur financier et le comptable public. Cet alinéa introduit une innovation importante : désormais le contrôleur financier est nommément désigné comme acteur responsable de l'exécution budgétaire ; jusqu'à présent, seuls l'ordonnateur et le comptable l'étaient. Cette nouvelle situation va naturellement entrainer un régime de responsabilité spécifique à la fonction de contrôleur financier, traité notamment dans la présente directive 02/11 à l'article 90 ci-après.

- L'alinéa 2 de cet article détaille le contenu des différentes opérations mentionnées à l'alinéa précédent : il s'agit des opérations de recettes, de dépenses, de trésorerie et de financement, toutes opérations qui feront l'objet d'un examen plus approfondi dans le titre II de la deuxième partie relative aux opérations financières et comptables de l'Etat.

Cet alinéa précise que toutes ces opérations se retrouvent dans des comptabilités qui doivent répondent aux standards internationalement reconnus et sont soumises aux contrôles « d'autorités qualifiées », c'est-à-dire celles qui ont reçu expressément, par la Constitution, la loi ou le règlement, le pouvoir d'opérer ces contrôles.

- Enfin, l'alinéa 3 de cet article 4 vise à rattacher les financements extérieurs reçus aux opérations budgétaires de droit commun ; il cherche ainsi à corriger des pratiques qui parfois parvenaient à soustraire les opérations résultant de ces financements extérieurs aux principes généraux de la comptabilité publique. En conséquence, ces financements extérieurs doivent, selon les termes de cet article 4, figurer au budget de l'Etat, leurs opérations d'exécution doivent être retracées dans la comptabilité de l'Etat et soumises aux contrôles par les autorités compétentes.

Exemple : une commune signe une convention de financement, approuvée par le ministre des finances, avec un bailleur de fonds international. Cette commune devra faire figurer dans son budget les fonds attendus résultant de cette convention. Puis, quand elle recevra ces fonds dans son compte bancaire ou postal, la commune devra enregistrer cette recette dans sa comptabilité ; elle devra aussi retracer dans cette même comptabilité les dépenses qu'elle sera amenée à faire en application de cette convention. Ces dépenses et recettes seront soumises aux différents contrôles administratifs, ainsi qu'aux contrôles externes.

Article 5

Les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable sont incompatibles. Les conjoints, les ascendants et les descendants des ordonnateurs ne peuvent être comptables des organismes publics auprès desquels ces ordonnateurs exercent leurs fonctions.

Ces incompatibilités peuvent être étendues par les réglementations nationales.

Cet article institue la règle de l'incompatibilité des fonctions d'ordonnateurs et de comptables. Cette règle est traditionnelle dans le au système francophone de gestion des finances publiques.

Il convient d'observer que cette règle d'incompatibilité n'est pas de mise en oeuvre générale : elle s'applique uniquement lorsqu'un lien de parenté existe entre les agents d'encadrement au sein d'un organisme. Par contre lorsqu'il s'agit d'organismes différents, un ordonnateur et un comptable public peuvent avoir des liens de parenté.

Compte tenu des particularités nationales, les Etats sont autorisés à étendre l'application de cette règle d'incompatibilité.

Exemples :
1. Un agent est proposé à la nomination d'ordonnateur de lignes du budget d'un ministère alors que son épouse est comptable public responsable du paiement des dépenses de ce ministère : il y a incompatibilité de fonctions ; cette nomination est impossible.

2. Un agent est ordonnateur en titre dans un ministère dont les lignes de crédits de dépenses sont payées par un poste comptable désigné du Trésor (la Paierie Générale du Trésor, par exemple). Sa femme, sa fille, son père et sa mère ne peuvent être nommés en qualité de comptable public responsable de ce poste du Trésor.

3. Une femme occupe les fonctions de comptable du Trésor responsable du paiement des dépenses d'un ou plusieurs ministères. Son mari, mais aussi son fils, sa fille, son père, sa mère ou les autres ascendants, ne peuvent en aucun cas être nommés dans les fonctions d'ordonnateur des dépenses des ministères concernés.

4. Un chef de poste comptable est chargé du paiement des dépenses d'une commune particulière. Son épouse assure les fonctions d'ordonnateur des dépenses d'un ministère, ou même d'une autre commune. Leurs deux fonctions sont compatibles.

Le principe est qu'en aucun cas, deux conjoints, leurs enfants, ou leurs pères et mères, grands-parents, n'exercent une fonction d'ordonnateur ou de comptable travaillant en relation, ensemble pour l'exécution des opérations financières de l'Etat, des collectivités décentralisées, et des établissements en dépendant. Ce principe est érigé pour protéger l'argent public et qu'il ne soit pas soumis à des intérêts particuliers.

Compte tenu des spécificités des cadres juridiques nationaux, chaque pays membre de la CEMAC est libre d'édicter d'autres règles particulières d'incompatibilité entre ces fonctions d'ordonnateur et de comptable.

Comme indiqué ci-dessus, cette règle essentielle de séparation de ces fonctions et spécifique au système francophone de gestion des finances publiques, est maintenue avec constance dans tous les Etats qui s'y soumettent.

Article 6

Il est interdit à toute personne non pourvue d'un titre légal ou réglementaire d'exercer des fonctions d'ordonnateur ou de comptable public, sous peine de poursuites prévues par la loi.

Le titre légal résulte de la nomination et de l'accréditation d'un ordonnateur ou d'un comptable public conformément aux lois et règlements.

L'alinéa premier de cet article édicte le principe de la nomination formelle aux fonctions d'ordonnateur ou de comptable. Il est précisé qu'un titre légal, c'est-à-dire attribué par un texte pris en conformité avec la loi, est indispensable pour prétendre exercer ces fonctions. Les poursuites prévues par la loi sont celles prévues à l'encontre des comptables de fait qui sont passibles de sanctions.

Ce formalisme est destiné à écarter toute confusion dans l'exercice de ces fonctions publiques qui engagent les deniers publics et la responsabilité de l'Etat. Il en résulte un contrôle exercé notamment par le comptable public qui doit s'assurer que l'agent qui lui donne l'ordre de payer une dépense ou d'encaisser une recette est habilité, c'est-à-dire qu'il a été régulièrement nommé par un titre légal.

Il convient d'observer que la nomination formelle du contrôleur financier n'a pas été évoquée dans cet article, comme elle ne le sera pas non plus dans les articles 83 à 90 de la présente Directive concernant le contrôle administratif et les responsabilités du contrôleur financier.

Le second alinéa de cet article 6 précise le contenu du titre légal permettant d'exercer les fonctions d'ordonnateur et de comptable. Ce titre légal doit en effet contenir deux mentions obligatoires :
- le nom de l'agent ;
- son accréditation qui indique le domaine et la zone de compétence où l'agent public exercera ses fonctions.

Cette notion d'accréditation est essentielle à l'exercice des fonctions d'ordonnateur et de comptable public. L'accréditation consiste à donner autorité à l'ordonnateur et au comptable public pour agir en leur qualité dans le cadre des fonctions qui leur ont été assignées. Il ne peut y avoir d'accréditation générale ; toute accréditation est particulière et nominative. Cette notion d'accréditation est destinée à éviter la confusion des rôles, des affectations et des nominations.

Exemples :
1. Un comptable public affecté dans un poste comptable ne peut exercer ses fonctions en même temps dans un autre poste comptable, sauf s'il y a été formellement nommé et accrédité.

2. Un ordonnateur ne peut engager des dépenses de l'Etat sur une ligne de crédit s'il n'a pas été désigné et accrédité pour le faire.

3. Un ordonnateur ne peut opérer sur des lignes de crédits d'un ministère où il n'a pas été désigné nommément en qualité d'ordonnateur.

4. Le comptable public nommé pour assurer les opérations budgétaires du ministère de la santé ne peut exercer sa fonction que sur les dépenses de ce ministère. L'acte de nomination à cette fonction précise l'accréditation qu'il a reçue pour exercer sa fonction comptable.

Article 7

L'accréditation est l'obligation qui faite à un agent intervenant dans les opérations financières des organismes publics de notifier à d'autres agents désignés par les lois et règlements, soit son acte de nomination soit son spécimen signature.

L'accréditation s'effectue par diligence de l'agent lui-même dès son installation et sous sa responsabilité.

Cet article définit la notion d'accréditation d'un comptable public auprès des autres agents publics avec qui il réalisera des opérations financières. L'accréditation, comme la nomination, doit de manière impérative être précise et nominative.

Cet article 7 enjoint l'agent public nommé à notifier, sur sa propre initiative, son acte de nomination (décret ou arrêté) et son spécimen de signature aux autres agents publics avec qui il réalisera des opérations financières pour le compte de l'Etat ou de l'établissement public dont il assure la gestion.

Exemple : un comptable public prend ses nouvelles fonctions à compter du 1er juillet. Sa première initiative, dés ce jour-là, est d'adresser une correspondance à l'ordonnateur auprès de qui il a été nommé le décret le nommant à ce poste comptable ; il joindra à cette correspondance un spécimen de la signature qu'il apposera désormais sur tous les actes de sa gestion.

DEUXIEME PARTIE : ETAT

TITRE I : ORDONNATEURS ET COMPORDONNATEURS

Chapitre 1er : ORDONNATEURS

Section 1 : De la définition des ordonnateurs

Article 8

Est ordonnateur toute personne ayant qualité au nom de l'Etat pour prescrire l'exécution des recettes et dépenses inscrites au budget de l'Etat.

Il peut déléguer ses attributions d'ordonnateur à des ordonnateurs délégués au niveau des administrations centrales et à ordonnateurs secondaires au niveau des services déconcentrés de l'Etat.

Cet important article 8 comporte deux parties :

Son premier alinéa définit la qualité d'ordonnateur : c'est une personne qui agit au nom de l'Etat pour l'exécution des recettes et dépenses budgétaires ;

Son second alinéa traite de la délégation du pouvoir d'ordonnateur : cette délégation, même si elle est prévue et organisée par les règlements, reste toujours une possibilité ; elle n'est jamais automatique, ni une obligation. Les ordonnateurs restent libres de déléguer leur fonction ou de ne pas le faire ; cet alinéa précise aussi à qui cette délégation peut s'effectuer :

- Au niveau central : à des ordonnateurs délégués,
- Au niveau déconcentré : à des ordonnateurs secondaires.

La personne de l'ordonnateur est essentielle dans le système de gestion des finances publiques de la CEMAC.

Elle est l'autorité qui décide d'engager l'Etat pour mettre en oeuvre une recette ou une dépense. Elle est la seule à disposer de ce pouvoir. Toute autre personne qui se substitue à ce pouvoir, sans y avoir été autorisée, est passible d'une sanction prévue par les lois et règlements.

Au niveau central, les ministres et les Hautes Autorités responsables d'institutions constitutionnelles ont la possibilité de déléguer leur pouvoir d'ordonnateur à d'autres personnes placées sous leur autorité. Cette délégation consiste à charger ces personnes de la fonction d'ordonnateur en leur transmettant le pouvoir octroyé par les lois et règlements, c'est-à-dire le pouvoir d'engager et d'ordonnancer les dépenses de l'Etat et de mettre en oeuvre ses recettes.

Cette délégation de pouvoir de l'ordonnateur peut être totale ou partielle. Elle doit être mise en oeuvre dans le respect des termes de la réglementation nationale. Il est rappelé que ce pouvoir de délégation, octroyé par l'ordonnateur principal, est une possibilité : il peut donc être exercé ou ne pas l'être ; l'ordonnateur principal agit en ce domaine selon sa propre décision.

Cet article 8 distingue deux catégories de bénéficiaires de délégation du pouvoir d'ordonnateur : les ordonnateurs délégués qui exercent leur fonction au niveau des administrations centrales (essentiellement les ministères), et les ordonnateurs secondaires qui opèrent au niveau des services déconcentrés de l'Etat (leurs services provinciaux, principalement).

Les directeurs des établissements publics exercent leur fonction d'ordonnateur dans les mêmes conditions que les ministres et les Hautes Autorités responsables d'institutions constitutionnelles, mais ce pouvoir est circonscrit au sein de leur établissement public respectif.

Il est de bonne pratique, et donc souhaitable, à terme, dans un contexte des budgets de programmes, que ce pouvoir de délégation attribué à l'ordonnateur principal soit mis en oeuvre afin de permettre une exécution plus fluide du budget de l'Etat. Il a été en effet souvent constaté que l'absence de délégation du pouvoir de l'ordonnateur principal était un facteur de lenteur dans l'exécution budgétaire sans que la responsabilité de la mise en oeuvre des dépenses publiques soit mieux exercée. En effet il a aussi été remarqué que la dépense publique opérée au plus prés du lieu où elle s'exécute est mieux réalisée et contrôlée.

Article 9

Le ministre chargé des finances est ordonnateur principal unique recettes budget général, des comptes spéciaux du Trésor, à l'espéciale visés à l'article 37 de la directive relative aux lois finances, d'affectation spéciale visés à l'article 37 de la directive relative aux lois finances, et de l'ensemble des opérations trésorerie financement. Il prescrit l'exécutio des recettes, constate les droits de l'Etat, liquide et émet les titres créances correspondants.

Le ministre chargé des finances est ordonnateur principal crédits programmes de son ministère.

Les autres ministres sont ordonnateurs principauxdes programmes de leur ministère, les Hautes Autorités responsables des institutions constitutionnellessont ordonnateurs principaux des budgets de leurs institutions, sous réserve du pouvoir de régulation des crédits budgétaires et de gestion de la trésorerie de l'Etat dévolu au ministre chargé des finances àl'article 58 de la directive relative aux lois de finances.

Cet article 9 organise les pouvoirs attribués aux ordonnateurs principaux de l'Etat. Il est majeur et introduit un profond changement dans l'organisation des pouvoirs financiers de l'Etat et les pratiques jusque là établies.

L'alinéa 1er de cet article 9 attribue tout d'abord au ministre des finances le pouvoir d'ordonnateur principal unique du budget de l'Etat pour ce qui concerne :

- Les recettes du budget général ;
- Les opérations des comptes spéciaux du Trésor, sauf celles concernant l'article 37 de la Directive relative aux lois de finances, qui traite des dons apportés par les bailleurs de fonds internationaux ;
- Les opérations de trésorerie et de financement.

L'alinéa 1er de cet article 9 attribue tout d'abord au ministre des finances le pouvoir d'ordonnateur principal unique du budget de l'Etat pour ce qui concerne :

- Les recettes du budget général ;
- Les opérations des comptes spéciaux du Trésor, sauf celles concernant l'article 37 de la Directive relative aux lois de finances, qui traite des dons apportés par les bailleurs de fonds internationaux ;
- Les opérations de trésorerie et de financement.

Cet alinéa 1er in fine précise qu'à ce titre, le ministre des finances est seul en charge de l'exécution de toutes les opérations concernant ces domaines, sauf celles concernant l'encaissement des titres de créances.

L'alinéa 2 de cet article 9 stipule que le ministre des finances dispose aussi du même pouvoir d'ordonnateur principal unique pour engager et ordonnancer les crédits et les programmes de son propre ministère, ainsi que les budgets annexes de ce même ministère.

L'alinéa 3 de cet article 9 indique que les autres ministres sont ordonnateurs principaux uniques du ministère dont ils ont la charge et, a contrario, n'ont pas cette fonction pour ce qui concerne les trois éléments de gestion financière désignés aux deux alinéas précédents (opérations de recettes du budget général et des comptes spéciaux du Trésor, opérations de trésorerie et de financement).

Cet article 9 est en ligne avec la notion de gestion financière déconcentrée, telle que mentionnée dans l'article 8 ci-dessus. En effet, il participe positivement à cette gestion déconcentrée en octroyant une véritable responsabilité financière aux autres ministres et aux les Hautes Autorités responsables d'institutions constitutionnelles. Il s'agit là d'une nouvelle approche de la gestion financière publique dans le sens d'une plus grande déconcentration.

Cette gestion financière déconcentrée est en ligne avec les bonnes pratiques internationales qui, comme il a été mentionné plus haut, cherche à rapprocher l'exécution des opérations de l'Etat du lieu où elles sont mises en oeuvre, donc des citoyens.

L'alinéa 3 de cet article 9 introduit toutefois une limite à la déconcentration du pouvoir financier vers les autres ministres que le ministre des finances:celui-ci conserve la maîtrise du pouvoir de régulation des crédits budgétaires et de la gestion de la trésorerie de l'Etat.

Ainsi, il appartient au ministre des finances de mettre en oeuvre une programmation des engagements budgétaires, des marchés, coordonnée avec un plan de trésorerie de l'Etat, qui permet de suivre le bon déroulement de l'exécution des opérations budgétaires. Par ce pouvoir, le ministre des finances organise les pouvoirs d'engagement et d'ordonnancement des dépenses de leurs propres ministères et institutions attribués aux autres ministres et aux présidents d'institutions constitutionnelles.

Il est en effet de bonne pratique que les Etats se dotent chaque année d'un plan de trésorerie prévisionnel prenant en compte les contraintes du Trésor publicdans la disponibilité effective des fonds destinés à payer les dépenses budgétaires, mais aussi d'un plan d'engagement des crédits budgétaires, préparé par les services du Budget ou du Contrôle Financier[1], en étroite liaison avec les ministères sectoriels; ce plan d'engagement organise la mise en oeuvre des engagements opérés en cours d'exercice par les ordonnateurs.

[1] Ce plan d'engagement peut être préparé concomitamment, avant le début de chaque exercice budgétaire, avec le plan de passation des marchés publics.

Ces deux situations financières (plan de trésorerie et plan d'engagement des crédits budgétaires) doivent être coordonnées entre elles et nécessitent donc une étroite collaboration entre les services du Trésor, du Budget et du Contrôle Financier, mais aussi avec les services financiers dechaqueministère sectoriel.

Section 2: Des droits et obligations des ordonnateurs

Article 10

Les ordonnateurs prescrivent l'exécution des dépenses mentionnées au titre II de la présente directive.

Sous réserve des dispositions de l'article 11 de la présente directive, ils procèdent aux engagements, liquidations et ordonnancements des dépenses inscrites à leur budget.

La liquidation et l'ordonnancement sont concomitants et doivent intervenir immédiatement après la certification du service fait.

Les ordonnateurs émettent les ordres de mouvement affectant les biens et matières de l'Etat. Ils veillent, sous leur propre responsabilité, à la tenue de la comptabilité auxiliaire des matières, valeurs et titres de l'Etat et participent ainsi à la tenue de la comptabilité générale de l'Etat sous le contrôle du comptable.

Cet article 10 renvoie au titre II de la Directive 02/11 relative au Règlement Général de la Comptabilité Publique qui traite des opérations d'exécution du budget, et plus particulièrement à son chapitre 2 couvrant les opérations de dépenses et son chapitre 4 décrivant la justification de ces dépenses. Les autres chapitres de ce titre II concernant les opérations de recettes et la gestion de la trésorerie relèvent plus particulièrement de la responsabilité du ministre des finances qui en est l'ordonnateur principal unique.

Le second alinéa de cet article énonce les opérations du circuit de la dépense relevant de la fonction d'ordonnateur ; il s'agit essentiellement des opérations de la phase administrative des dépenses : l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement. Toutes ces opérations seront définies plus loin dans la Directive 02/11, aux articles 49 à 52 respectivement. Mais une réserve est introduite au pouvoir de l'ordonnateur : il convient qu'au préalable il ait notifié son accréditation auprès du comptable public, conformément aux termes de l'article 11 ci-après.

Enfin cet alinéa 2 in fine introduit la notion de certification du service fait qui est la constatation par un acte officiel qu'un bien ou un service a été livré ou produit au service public qui en a fait la demande. Cette certification est essentielle et déterminante pour procéder aux opérations de liquidation et d'ordonnancement des dépenses. Le contrôleur financier et le comptable public s'attacheront à la présence de cette certification dans le dossier qu'ils auront à vérifier ou à mettre en paiement.

L'énumération de ces opérations budgétaires – engagement, liquidation, ordonnancement - est précise et limitative. Elle exclut l'opération de paiement de la dépense, mettant ainsi en oeuvre la séparation des fonctions de l'ordonnateur et du comptable responsable de ce paiement. Cette situation est en ligne avec la pratique du système francophone d'organisation de la gestion financière publique. Elle vise à ne pas confier à une seule et même personne les responsabilités de décision de la dépense et celle de son paiement.

L'alinéa 3 de cet article 10 attribue aux ordonnateurs la responsabilité de la gestion des « biens et matière » de l'Etat, c'est-à-dire de son patrimoine. Ils devront donc s'organiser en conséquence pour assurer pleinement cette responsabilité.

L'alinéa 4 suivant vient préciser que ces ordonnateurs sont directement responsables de la « comptabilité auxiliaire des matières,valeurs et titres de l'Etat » : en conséquence, le service chargé de la tenue de cette comptabilité est placé clairement sous les ordres des ordonnateurs qui en assurent la responsabilité. Cette comptabilité est mise en oeuvre selon les termes des articles 79 à 81 ci-dessous de la Directive 02/11.

Cette pratique est en ligne avec les bonnes pratiques de gestion financière qui visent à rendre les ordonnateurs entièrement responsables de leur décision et de leur gestion.

Enfin cet article 10 in fine précise que les ordonnateurs participent à la tenue de la comptabilité générale de l'Etat sous le contrôle du comptable. Les articles 72 à 79 ci-dessous organisent plus particulièrement la tenue de la comptabilité de l'Etat ; il convient de s'y référer pour s'enquérir des rôles et responsabilités de chacun.

Article 11

Les ordonnateurs sont accrédités par dépôt de leurs signatures auprès des comptables publics assignataires des opérations de recettes et de dépenses inscrites au budget dont ils prescrivent l'exécution.

Cet article est une application du principe de l'accréditation énoncé à l'article 7 ci-dessus[2].

Dès son installation et sa prise de fonction, l'ordonnateur doit signifier au comptable public chargé des opérations d'encaissement des recettes et de paiement des dépenses, son acte de nomination et lui remettre un spécimen de sa signature, faute de quoi ce comptable sera en droit de rejeter les opérations de recettes ou de dépenses demandées par cet ordonnateur.

[2]"Voir ci-dessus les commentaires présentés sous cet article 7"

Exemple : le ministre des finances vient de nommer un nouveau directeur adjoint à la Direction Générale du Budget. Dés son installation dans ses nouvelles fonctions, si la règlementation nationale prévoit que cet agent public peut disposer du pouvoir d'engager, liquider et ordonnancer les dépenses de l'Etat, celui-ci doit transmettre sans délai son acte de nomination au comptable chargé de leur paiement, ainsi que son spécimen de signature. Ce comptable conservera précieusement cet acte et ce spécimen qui lui permettront d'autoriser les dépenses réalisées par ce nouveau directeur.

Il est rappelé que l'accréditation consiste à donner autorité à l'ordonnateur pour agir en sa qualité dans le cadre de la fonction qui lui a été assignée. Cet ordonnateur exécute ses opérations d'engagement et d'ordonnancement, qui sont mises en paiement auprès d'un comptable public précisément désigné. Celui-ci est appelé le comptable assignataire des dépenses opérées par cet ordonnateur.

L'assignation de ces dépenses consiste à désigner de façon précise le comptable public qui donne une imputation comptable définitive à ces dépenses. Cette notion est majeure en ce qu'elle ne permet pas de mettre en paiement une dépense ordonnancée sans qu'un comptable public ne soit expressément désigné à cet effet.

Exemples : 1. le Payeur Général du Trésor est désigné comme le comptable public assignataire des dépenses des administrations centrales, sauf s'il a été mis en place des comptables publics particuliers assignataires de tel ou tel ministère ;

2. Le comptable public qui règle à titre principal les dépenses d'une commune est comptable assignataire des dépenses de cette commune ;

3. L'agent comptable nommé auprès d'un établissement public national est assignataire des dépenses de cet établissement.

Le respect de cette règle d'assignation des dépenses engagées et ordonnancées par un ordonnateur auprès d'un comptable public précisément désigné est un facteur important de rigueur et d'ordre dans la gestion des finances publiques.

Article 12

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

Cet article 12 est à rapprocher des articles 73 à 75 suivants de la Directive 02/11 relatifs à la comptabilité budgétaire. Il convient donc de se rapporter aux commentaires de ces articles.Il convient de remarquer que cette Directive précise ici le contenu des actes financiers réalisés par les ordonnateurs: il s'agit des opérations d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement des dépenses. Elle indique aussi que les ordonnateurs sont chargés de la tenue de la comptabilité budgétaire qui retrace ces opérations financières. Enfin, cet article stipule que les ordonnateurs ont le devoir de vérifier l'exactitude de leur comptabilité par des opérations de rapprochement avec la comptabilité générale dont la tenue est assurée par les comptables publics.

Le rapprochement comptableentre les opérations enregistrées parles ordonnateurs, d'une part, etlescomptables publics, d'autre part, consiste à s'assurer que les opérations enregistrées dans la comptabilité budgétaire par les ordonnateurs se retrouvent dans la comptabilité générale tenue par les comptables. La concordance de leurs écritures comptables est l'assurance que ces deux comptabilités sont bien tenues et s'avèrent exactes.Ces rapprochements doivent être réalisés de manière périodique; leur rythme s'effectue en fonction de l'importance des opérations enregistrées dans la comptabilité budgétaire.

Exemples :
1. la comptabilité d'un ordonnateur dans un ministère sectoriel enregistre en moyenne moins de 50 opérations de dépenses au cours d'un trimestre: le rapprochement de cette comptabilité budgétaire avec la comptabilité générale ducomptable pourra s'effectuer une fois par trimestre.

2. la comptabilité budgétaire d'un ordonnateur dans un ministère sectoriel enregistre en moyenne plus de 500 opérations par trimestre: ces opérations devront être rapprochées de la comptabilité tenue par le comptable public chaque mois.

Section 3: De la responsabilité des ordonnateurs

Article 13

En cas d'infraction aux règles et procédures relatives à la gestion des recettes et dépenses des administrations publiques et de leur patrimoine ou en cas de faute de gestion, tous les ordonnateurs encourent, en raison de l'exercice de leurs attributions, les responsabilités que prévoit la Constitution de chaque Etat, sans préjudice des sanctions prononcées par la Cour des Comptes après les avoir entendus.

Cet article 13 de la Directive 02/11 met en oeuvre la responsabilité des ordonnateurs en cas de manquements aux règlements et procédures concernant les opérations de recettes et de dépenses publiques, ou de gestion du patrimoine des administrations. Pour indiquer le caractère élevé de ces responsabilités des ordonnateurs, le texte s'appuie sur les dispositions constitutionnelles de chaque Etat membre de la CEMAC, et n'exclut pas le recours à la Cour des Comptes aptes à prononcer des sanctions.

Cet article prend référence sur une pratique internationale de plus en plus développée, notamment dans le système francophone où les responsabilités des ordonnateurs et des comptables tendent à s'équilibrer.

Initialement, tout en reconnaissant aussi la responsabilité des ordonnateurs, seule celle dévolue aux comptables était véritablement organisée et structurée, notamment au travers des contrôles de la Cour des Comptes. Désormais, avec cet article, les responsabilités des ordonnateurs et des comptables apparaissent plus équilibrées.

Article 14

Nonobstant les dispositions de l'article précédent, tout ordonnateur encourt les responsabilités qui peuvent être disciplinaire, pénale et civile sans préjudice des sanctions qui peuvent lui être infligées par la Cour des comptes en raison des fautes de gestion définies à l'article 75 de la directive relative aux lois de finances.

Cet article 14 vient préciser la nature des responsabilités de l'ordonnateur. Sa responsabilité est personnelle en cas de manquement aux règles d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement des recettes et dépenses budgétaires.

La mise en oeuvre de la responsabilité de l'ordonnateur peut s'opérer à trois niveaux :

- Au niveau disciplinaire : les ordonnateurs encourent alors des sanctions de nature administrative édictées par l'administration (exemples de sanction : suspension de fonction, abaissement de grade, licenciement pour faute lourde, etc.). Le régime des sanctions est fixé par le statut particulier de l'agent ou par le Statut Général de la Fonction Publique. La mise en oeuvre de cette responsabilité relève du pouvoir spécifique de l'administration, du pouvoir exécutif.

- Au niveau pénal : en cas de manquement aux règles du code pénal, l'ordonnateur est assigné devant une juridiction pénale (Cour d'assises si la faute est considérée comme un délit, Cour criminelle si elle est considérée comme un crime). L'ordonnateur encourt dés lors une sanction de nature pénale : amende, emprisonnement, voire ces deux sanctions concomitamment.

- Au niveau civil : en cas de manquement aux règles du code civil, l'ordonnateur peut être assigné devant les tribunaux civils (tribunaux d'instance et de grande instance) qui peuvent aussi lui infliger une amende et/ou le paiement d'indemnités destiné à réparer le préjudice subi.
Comme pour l'article 13 ci-dessus, cet article 14 ajoute que ces sanctions ne font pas obstacle à celles infligées par la Cour des Comptes qui peut prononcer des amendes pour faute de gestion.
Cet article 14 exclut implicitement la responsabilité pécuniaire ; il ne met donc pas en jeu directement le patrimoine de l'ordonnateur. Mais les sanctions pénales, civiles et les jugements rendus par la Cour des Comptes peuvent mettre à sa charge le paiement d'amendes.

Chapitre 2 COMPTABLES PUBLICS

Section 1: De la définition et des catégories de comptables publics

Article 15

Est comptable public de l'Etat tout agent public régulièrement habilité à effectuer, à titre exclusif et au nom de l'Etat, des opérations de recettes, de dépenses ou de maniement de titres, soit au moyen de fonds et valeurs dont il a la garde, soit par virement interne d'écritures, soit par l'intermédiaire d'autres comptables.

Les modalités de nomination des comptables publics sont définies par les réglementations nationales.

Est comptable de fait, toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public ou sans agir sous contrôle et pour le compte d'un comptable public, s'immisce dans la gestion de deniers et valeurs publics.

Cet article 15, premier article du chapitre 2 de cette Directive 02/11 consacré aux comptables publics, est fondamental en raison de sa définition de cette catégorie particulière d'agents de l'Etat. Cette définition est précise et comprend d'importants et nombreux éléments

- Le comptable public doit être régulièrement habilité pour exercer cette fonction : cette habilitation consiste à rendre cet agent légalement apte à réaliser certains actes administratifs, en l'occurrence et principalement à tenir la comptabilité publique, encaisser les recettes et payer les dépenses publiques ;

- Le comptable public doit exercer cette fonction à titre exclusif ;

- Comme l'ordonnateur, dans l'exercice de sa fonction, le comptable public agira au nom de l'Etat ou d'une administration publique: par l'acte de payer la dépense publique il sera considéré comme un responsable public ;

- Le comptable public est apte à effectuer trois catégories d'opérations financières : l'encaissement des recettes, le paiement des dépenses et les maniements des titres publics, qu'ils soient de nature monétaire ou ne le soient pas ;

- La nature des titres qu'il manipule sont des signes monétaires (deniers), ou ne le sont pas (obligations, titres représentatifs de valeurs, etc.) ;

- Le comptable public est désigné comme gardien des deniers et valeurs de son poste comptable, ce qui induit une obligation de surveillance et, en cas de carence, la mise en jeu de sa responsabilité personnelle et pécuniaire ;

- Il exécute l'ensemble des opérations qui lui sont confiées soit par virement interne d'écriture, c'est-à-dire par des écritures comptables ne mettant en relation que les comptes de sa comptabilité, soit par l'intermédiaire d'autres comptables dont la comptabilité retrace les opérations faites pour son compte.

L'article 15 renvoie ensuite aux règlementations de chaque Etat membre pour les modalités de nominations des comptables publics afin que celles-ci s'adaptent au mieux aux conditions particulières de chaque Etat.

L'alinéa 3 de cet article 15 définit le comptable de fait comme celui qui exerce les fonctions de comptable public sans y être désigné, de sa seule initiative et sous sa responsabilité. Cette définition est essentielle pour distinguer, comme en négatif, celui qui recouvre des recettes et exécutent des paiements de dépenses publiques sans en avoir le titre ni l'habilitation. Cette situation de comptable de fait est très suivie par la Cour des Comptes, habilitée à sanctionner les gestions de fait assumées par des comptables publics qui n'ont pas été nommés dans cette fonction.

Article 16

Les différentes catégories de comptables publics sont :

- les comptables publics deniers et valeurs ;

- les comptables d'ordre.

Les comptables deniers et valeurs sont des personnes habilitées au maniement et à la conservation des fonds publics, des valeurs qui sont des valeurs de portefeuille, bons, traites, obligations, rentes et actions de société.

Les comptables d'ordre sont ceux qui centralisent et présentent dans leurs écritures et leurs comptes les opérations financières exécutées par d'autres comptables. Toutefois, les fonctions de comptable d'ordre ne sont pas incompatibles avec celles de comptable deniers et valeurs.

Cet article établit les différentes catégories de comptables publics selon la nature de leur comptabilité. Il distingue les comptables publics qui manient des fonds et des valeurs, de ceux qui centralisent les écritures retraçant les opérations financières réalisées par d'autres comptables. In fine, cet article précise que ces deux catégories de comptables ne sont pas incompatibles entre elles, ce qui revient à indiquer qu'un même comptable peut retracer dans sa comptabilité des opérations concernant des derniers et valeurs, d'une part, et des opérations d'ordre, d'autre part.

Exemple : un comptable responsable d'une région est habilité à centraliser les écritures comptables des comptables placés sous son autorité dans cette région (opérations d'ordre), mais aussi à exécuter par ailleurs des opérations de recettes et dépenses de l'Etat (opérations en deniers).

Article 17

Chaque catégorie de comptable définie ci-dessus peut être qualifiée de comptable supérieur ou subordonné, de comptable principal ou secondaire, de comptable centralisateur ou non centralisateur.

Le comptable supérieur est le comptable qui a sous son autorité hiérarchique un ou des comptables subordonnés.

Le comptable principal est le comptable qui rend directement ses comptes à la Cour des comptes ; il a sous sa responsabilité des comptables secondaires.

Le comptable centralisateur est celui qui centralise les opérations des comptables inférieurs non centralisateurs.

Cet article vient préciser le contenu des deux catégories de comptables désignés à l'article précédent en distinguant selon leur hiérarchie (comptables supérieur ou subordonné), leur fonction (comptable principal ou secondaire), ou leur rôle (centralisation des comptabilités ou non).

Les alinéas 2, 3 et 4 de cet article définissent précisément les fonctions de comptables supérieur, principal et centralisateur par rapport aux comptables subordonnés, secondaire et non centralisateur.

Article 18

Les fonctions d'autorité de règlementation comptable sont incompatibles avec celles de comptable public.

Cet article 18 prévoit la séparation de la fonction normative en matière de comptabilité publique ou de celle de comptable public.

La fonction normative dans le domaine de la comptabilité publique consiste pour une autorité à établir les normes et règles de la comptabilité publique et de suivre leur mise en œuvre par le biais de notes de service ou d'instructions[3]. Cette fonction est en principe attribuée au directeur de la comptabilité publique qui, selon les dispositions de cet article, ne pourra plus exercer une fonction de comptable public, telle que définie dans les articles 16 et 17 précédents.

Ce directeur ne dispose toutefois pas du pouvoir de prendre ou modifier les arrêtés et des décrets, pouvoir qui relève de la compétence des membres du Gouvernement. Il peut toutefois proposer au ministre des finances dont il dépend toute création ou modification d'arrêtés ou de décrets.

Voir l'article 21 alinéa 2 ci-après pour ce qui concerne la notion de réseau de comptables publics.

Exemple : l'agent public en charge de fixer les normes comptables applicables par les comptables publics ne peut pas centraliser

[3] Ce directeur ne dispose toutefois pas du pouvoir de prendre ou modifier les arrêtés et des décrets, pouvoir qui relève de la compétence des membres du Gouvernement. Il peut toutefois proposer au ministre des finances dont il dépend toute création ou modification d'arrêtés ou de décrets"

les comptabilités de ces mêmes comptables ; il ne peut non plus être justiciable de la Cour des Comptes.

Cet article traite des « fonctions d'autorité de réglementation comptable », mais ne désigne pas expressément le directeur exerçant une autorité hiérarchique sur les comptables publics. Ces deux fonctions peuvent en effet être, le cas échéant, distinguées. Dans ce cas, il est concevable que l'autorité hiérarchique des comptables publics en charge des fonctions de surveillance et d'animation du réseau de ces comptables[4], de la gestion des ressources humaines, exerce elle-même des fonctions de comptable public.

La pratique internationale établit actuellement une séparation bien tranchée, au-delà des dispositions établies par cet article 18, entre les fonctions de gestion et de surveillance du réseau des comptables publics, qui peut conduire à prendre des sanctions à leur encontre, d'une part, et celles de comptables publics, d'autre part. Cette pratique de séparation de fonctions est destinée à éviter toute confusion ou conflit d'intérêt entre elles.

Article 19

Le comptable public en deniers et valeurs visé à l'article 16 de la présente directive est seul habilité à effectuer les opérations ci-après décrites :

- La prise en charge et le recouvrement des rôles, titres de perception, bulletins de liquidation et ordres de recettes non fiscales qui lui sont remis par un ordonnateur, des créances constatées par un contrat ou un marché public, un titre de propriété ou tout autre titre ou acte dont il assure la conservation ainsi que l'encaissement des droits au comptant et des recettes de toute nature que les administrations publiques sont habilitées à recevoir ;

[4] "Voir l'article 21 alinéa 2 ci-après pour ce qui concerne la notion de réseau de comptables" "publics

- Le visa, la prise en charge et le règlement des dépenses, soit sur ordre émanant d'un ordonnateur accrédité, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de sa propre initiative, ainsi que la suite à donner aux oppositions et autres significations ;
- La garde et la conservation des fonds, valeurs, titres et matières appartenant ou confiés à l'Etat ou aux autres administrations publiques ;

- Le maniement des fonds et les mouvements des comptes de disponibilités ;

- La conservation des pièces justificatives des opérations et des documents de comptabilité ;

- Sans préjudice du rôle de l'ordonnateur prévu à l'article 10 de la présente directive, la tenue de la comptabilité des dépenses et recettes dont il est assignataire ainsi que de la tenue de la comptabilité des valeurs inactives.

Cet article 19 décrit le contenu des fonctions du comptable public en deniers et en valeurs, à savoir :

- La prise en charge et le recouvrement des recettes publiques
- La prise en charge et le paiement des dépenses publiques ;
- La garde et conservation des deniers publics ;
- Le maniement des fonds et la gestion des comptes de disponibilités ;
- L'archivage des pièces justificatives et documents ;
- La tenue de la comptabilité publique.

Quelques notions mentionnées par cet article méritent des éclaircissements.

Par prise en charge d'une recette ou d'une dépense, on entend l'enregistrement comptable exhaustif des informations financières contenues dans le document transmis par l'ordonnateur de cette recette ou dépense.
Cet enregistrement a une conséquence juridique majeure : la prise en charge entraîne ipso facto la responsabilité personnelle et pécuniaire du recouvrement de la recette ou du paiement de la dépense par le comptable public. Dans l'hypothèse où cette recette ne serait pas recouvrée dans le délai prescrit par la loi et les règlements, ou la dépense ne serait pas payée dans les conditions légales et règlementaires, le comptable serait personnellement et pécuniairement responsable sur ses propres biens selon des modalités fixées par les lois et règlements nationaux.

Les rôles, titres de perception, bulletin de liquidation, ordre de recettes non fiscales représentent tous les documents juridiques formels sur lesquels sont inscrits les recettes à prendre en charge et à recouvrer.

Les droits au comptant sont des recettes qui sont perçues sans émission préalable d'un titre de perception.

Le visa d'une dépense consiste, après son contrôle de régularité, en la formule apposée sur le document de dépense afin de le valider. Ce visa peut être électronique.

Exemples : le comptable direct du Trésor appose la mention du cachet « Vu – Bon à Payer » sur le mandat de paiement d'une dépense dont il agrée la mise en paiement.

Les comptes de disponibilités sont les comptes financiers, énumérés en classe 5 du Plan comptable de l'Etat[5] et utilisés pour enregistrer les recettes et les dépenses effectivement réalisées soit par caisse, soit par le biais du système bancaire ou du réseau postal. Il s'agit de fonds immédiatement disponibles.

[3] Cf. le Guide didactique de la Directive 03/11 du 19 décembre 2011 relative au Plan comptable de l'Etat. Ce guide présente non seulement l'ensemble des comptes accueillant les fonds disponibles du Trésor, mais il en explique le fonctionnement. Ces comptes de disponibilités sont notamment le compte 512 « Banque des Etats de l'Afrique Centrale » et le compte 531 « Numéraire chez les comptables ».

Les pièces justificatives sont les documents qui servent à établir la preuve de la régularité et de l'exactitude de la recette ou de la dépense. Leur présence est essentielle car elles établissent le droit et ont valeur probante à l'égard des tiers, et des cours et tribunaux. La Cour des Comptes vérifie leur existence pour justifier les recettes et les dépenses opérées par un comptable public.

Article 20

Sous l'autorité du ministre chargé des finances, les comptables directs du Trésor, principaux ou secondaires, exécutent toutes opérations budgétaires, de trésorerie et de financement de l'Etat, des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor.

Cet article attribue au réseau des comptables du Trésor la responsabilité de l'exécution des opérations financières du budget de l'Etat. En désignant nommément ces comptables, cet article exclut que tout autre agent public, comptable public ou non, puisse exercer cette responsabilité.

Cet article place aussi les comptables directs du Trésor sous l'autorité hiérarchique du ministre des finances. Cette situation apparaît logique puisque les services du Trésor sont dirigés par le Directeur du Trésor et/ou de la Comptabilité Publique, lui-même placé sous l'autorité du ministre des finances. Mais cette précision s'inscrit dans le cadre de l'exécution du budget de l'Etat et de la réalisation de ses opérations financières dont le ministre des finances assume es qualité les responsabilités politique et administrative.

La notion de comptes spéciaux du Trésor recouvre les comptes légalement autorisés par le Parlement pour l'exécution et le suivi d'opérations financières particulières. Elle est prévue par la Directive 01/11 portant lois de finances et décrite dans le guide y afférant.

Article 21

Les comptables des administrations financières des Impôts et des Douanes sont des fonctionnaires ou agents ayant qualité de comptables deniers et valeurs et chargés en particulier du recouvrement d'impôts, de droits, de redevances et de recettes diverses, ainsi que des pénalités fiscales et des frais de poursuite dans les conditions fixées par le Code général des impôts, le Code des douanes, le Code du domaine de l'Etat, ainsi que les lois et règlements.

Les comptables des administrations financières peuvent être organisés en réseaux de postes comptables comprenant des comptables supérieurs ou subordonnés, principaux ou secondaires, distincts du réseau du Trésor dans les conditions fixées par les réglementations nationales.

Les opérations des comptables des administrations financières sont centralisées dans les écritures du Trésor.

Cet article 21, qui concerne les comptables des administrations financières des Impôts et des Douanes, fait évoluer leur fonction qui avait été circonscrite à l'origine à l'émission des recettes fiscales et douanières vers le recouvrement de ces recettes. Ce texte leur confie les responsabilités dévolues aux comptables publics, notamment la tenue de la comptabilité, mais mentionne particulièrement cette nouvelle fonction de recouvrement. Cette évolution est destinée à rechercher une meilleure efficacité dans la réalisation des opérations budgétaires concernant les recettes publiques. En conséquence, les Etats membres de la CEMAC qui n'ont pas encore fait évoluer les fonctions de leurs administrations financières vers le recouvrement, sont maintenant en situation de le faire et de les réorganiser en conséquence. Les lois et règlements nationaux pourront établir cette fonction de recouvrement selon les modalités propres à chaque Etat.

A l'instar du réseau des comptables directs du Trésor, ces administrations financières pourront aussi s'organiser en réseau, qui se définit comme une organisation territoriale et hiérarchique homogène et cohérente de comptables d'une même administration, selon les mêmes modalités et sur la base de règles nationales. Cet article 21 leur en offre désormais la possibilité. Un dispositif de centralisation des comptabilités entre comptables secondaires et comptables principaux pourra ainsi être mis en œuvre au sein de ces administrations financières, indépendamment du dispositif déjà existant au Trésor.

La présence de comptables principaux au sein des administrations financières entraîne une conséquence majeure : ceux-ci seront justiciables de la Cour des Comptes à qui ces comptables devront adresser chaque année la situation complète de leurs comptes, sur laquelle ils seront jugés.

Enfin, cet article confie au Trésor la responsabilité de la centralisation des opérations des comptables des administrations financières dans le but de présenter une situation unique des comptes de l'Etat. Cette centralisation est en ligne avec une bonne pratique internationale et permet une présentation homogène et rationnelle des comptes de l'Etat tant à la Cour des Comptes qu'aux représentants élus des citoyens réunis en assemblée, qui ont donné l'autorisation de percevoir les recettes publiques et de payer les dépenses.

Article 22

Les comptables publics peuvent avoir sous leur autorité des régisseurs de recettes et d'avances.

Ces régisseurs de recettes et/ou d'avances, sont habilités à exécuter des opérations d'encaissement ou de décaissement. Ils sont personnellement et pécuniairement responsables de leurs opérations.

Le comptable public de rattachement a l'obligation de contrôler sur pièces et sur place les opérations et la comptabilité des régisseurs. Il est personnellement et pécuniairement responsable des opérations des régisseurs dans la limite des contrôles qui lui incombent.

Les modalités de création, de fonctionnement des régies de recettes et des régies d'avances, ainsi que les conditions de nomination des régisseurs sont fixées par les règlementations nationales.

Les régies d'avances doivent être plafonnées quant à leur montant et être limitées aux menues dépenses ayant un caractère répétitif et urgent.

Cet article 22 de la Directive 02/11 prévoit la création de régies de recettes ou d'avances dans le but d'introduire davantage de souplesse dans l'exécution budgétaire. En effet, ces régies sont installées au plus près du fait générateur de la recette à l'exemple des régies chargées d'encaisser les redevances sur les marchés auprès des commerçants forains, ou de la dépense lorsque, par exemple, il s'agit de payer un service immédiatement après son exécution comme des frais d'hôtel ou de restauration occasionnels.

La responsabilité des régisseurs est similaire à celle des comptables publics : elle est personnelle et pécuniaire. Cette responsabilité est mise en cause devant les tribunaux civil et pénal, mais non devant la Cour des Comptes, car les régisseurs ne sont pas justiciables de cette Cour auprès de laquelle ils ne déposent pas leur comptabilité. Celle-ci est remise au comptable public de rattachement.

La responsabilité financière des régisseurs est aussi assumée par les comptables publics auxquels ils sont rattachés, mais cet article 22 limite aussi la responsabilité de ces comptables de rattachement aux seuls contrôles qui leur incombent. Ces contrôles sont de nature financière : conditions de détention et de manipulation des deniers, tenue de la comptabilité, organisation financière et comptable de la régie, etc.

Mais le comptable public ne peut être tenu responsable des conditions matérielles d'installation des régies ; si le comptable public constate que les conditions matérielles de gestion et de conservation des fonds ne sont pas ou plus assurées, il lui est possible de demander ou de procéder à la clôture de la régie[6], à charge pour le responsable administratif du lieu d'installation de la régie de faire les aménagements indispensables à la sécurité des deniers publics.

Les comptables publics de rattachement ont donc tout intérêt à manifester la plus grande vigilance à l'égard des opérations réalisées par les régisseurs ; leur responsabilité personnelle et pécuniaire y est aussi engagée et s'exerce dans les conditions de droit commun, mais pour ce qui les concerne, y compris devant la Cour des Comptes.

Si la notion de régie de recettes est aisée à saisir - elle est destinée à encaisser des recettes, celle de régie d'avances est un peu moins évidente : il s'agit en fait d'exécuter les dépenses qui lui sont précisément assignées par l'acte constitutif.

Cet article 22 renvoie aux lois et règlements nationaux les modalités de création, et de fonctionnement des régies, ainsi que les conditions de nomination des régisseurs.

Compte tenu des risques financiers élevés que la gestion des régies fait courir aux deniers publics, il est requis des comptables publics de rattachement d'y porter leur plus grande attention, d'y procéder à des contrôles fréquents et réguliers, et de surveiller notamment que le montant de l'encaisse détenu correspond bien aux activités normales de la régie et que, dans le cas d'une régie de recette, les montants encaissés soient régulièrement et fréquemment reversés dans la comptabilité du Trésor ; de même, lorsque le régisseur est autorisé à détenir un compte bancaire ou postal pour ses opérations, le comptable public de rattachement devra procéder à des contrôles fréquents de ces opérations afin d'y déceler, le cas échéant, des manquements aux règles de fonctionnement de la régie.

[6] Selon les conditions de la règlementation nationale.

Il est de bonne pratique que le texte juridique de création de la régie indique la nature précise des opérations qu'elle est autorisée à réaliser, le montant maximum de deniers publics qu'elle sera autorisée à détenir, et la fréquence de reversement de la comptabilité du régisseur dans celle du comptable public de rattachement.

Section 2 : Des droits et obligations des comptables publics

Article 23

Les comptables publics sont astreints à la prestation de serment devant la Cour des comptes et à la constitution de garanties.

La formule de serment est définie par les réglementations nationales.

Un arrêté du ministre chargé des finances fixe les conditions de constitution, de gestion et de libération des garanties des comptables publics.

Cet article met en valeur l'importance et la sensibilité de la fonction de comptable public au sein des structures publiques en raison notamment de son rôle de gardien des deniers publics. Il lui est demandé :

(i) de prêter serment devant la juridiction financière, et ;
(ii) d'apporter à l'Etat des garanties qui permettront, le cas échéant, de couvrir les risques encourus par ses activités financières.

La mise en œuvre de ces deux conditions indispensables et préalables à l'entrée en fonction du comptable public relève de la législation ou de la règlementation de chaque Etat membre de la Communauté. La formule de prestation de serment des comptables publics est aussi fixée sur la base d'une règle nationale.

Il est par ailleurs précisé que les conditions de constitution, de gestion et de libération des garanties apportées par les comptables publics sont fixées par arrêté du ministre des finances, et non par une simple note de service ou instruction des Directeurs du Trésor et/ou de la Comptabilité Publique, des Impôts ou des Douanes.

Le dernier alinéa de cet article 23 se réfère enfin aux termes de la Directive 06/11 relative au Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques, adoptée également le 19 décembre 2011. Cette Directive comprend en effet une section VIII relative à l'intégrité des agents publics qui concerne notamment les comptables publics. Voici ci-dessous quelques extraits de cette section VIII :

« 8.2 Le comportement des agents de l'Etat est régi par des règles déontologiques claires et largement connues de tous .... Les règles et procédures disciplinaires de la fonction publique sont renforcées en ce qui concerne les infractions en matière de finances publiques. 8.3 Des sanctions, prononcées dans le respect des règles de l'Etat de droit, sont prévues à l'encontre de tous ceux qui, élus ou fonctionnaires, ont gérés irrégulièrement des deniers publics.

8.4. La non dénonciation à la justice par un agent public qui en aurait eu connaissance de toute infraction de caractère pénal en matière de gestion des deniers publics est également sanctionnée.

Ces dispositions sont conformes aux pratiques internationales. Leur application rigoureuse assure une grande sécurité à la gestion des finances publiques. Chaque Etat membre de la CEMAC est chargé d'apporter la plus grande rigueur dans leur mise en œuvre.

Article 24

Les comptables publics sont accrédités auprès des ordonnateurs ainsi que, le cas échéant, des autres comptables publics avec lesquels ils sont en relation par dépôt de leurs actes de nomination.

La notion d'accréditation a déjà été examinée lors de l'analyse de l'article 7 ci-dessus de la présente Directive 02/11. Cet article définit en effet l'obligation d'accréditation.

Cet article 24 répond aussi aux dispositions de l'article 11 ci-dessus qui concerne particulièrement l'accréditation des ordonnateurs. Cet article vient donc préciser la mise en œuvre de cet article 7 pour ce qui concerne les comptables publics.

Cet article 24 précise qu'en toute hypothèse, le comptable public est accrédité auprès d'un ordonnateur dont il enregistre en comptabilité les opérations d'encaissement et de paiement.

Exemples : 1. Un comptable secondaire chargé de la tenue de la comptabilité d'une commune est accrédité auprès de l'ordonnateur chargé de l'exécution des opérations financières de cette commune
2. Un comptable secondaire est accrédité auprès du comptable principal qui centralise sa comptabilité ;
2. un comptable principal en fonction dans une région ou province n'est pas accrédité auprès du comptable supérieur en fonction dans une autre région ou province.
3. les comptables supérieurs sont accrédités auprès de l'Agence Comptable Centrale qui centralise leurs différentes comptabilités.

Il est rappelé l'importance de cette notion d'accréditation qui organise avec discipline et rigueur les relations de l'ordonnateur et du comptable public, la gestion des comptabilités, et particulièrement leur centralisation au niveau régional ou provincial, et national.

Article 25

Les comptables publics peuvent déléguer leurs pouvoirs à un ou plusieurs mandataires ayant qualité pour agir en leur nom et sous leur responsabilité. Sauf dérogation autorisée par le ministre chargé des finances, le mandataire doit être choisi parmi les agents du poste. Le mandataire est accrédité dans les mêmes conditions que le comptable titulaire.

Cet article est destiné à donner plus de souplesse à la gestion des postes comptables publics en ouvrant la possibilité de nommer un ou plusieurs adjoints aux comptables publics, dotés des mêmes responsabilités. Ces agents délégués dans les pouvoirs du comptable doivent en principe être choisis parmi les agents publics en fonction dans le poste comptable. Mais, si l'on considère que ces agents ne disposent pas de la formation ou des qualités requises pour assumer cette délégation de fonction, alors sur dérogation expresse du ministre des finances, un agent public extérieur au poste comptable pourra être choisi.

Exemples : 1. un comptable public principal, dont le poste comptable dispose de deux adjoints : l'un d'entre eux pourra se voir confier le mandat d'agir au nom du comptable chef de poste par celui-ci, voire les deux adjoints si cela est nécessaire et se justifie.
2. un poste comptable subordonné dispose de deux agents, le comptable public et un agent temporaire sans qualification ; le comptable est en droit de demander au ministre des finances de l'autoriser, par dérogation, à désigner le comptable public en fonction dans un poste public géographiquement proche pour lui déléguer ses fonctions en cas de nécessité.

La notion de mandataire mérite ici d'être précisée : il s'agit d'une personne à qui il est conféré le pouvoir d'agir au nom de celui qui lui a confié ce pouvoir ; celui-ci se dénomme le mandant. Dans le cas présent, le mandataire par le mandat qui lui a été confié joue le rôle de comptable public, et sa responsabilité personnelle et pécuniaire peut être alors engagée pour les opérations effectuées au cours de la période de son mandat.

Les modalités d'accréditation de ce ou ces adjoints délégués sont identiques à celles énoncées à l'article 24 ci-dessus.

Article 26

Les seuls contrôles que les comptables publics sont tenus d'exercer sont les suivants :

a. En matière de recettes, le contrôle :
- de l'autorisation de percevoir les recettes, dans les conditions prévues, pour l'Etat et chaque catégorie d'administrations publiques, par les lois et règlements ;
- de la mise en recouvrement et de la liquidation des créances ainsi que de la régularité des réductions et des annulations de titres de recettes.

b. En matière de dépenses, le contrôle :
- de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, et de l'assignation de la dépense ;
- de la validité de la créance, portant sur :
i. la justification du service fait, résultant de la certification délivrée par l'ordonnateur et confirmée par le contrôleur financier ainsi que des pièces justificatives produites ;
ii. l'intervention préalable des contrôles, autorisations, approbations, avis ou visas réglementaires ;
iii. la production des justifications et, le cas échéant, du certificat de prise en charge à l'inventaire ;
iv. de l'application des règles de prescription et de déchéance ;
v. du caractère libératoire du règlement incluant le contrôle de l'existence éventuelle d'oppositions, notamment de saisies-arrêts ou de cessions.

c. En matière de patrimoine, le contrôle :
- de la prise en charge à l'inventaire des actifs financiers et non financiers acquis ;
- de la conservation des droits, privilèges et hypothèques des immobilisations incorporelles et corporelles.

Cet article 26 énumère de manière limitative les contrôles que les comptables publics sont tenus d'exercer.

Ces contrôles couvrent les trois domaines suivants de leur fonction :

- les recettes : leurs contrôles porteront sur :

(i) l'autorisation de les percevoir et
(ii) de les recouvrer,
(iii) leur liquidation (c'est-à-dire l'exactitude de leur calcul), et
(iv) la régularité de leur réduction ou annulation ;

- les dépenses : le contrôle des comptables publics porteront sur :
(i) la qualité de l'ordonnateur,
(ii) l'assignation de la dépense,
(iii) et la validité de la créance ; cette validité de cette créance se constate par la justification du service fait, l'intervention préalable de précédents contrôles désignés dans cet article 26, la production des justificatifs nécessaire, l'application des règles de prescription et de déchéance, et le caractère libératoire du paiement que la comptable effectue ;
- la gestion du patrimoine : les contrôles des comptables publics porteront sur :
(i) la prise en charge des biens à l'inventaire, et
(ii) les modalités de conservation des biens acquis.

Tout manquement dans la réalisation de ces contrôles est susceptible de mettre en œuvre la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public s'il s'avère que ce manquement a eu une conséquence sur les deniers publics, leur disparition notamment.

La notion d'assignation de la dépense mérite d'être éclaircie : il s'agit de l'imputation définitive de cette dépense. Cette assignation résulte d'un acte administratif qui peut prendre la forme d'un arrêté. Il s'agit d'un acte formel, il n'existe pas d'assignation informelle de dépenses.

La mise en œuvre de l'ensemble des contrôles mentionnés dans cet article 26 constitue un corpus de bonnes pratiques que les comptables publics doivent accomplir pour éviter toute mise en jeu de leur responsabilité. Ces contrôles sont certes énumérés de manière limitative, ils n'en sont pas moins impératifs.

Article 27

Les comptables publics procèdent à l'arrêté périodique de leurs écritures dans les conditions fixées par la réglementation comptable en vigueur.

Au 31 décembre de chaque année, ils procèdent obligatoirement à l'arrêté de toutes les caisses publiques. A cette date, il est établi un procès-verbal constatant et détaillant l'état de l'encaisse et des valeurs ainsi que celui des comptes de dépôts justifiés par un état de rapprochement.

Un acte du ministre chargé des finances fixe les modalités relatives à l'organisation, au déroulement, au délai de dépôt, d'exploitation et de publication des rapports de ces opérations de contrôle.

Cet article concerne les arrêtés comptables périodiques et les rapports annuels sur l'exécution de leur comptabilité par les comptables publics. Ces arrêtés et rapports sont essentiels car ils présentent les résultats de l'exécution des opérations budgétaires de l'année de manière périodique pour ce qui concerne les comptabilités, et de manière synthétique pour ce qui concerne les rapports. Les informations qu'ils contiennent sont donc essentielles pour les autorités gouvernementales, et particulièrement pour le ministre des finances responsable au sein du Gouvernement de la gestion des finances publiques. Ces informations vont lui servir pour rendre compte au Parlement, mais aussi pour communiquer avec les citoyens sur l'exécution du budget de l'Etat. L'utilité de ces arrêtés périodiques et de ces rapports est donc de niveau très élevé.

L'alinéa 1er de cet article 27 laisse aux règlementations nationales le soin de fixer la périodicité de ces arrêtés. Il est souhaitable que la période mensuelle soit choisie comme période d'arrêté des comptes ; en effet, cette période convient pour une bonne maîtrise de la situation bancaire, des restes à recouvrer et à payer, et de la centralisation infra-annuelle des comptabilités ; elle permet aussi de ne pas laisser s'accumuler les erreurs comptables, de disposer rapidement d'informations récentes pour apporter les corrections nécessaires. De plus le rythme mensuel d'informations globales sur l'exécution budgétaire est souvent satisfaisant pour les autorités hiérarchiques.

Seule la gestion courante de la trésorerie ne peut se satisfaire d'une situation mensuelle en raison de sa sensibilité et de la nécessité impérieuse de disposer d'informations le plus contemporaines possible. Les autorités attendent en effet d'être quotidiennement informées sur le niveau des disponibilités du Trésor. En ce domaine, même une situation hebdomadaire pourra paraître insuffisante. Les nouvelles technologies de l'information permettent de répondre à ce besoin d'information qui nécessite notamment l'arrêté quotidien de la caisse et de la situation bancaire des comptables publics, et le rapprochement de leur situation bancaire avec la Banque centrale pour les comptables qui y disposent d'un compte.

Cet article 27 édicte aussi en son alinéa 2 l'obligation de l'arrêté de la caisse des comptables publics au 31 décembre de chaque année et l'établissement d'un procès-verbal détaillé de la situation comptable et financière du poste comptable. Cette situation réalisée au niveau de tous les postes comptables publics à la même date est destinée à connaître leur situation de manière rationnelle et harmonisée.

L'alinéa 3 de cet article précise un acte du ministre des finances, qui n'est donc pas obligatoirement un arrêté, mais peut être une instruction ou une note de service, organisera la confection des rapports de contrôle des comptabilités publiques afin de disposer d'une vision synthétique sur la situation de l'exécution des finances publiques et de pouvoir faire apparaître les enseignements utiles. Ces informations sont en effet nécessaires à la préparation des décisions des autorités.

Il est en effet de bonne pratique que soit présentée, au moins une fois par an, aux représentants des citoyens une situation exhaustive de la situation des finances publiques, et particulièrement de l'état complet de l'encaisse du Trésor.

Article 28

Les comptes de l'Etat et les comptes de gestion des comptables publics principaux sont produits à la Cour des comptes au plus tard le 30 juin de l'exercice suivant celui au titre duquel ils sont établis.

En cas de retard, des amendes peuvent être infligées aux comptables par la Cour des comptes.

En cas de besoin, un comptable peut être commis d'office par le ministre chargé des finances pour produire les comptes de gestion.

Cet article concerne la production à la Cour des Comptes des comptes de l'Etat par le ministre des finances et des comptes de gestion par les comptables publics principaux, c'est-à-dire justiciables devant cette Cour.

La production de ces comptes doit être annuelle et être réalisée au plus tard le 30 juin, date impérative, suivant la fin de l'exercice budgétaire intervenue le 31 décembre précédent. La date du 30 juin est une date limite. Après cette date, des amendes infligées par la Cour des Comptes peuvent être mises en œuvre par les Etats membres qui disposent de la liberté de les instituer ou de ne pas le faire.

Si la date limite de production des comptes à la Cour des Comptes est une bonne pratique internationale, par contre la liberté d'instituer ou non des amendes pour les retards ne favorise pas la discipline dans la production des comptes. On peut en effet craindre que les comptables ne ressentent pas une obligation contraignante à produire leurs comptes annuels en cas d'absence de sanction.

Il est souhaité que les Etats adoptent une amende, même légère, proportionnée à l'importance du poste comptable, par exemple sous la forme d'astreinte journalière située à un niveau raisonnable et suffisante pour être dissuasive, mais non symbolique pour éviter que le comptable public ne se soustraie à son obligation de production annuelle de ses comptes.

Section 3 : De la responsabilité des comptables publics

Article 29

La responsabilité des comptables publics se trouve engagée en cas de

- constatation de déficit de caisse ou de manquant en denier ou en valeur ;
- défaut de recouvrement de recette ;
- paiement irrégulier d'une dépense en manquement aux obligations de contrôles énumérés à l'article 26 de la présente directive
- paiement irrégulier d'une indemnisation mise à la chargede l'Etat du fait du comptable public.

La Cour des Comptes, après avoir entendu le comptable intéressé, prend un arrêt qui fixe le montant que le comptable devra verser à l'Etat, en tenant compte du montant du préjudice ainsi que des circonstances de l'infraction.

Elle peut en outre, en fonction de la gravité de la faute commise imposer une amende au comptable défaillant, dans la double limite du montant visé à l'alinéa précédent et d'une année de salaire du comptable intéressé.

Les comptables publics ne sont ni personnellement ni pécuniairement responsables des erreurs commises dans l'assiette et la liquidation des produits qu'ils sont chargés de recouvrer.

La gestion de fait entraîne, pour son auteur déclaré comptable de fait par la Cour des comptes, les mêmes obligations et responsabilités que la gestion patente pour le comptable public selon les modalités procédurales décrites par la loi nationale portant organisation et fonctionnement de ladite Cour. Le comptable de fait peut en outre être condamné par la Cour des comptes à une amende, en raison de son immixtion dans les fonctions de comptable public. Cette amende est calculée suivant l'importance et la durée de la détention ou du maniement des deniers. Son montant ne pourra dépasser le total des sommes indûment détenues ou maniées.

Cet article 29, premier article de la section relative à la responsabilité des comptables publics, n'apporte pas de modifications majeures au contenu de cette responsabilité qui, dans le système francophone de gestion des finances publiques, est toujours restée de niveau élevé et contraignant. Elle démontre qu'au cours de sa gestion, le comptable public engage ses biens personnels s'il se trouve dans l'une des situations présentées au premier alinéa de cet article.

Par ailleurs, même si ces situations du premier alinéa sont toutes graves, elles sont ici limitativement énumérées.

Exemples :

1. Lorsque la mauvaise gestion d'un poste comptable entraine des retards dans la production des comptes, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public n'est pas systématiquement mise en œuvre ; par contre, il peut lui être appliqué toute sanction administrative par les autorités hiérarchiques en application de son propre statut ou du Statut Général de la Fonction Publique, et une amende par la Cour des Comptes.

2. De même, lorsque dans l'exercice de ses fonctions, le comptable public n'a pas eu le comportement requis d'une personne détenant une autorité publique, il est passible de sanctions disciplinaires

prévues encore une fois par son statut ou le Statut Général de la Fonction Publique, voire de sanctions pénales s'il a enfreint une règle du Code pénal, mais sa responsabilité personnelle et pécuniaire ne sera pas mise en jeu.

3. Si l'agent comptable d'un organisme public ne procède pas au paiement des contributions obligatoires de cet organisme à la Sécurité Sociale, et qu'il a mis les paiements dus en instance de paiement alors que les mandats de paiement lui étaient parvenus en temps utiles et qu'il disposait d'une trésorerie suffisante pour les payer, alors l'organisme public est en droit à mettre en œuvre la responsabilité personnelle et financière de cet agent comptable en mettant à sa charge les indemnités de retard ou pénalités infligées par la Sécurité Sociale, dans l'hypothèse où celle-ci aurait demandé à l'organisme leur paiement. Si ce paiement d'indemnités de retard ou de pénalités n'est pas demandé par la Sécurité Sociale, la responsabilité du comptable n'est pas alors mise en œuvre. Il est en effet nécessaire que le préjudice financier de l'organisme public soit effectif.

L'alinéa 2 de cet article 29 confie la responsabilité de la sanction à la Cour des Comptes. L'acte qu'elle prend, après avoir entendu toutefois le comptable, est un arrêt de débet dont le montant, qui doit être proportionné à la faute commise, est mis à sa charge. L'alinéa 3 précise que le montant total de l'infraction ne peut toutefois dépasser une année du salaire perçu par le comptable, sans qu'il soit précisé s'il s'agit du salaire brut ou net, ni si les primes et indemnités éventuelles sont intégrées à ce calcul. Le juge des comptes dispose ici d'une marge de décision qui lui permet d'adapter la sanction prononcée à la gravité de la faute commise.

L'alinéa 4 de cet article 29 exclut expressément la mise en cause de la responsabilité du comptable direct du Trésor pour ce qui concerne les erreurs commises par les services des Directions des Impôts et des Douanes lorsque ceux-ci déterminent la base d'une taxe fiscale ou douanière et calculent cette taxe dont le recouvrement est confié à ce comptable. En ce cas, ces erreurs doivent être corrigées par les services fiscaux et douaniers qui en assument la responsabilité.

En ce cas, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public n'est pas mise en jeu.

Enfin, le dernier alinéa de cet article 29 vient préciser la notion de gestion de fait pour ce qui concerne le comptable public, en développement du principe déjà énoncé à l'alinéa 1er de l'article 6 de la présente Directive 02/11 :

« Il est interdit à toute personne non pourvue d'un titre légal ou réglementaire d'exercer des fonctions d'ordonnateur ou de comptable public, sous peine de poursuites prévues par la loi. »

Cet alinéa permet d'appliquer aux personnes reconnues comptables de fait par la Cour des Comptes le même régime de responsabilité que les comptables publics, c'est-à-dire qu'une fois cette situation reconnue, les alinéas 1 et 2 de cet article 29 s'appliqueront à leur encontre. La responsabilité personnelle et pécuniaire des personnes déclarées comptables de fait est mise en œuvre en application des procédures nationales, et non communautaires, organisant le fonctionnement de la Cour des Comptes. La sanction que pourra appliquer la Cour des Comptes ne sera pas cette fois-ci limitée à une année de salaire de la personne reconnue comptable de fait, mais proportionnelle à la faute commise, sans toutefois pouvoir dépasser le montant total des sommes détenues ou maniées. Ces sommes peuvent représenter des montants importants.

Le dispositif de responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public constitue une spécificité du système francophone de gestion des finances publiques, qu'on ne retrouve pas sous cette forme dans les autres systèmes. Les dispositions de cet article 29 répondent aux bonnes pratiques du système francophone. Leur mise en œuvre nécessite toutefois l'application d'autres dispositions contenues dans d'autres textes juridiques, tels que les lois et règlements portant organisation et fonctionnement de la Cour des Comptes ou régissant particulièrement les comptables publics.

Article 30

Les comptables publics ne sont pas tenus de déférer aux ordres irréguliers qui engagent leur responsabilité personnelle et pécuniaire, sauf réquisition émanant de l'ordonnateur principal dans les conditions définies à l'article 54 de la présente directive. Dans ce cas, la responsabilité de ce dernier se substitue à celle du comptable.

Cet article 30 précise une limite de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public. Pour que celle-ci puisse être valablement mise en jeu, il est nécessaire que ce comptable dispose de son libre arbitre, de la capacité de refuser d'encaisser un titre de recette ou d'exécuter un ordre de paiement émis par l'ordonnateur, qu'il puisse librement les considérer comme irréguliers. Cette précision est essentielle car il ne peut se concevoir que le comptable public puisse être rendu responsable malgré lui, alors qu'il avait connaissance de l'irrégularité de l'ordre de recette ou de paiement de la dépense.

De manière formelle, un comptable public procède alors au rejet du titre de recette ou du mandat qui lui a été adressé en précisant le motif de ce rejet qui peut être de nature juridique ou matérielle.

Exemples :

1. Un maire adresse au comptable de la commune un mandat de paiement du salaire d'une personne récemment recrutée, mais sans que la décision de recrutement soit jointe à l'ordre de paiement. Ce comptable est en droit de rejeter ce mandat en précisant le motif de ce rejet.

2. un ordonnateur délégué du ministère chargé des infrastructures adresse au comptable public assignataire des dépenses de ce ministère un mandat de paiement dû à une entreprise de construction titulaire d'un marché régulièrement conclu.

Le comptable public s'aperçoit lors de ses contrôles que la ligne de crédits budgétaires sur laquelle doit être payé ce mandat ne dispose pas de crédits suffisants pour couvrir ce paiement. Le comptable ne doit pas alors déférer à l'ordre de payer et doit renvoyer ce mandat à l'ordonnateur en lui précisant le motif du rejet de cette dépense.

3. un receveur de l'administration des douanes en poste dans un port reçoit une liquidation douanière à recouvrer sur un importateur qui conteste cette liquidation car il considère que le droit à l'importation liquidé a été calculé de manière inexacte ; si cette contestation du redevable importateur lui paraît fondée, le receveur est en droit de rejeter le titre de recette que lui a adressé le service douanier en lui exposant le motif de son rejet.

Cet article 30 offre à l'ordonnateur la possibilité de passer outre au rejet du comptable en mettant en œuvre le droit de réquisition tel qu'il est édicté à l'article 54 de la présente Directive 02/11. Ce droit de réquisition est un droit qui permet à une autorité administrative, en l'occurrence l'ordonnateur, d'exiger d'une personne (ici le comptable public) l'accomplissement d'une action, dans le cas présent l'action de paiement de la dépense ou du recouvrement d'un titre de recette par le comptable public. Cet article 54, auquel cet article 30 fait référence, mérite ici d'être rappelé :

« Lorsque, à l'occasion des contrôles prévus en matière de dépenses aux articles 19 et 26 ci-dessus, des irrégularités sont constatées par les comptables, ceux-ci sont tenus de refuser le visa de la dépense. Il en est de même lorsque les comptables publics ont pu établir que les certifications délivrées par les ordonnateurs ou les administrateurs de crédits sont inexactes.

Les comptables sont tenus d'adresser aux ordonnateurs une déclaration écrite et motivée de leurs refus de visa, accompagnée des pièces rejetées. En cas de désaccord persistant entre l'ordonnateur et le comptable, l'affaire est présentée devant le ministre chargé des finances.

Si malgré ce rejet le ministre chargé des finances ou l'ordonnateur principal donne ordre au comptable, par écrit, d'effectuer le paiement, et si le rejet n'est motivé que par l'omission ou l'irrégularité des pièces, le comptable procède au paiement sans autre délai, et annexe au mandat, une copie de sa déclaration de rejet et l'original de l'acte de réquisition qu'il a reçu. Une copie de la réquisition et une copie de la déclaration des rejets sont transmises à la juridiction financière et au ministre chargé des finances.

Les comptables ne peuvent déférer à l'ordre de payer du ministre dès lors que le refus de visa est motivé par :

- absence de justification du service fait, sauf pour les avances, et les subventions,
- le caractère non libératoire du paiement.

Lorsque le comptable obtempère, en dehors des cas mentionnés au 3ème alinéa du présent article, à l'ordre de l'ordonnateur, il cesse d'être responsable de la dépense en cause. Cette responsabilité est transférée à l'ordonnateur concerné. »

Cet article 54, particulièrement son alinéa 3, précise les conditions du droit de réquisition de l'ordonnateur, notamment l'information de la Cour des Comptes à qui une copie de l'ordre de réquisition est adressée par le comptable. Il convient de noter aussi que cet article 54 précise les deux cas où le droit de réquisition ne peut être exercé : l'absence de justification du service fait (sauf s'il s'agit d'avances de fonds ou de subventions), et le caractère non libératoire du paiement. Cet article 54 ne mentionnant pas l'indisponibilité des crédits budgétaires comme un cas de refus d'exercice du droit de réquisition, le comptable publique sera contraint d'y déférer en ce cas.

En cas de mise en œuvre du droit de réquisition, la responsabilité du comptable public ne peut plus être mise en jeu. Comme le précise le dernier alinéa de cet article 30 et le rappelle aussi l'article 54 cité ci-dessus, cette responsabilité est alors transférée à l'ordonnateur.

Ce droit de réquisition vient tempérer le pouvoir élevé du comptable public dans l'exécution des recettes et dépenses budgétaires, mais il est mis en place en transférant la responsabilité du comptable vers l'ordonnateur.

Il n'est pas de bonne pratique que le droit de réquisition soit souvent exercé par les ordonnateurs car son utilisation fréquente constitue un indice révélateur de dysfonctionnements dans la gestion des services de l'ordonnateur, ou de relations difficiles entre les services de l'ordonnateur et du comptable public. Dans le cas de recours fréquents (plusieurs fois par mois, par exemple) au droit de réquisition, il convient de procéder à une analyse objective des raisons qui y ont conduit, de mettre en place les changements nécessaires et recommandés, et de mettre un dispositif de surveillance qui permette d'éviter le recours à ce droit.

Les autorités hiérarchiques doivent apporter leur plus grande attention lorsque le droit de réquisition est mis en œuvre et s'enquérir des raisons de son utilisation. L'exercice fréquent du droit de réquisition constitue un indicateur d'une gestion non orthodoxe des finances publiques.

Article 31

La responsabilité pécuniaire d'un comptable public peut aussi être mise en jeu par une décision de débet de nature administrative.

Les arrêtés de débet produisent les mêmes effets et sont soumis aux mêmes règles d'exécution que les décisions juridictionnelles. Ils sont susceptibles de recours.

L'article 31 précise les actes administratifs, c'est-à-dire émis par l'autorité administrative – le ministre chargé des finances en l'occurrence, par lesquels sont mises en œuvre la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public :

la décision de débet qui est de nature administrative est prise par le ministre chargé des finances ;
cette décision est assimilée aux décisions de nature juridictionnelle prises par la Cour des Comptes sous la forme d'un arrêt de justice.

En leur qualité d'acte administratif, les arrêtés de débet peuvent être contestés devant le ministre, autorité hiérarchique du comptable public. Comme les arrêts de débets émis par la Cour des Comptes, ils peuvent être révisés ou cassés par la juridiction compétente.

La mise en œuvre des dispositions de cet article 31 est un indice du niveau de surveillance exercée sur la gestion des fonds publics. La pratique internationale ne connait pas en effet de situation véritablement parfaite en matière de gestion des fonds publics ; cette règlementation contraignante a été mise en place pour protéger les fonds publics. Son obsolescence ou sa faible utilisation constitue un signe de la qualité de la gestion financière.

Section 4 : De la cessation de la fonction du comptable public et de la libération des garanties

Article 32

La cessation de fonction d'un comptable public est prononcée dans les mêmes formes que sa nomination.

Hormis le cas de décès ou d'absence irrégulière, la cessation de fonction d'un comptable public donne lieu à l'établissement d'un procès-verbal de remise de service.

Dans les conditions définies par la réglementation, le ministre chargé des finances ou toute autre autorité supérieure compétente peut désigner, dans l'attente de la prise de fonction du comptable titulaire, un comptable intérimaire qui a les mêmes droits et obligations que ce dernier.

La durée de l'intérim ne peut excéder six (06) mois.

Cet article 32 édicte la condition formelle de fin d'activités d'un comptable public : lorsque celle-ci survient, la règle du parallélisme des formes doit être respectée. Cette règle consiste à ce qu'un texte de même niveau juridique vienne remettre, annuler, reprendre, ce qu'un autre texte juridique a institué.

Exemples :

1. Un comptable supérieur a été nommé par décret ; il doit être mis fin à sa fonction par décret ;
2. un agent comptable a été nommé dans un organisme public par un arrêté conjoint du ministre des finances et du ministre de tutelle de cet organisme ; l'un de ces deux ministres ne pourra seul décider par arrêté la fin des fonctions de cet agent comptable. La cessation de sa fonction devra être décidée par arrêté conjoint de ces deux ministres ;
3. un comptable public est nommé receveur d'un bureau des douanes par arrêté du ministre des finances sur proposition du directeur des douanes. Ce directeur ne peut mettre fin à ses fonctions par une décision. Un nouvel arrêté doit être proposé à la signature du ministre des finances, seul habilité à le signer et à mettre fin aux fonctions de ce comptable.

A l'occasion de son départ du poste comptable dont le comptable public était responsable, une remise de service a lieu, opérée selon des conditions prévues par la règlementation nationale. Cette remise de service permet d'arrêter les comptes au jour du départ de l'ancien comptable public afin de délimiter sa responsabilité jusqu'à ce jour.

En cas de décès ou d'absence, la personne désignée suppléante poursuit la gestion du poste comptable jusqu'à la nomination d'un nouveau comptable public titulaire à qui il sera remis le service.

En cas d'absence de comptable titulaire, le ministre des finances peut prendre une décision provisoire, selon les modalités prévues par la règlementation nationale, de nomination d'un comptable intérimaire qui agira comme un comptable public titulaire. Cette situation

permet de ne pas perturber la gestion des finances publiques, et de protéger la gestion des deniers.

Il est en effet de bonne pratique que la gestion des postes comptables publics soit assurée de la manière la plus ordonnée et la plus sereine possible pour préserver la bonne gestion des fonds publics.

Article 33

La libération des garanties constituées par un comptable public ne peut intervenir que dans les conditions suivantes :

- pour les comptables principaux : après arrêts définitifs de quitus rendus par la Cour des comptes sur les différentes gestions dont ils avaient la charge jusqu'à leur cessation de fonction ou par intervention de la prescription acquisitive conformément aux dispositions de l'article 77 de la Directive portant loi de finances ;

- pour les comptables secondaires : après obtention du certificat de décharge délivré par le Directeur chargé de la comptabilité publique, sur avis des comptables principaux auxquels ces comptables secondaires sont rattachés ;

- le certificat de décharge est délivré dans un délai fixé par les réglementations nationales. Il permet uniquement d'accorder la libération des garanties, mais n'emporte pas de conséquences quant à l'appréciation de la responsabilité éventuelle du comptable secondaire ;

- la libération des garanties est accordée par décision du ministre chargé des finances sur proposition du directeur chargé de la comptabilité publique, après constatation que les conditions prévues ci-dessus sont réunies.

Cet article règle les conditions de libération des garanties apportées par le comptable public à sa nomination. Il cite limitativement ces conditions afin de protéger les deniers publics. En effet une libération, c'est-à-dire la fin de mise en œuvre, la restitution de garanties trop aisée, trop rapide, peut mettre en péril le dispositif de protection de ces deniers. Il est alors important d'y prendre garde en mettant en place les conditions précises énoncées dans cet article 33.

Ces conditions sont différentes selon qu'il s'agit d'un comptable principal justiciable de la Cour des Comptes, ou d'un comptable secondaire dont la comptabilité est rattachée à un comptable principal.

S'agissant de la libération des garanties apportées par les comptables principaux, elle intervient dans deux conditions :

- lorsque tous les arrêts de quitus sur leurs gestions comptables ont été rendus de manière définitive, c'est-à-dire sans qu'aucune possibilité d'appel de ces arrêts n'existe encore ; l'arrêt de quitus est énoncé par la Cour des Comptes lorsque la gestion comptable a été considérée comme satisfaisante par cette Cour, cet arrêt donne quitus de la gestion du comptable public, c'est-à-dire que la Cour estime que cette gestion a été réalisée en conformité avec les lois et règlements.

- Il est besoin de rappeler ici les termes de l'article 77 in fine de la Directive 02/11 portant lois de finances, qui concernent la prescription acquisitive, et auxquels renvoie cet article 33 :

« Les irrégularités et insuffisances constatées dans la gestion des fonds et valeurs sont prescrites au terme de la cinquième année suivant les faits incriminés. »

Lorsque cinq après le dépôt des comptes de gestion du comptable principal à la Cour des Comptes, celle-ci n'a pas rendu de jugement : on considère alors que la libération des garanties est automatique

; telle est la signification de l'expression « prescription acquisitive » qui signifie qu'au-delà du délai énoncé de cinq ans, il y a prescription, c'est-à-dire que le délai prévu pour agir (en l'occurrence mettre en œuvre les garanties) est dépassé ; cette prescription est acquisitive car elle permet au comptable principal de récupérer les garanties qu'il avait apportées lors de sa nomination.

Pour ce qui concerne les comptables secondaires, qui ne sont pas justiciables de la Cour des Comptes, mais intègrent leur comptabilité dans celle du comptable principal, c'est le directeur du Trésor et/ou de la comptabilité publique qui émet en leur faveur un certificat de décharge de responsabilité. Pour les comptables secondaires, ce certificat vaut libération des garanties qu'ils ont apportées. Mais le directeur du Trésor et/ou de la comptabilité publique ne peut l'émettre qu'après avoir requis et reçu l'avis du comptable principal auquel le comptable secondaire est rattaché ; cet avis est un avis simple, il peut ne pas être conforme : le directeur du Trésor et/ou de la comptabilité publique est libre d'en tenir compte ou non.

L'avant-dernier tiret de cet article 34 laisse les Etats membres de la CEMAC libres de fixer les règles d'émission de cette décharge de responsabilité, mais il précise que ce document ne permet que d'obtenir la libération des garanties mais il ne vaut pas quitus de la gestion du comptable secondaire. En effet, dans l'hypothèse où l'examen par la Cour des Comptes de la gestion comptable du comptable principal fait apparaître que la gestion de ce comptable secondaire a été entachée d'irrégularités susceptibles de mettre en jeu sa responsabilité, ce comptable pourra alors être poursuivi et mis en débet. Le certificat de décharge de responsabilité ne le protègera pas contre cette situation.

Pour toutes les catégories de comptables, qu'ils soient comptables principaux ou secondaires, l'acte de libération des garanties sera toujours une décision du ministre chargé des finances, qu'il prendra sur proposition du directeur du Trésor et/ou de la comptabilité publique. Les conditions relativement contraignantes de libération des garan-

ties (cette libération peut durer une très longue période de temps, même au-delà de cinq années si des procédures judiciaires sont engagées devant les tribunaux) font considérer avec le plus grand sérieux la décision ministérielle de libération. En effet, la protection des deniers publics est primordiale. Il est considéré de bonne pratique que leur sauvegarde évite toute décision rapide de libération. Des décisions ministérielles qui interviendraient dans un délai très court - quelques mois, voire moins d'un an après la fin de la gestion du comptable - peuvent difficilement être considérées comme des signaux favorables pour la protection des deniers publics. Il est difficile en effet dans ce délai de disposer de toutes les actes et données assurant que la gestion du comptable public a été absolument régulière, les jugements de la Cour des Comptes intervenant le plus souvent assez tardivement.

TITRE II : OPERATIONS D'EXECUTION DU BUDGET

Chapitre 1er : OPERATIONS DE RECETTES

Article 34

Les recettes budgétaires de l'Etat comprennent :

1. Les recettes fiscales comprenant les impôts, les taxes, droits et autres transferts obligatoires autres que les cotisations de sécurité sociale ;

2. Les dons et legs et les fonds de concours ;

3. Les cotisations sociales ;

4. Les autres recettes comprenant les revenus de la propriété, les ventes de biens et services, les amendes, pénalités et confiscations, les transferts volontaires autres que les dons, et les recettes diverses.

Cet article 34 concernant l'exécution des recettes de l'Etat, en énonce les différentes catégories. Cet énoncé est large : il s'agit non seulement des impôts, des taxes, des droits, autres transferts obligatoires, dons, legs et fonds de concours, mais aussi des cotisations sociales, des revenus du patrimoine, amendes, confiscations, et transferts volontaires. La mention des cotisations sociales représente pour les services chargés de la confection du budget de l'Etat un effort de collecte d'informations qui permettra ensuite de présenter une vision plus exhaustive de la gestion des fonds publics.

Cet article 34 de la Directive 02/11 portant RGCP reprend in extenso les termes de l'article 12 de la Directive 01/11 relative aux lois des finances auquel il convient de se reporter. Bien que cet article 34 ne rappelle pas que ces recettes budgétaires doivent être autorisées par les lois et règlements en vigueur, cette précision, présente dans

la Directive 01/11 est de toute première importance ; l'Etat ne peut en effet instituer, créer de nouvelles recettes sans autorisation légale ou règlementaire. C'est l'application du principe de l'autorisation parlementaire.

Ainsi les Etats membres de la CEMAC mettent en œuvre un des principes fondamentaux reconnu internationalement de la gestion des finances publiques : aucune recette de l'Etat ne peut être créée sans loi, c'est-à-dire sans autorisation parlementaire.

Article 35

La perception de recettes autres que celles prévues à l'article précédent est formellement interdite à peine pour les agents qui en feraient l'encaissement d'être poursuivis comme concussionnaires, sans préjudice de l'action en répétition pendant trois années contre tout receveur, comptable ou agent qui en aurait fait la perception.

Sont également passibles des mêmes poursuites, tout agent qui aura accordé des exonérations en franchise des recettes définies à l'article 36 de la présente directive ou effectué gratuitement la délivrance de produits ou services payants de l'Etat.

Il est fait recette au budget de l'Etat du montant intégral de toutes les ressources prévues à la loi de finances, quelle qu'en soit la provenance, et sans contraction entre les recettes et les dépenses, les frais de perception et de régie et les autres frais accessoires étant portés en dépenses audit budget.

Le premier alinéa de cet article 35 a pour objet de prévenir les faits de concussion, c'est-à-dire de perception de recettes sans que leur droit soit établi. L'alinéa 2 suivant assimile à cette faute le fait pour un agent public d'octroyer des exonérations fiscales ou douanières, ou de paiement de recettes budgétaires diverses.

En cas de perception de recettes non autorisées, une action en remboursement - dans un délai de trois ans à compter de la date de l'encaissement indu - est prévue contre tout receveur, comptable ou agent public qui en aurait fait la perception, parallèlement aux poursuites pour fait de concussion engagées contre lui. En cas d'accord d'exonération ou de franchise de recettes non autorisées, l'action en remboursement s'applique dans les mêmes conditions.

ELEMENTS DE PRECISION SUR LA CONCUSSION

L'élément matériel de la concussion :

Pour que l'élément matériel de l'infraction de concussion soit caractérisé, il faut réunir trois conditions, l'une tenant à la qualité de l'auteur (1), la seconde à son comportement (2) et la dernière aux caractéristiques de la somme perçue (3)

1/ Qualité de l'auteur :

Sont visées par l'infraction de concussion, les personnes dépositaires de l'autorité publique ou chargées d'une mission de service public. Cette définition englobe l'ensemble des fonctionnaires ainsi que les officiers ministériels.

2/ Comportement de l'auteur

S'agissant de la concussion, le comportement de l'auteur recouvre deux types d'action :

- Le fait de recevoir, exiger ou ordonner de percevoir, à titre de droits, contributions, impôts ou taxes publics une somme indue ou qui excède ce qui est dû ;
- Le fait d'accorder sous une forme quelconque une exonération ou franchise des droits, contributions, impôts ou taxes publics en violation des textes légaux ou réglementaires.

Les moyens employés sont indifférents à la consommation de l'infraction. Peu importe que l'agent public ait ou non abusé de son autorité pour percevoir la somme indue. Ce qui est incriminé, c'est le caractère illégal de la perception et non le moyen utilisé.
Les mobiles poursuivis sont également indifférents à la consommation de l'infraction. La concussion est caractérisée, que l'auteur ait agi à des fins d'enrichissement personnel ou de manière désintéressée.

3/ Caractéristiques de la somme perçue :

Pour que l'infraction de concussion soit caractérisée, il faut que la somme perçue ou exonérée par l'agent public le soit de façon indue. L'appréciation du caractère indu s'obtient par comparaison entre l'ordre de perception effectivement donné par l'agent public et les textes légaux ou réglementaires qui l'autorisent à percevoir ou à exiger.

L'élément moral de la concussion :

Le délit de concussion est une infraction intentionnelle qui suppose que l'auteur ait eu conscience du caractère indu de la somme qu'il a exigé de percevoir ou dont il a exonéré la perception. Ainsi, le délit de concussion n'est pas caractérisé, faute d'intention, en cas d'erreur commise par le prévenu, ou par d'autres fonctionnaires, ou en raison d'une interprétation erronée de la loi ou du règlement.

Les sanctions de la concussion et la prescription de l'action publique

Des sanctions pénales peuvent être prévues, constituées de peine d'emprisonnement et d'amende pour son auteur, sans préjudice des autres sanctions, notamment administratives.

Le délit de concussion est une infraction instantanée, entièrement consommée au moment où le prévenu exige, perçoit, ou ordonne de percevoir des sommes indues ou accorde indûment une exonération ou franchise. Il se prescrit par 3 ans à compter du jour où les faits ont été commis.
Dans le cas où plusieurs auteurs sont parties à la même affaire de concussion, la prescription commence à courir, pour chacun d'eux, à compter de leur intervention personnelle.

L'alinéa 3 de cet article 35 précise que les recettes doivent figurer pour leur montant intégral dans le budget de l'Etat ; de même, les dépenses doivent être prises en compte dans leur totalité.

Cet article institue ainsi la règle de la non contraction des montants entre les recettes et les dépenses, quels que soit la nature et l'objectif de cette contraction. Parfois, les spécialistes en finances publiques utilisent le terme de « compensation » au lieu de « contraction » ; mais la même signification demeure : on ne doit pas compenser les recettes et les dépenses entre elles.

Exemple : le budget de l'Etat prévoit une ligne de crédit pour réaliser des travaux d'équipements (un pont, une route, des écoles, etc.). La dépense envisagée comprenant tous les droits et taxes y afférant (la TVA par exemple, ainsi que tous les autres droits et taxes) doit figurer intégralement dans le budget d'investissement de l'Etat. En recettes, toutes les taxes devront aussi figurer pour leur montant total attendu, sans compensation, ni contraction d'aucune sorte. L'entreprise qui sera titulaire du marché public, conclu lui aussi toutes taxes comprises, percevra d'une part, le montant total dû sans qu'il lui soit retenu avant décompte le montant des impôts et taxes dus ; cette entreprise paiera, d'autre part, les impôts qu'elle doit au titre de ce marché comme au titre de ses autres activités.

Attention : la règle de la non-contraction entre les recettes et les dépenses ne signifie pas que le Trésor, au moment du paiement de la dépense, du paiement partiel ou total du marché, ne peut pas prélever sur le montant dû par l'Etat à cette entreprise les impôts et taxes dont elle serait redevable. C'est la règle de la compensation légale énoncée à l'article 46 ci-dessous. Il n'y a d'ailleurs pas dans ce cas contraction de recettes et des dépenses, mais au contraire encaissement de la recette grâce à la dépense effectuée par l'Etat. Il s'agit là, au contraire, d'une action de bonne gestion des finances publiques de la part du Trésor. En tout état de cause, l'ordonnateur doit ordonnancer le montant total du montant dû à l'entreprise. Cette pratique de la non-contraction des créances avec les dettes est internationalement reconnue.

Exemple : le budget de l'Etat doit faire figurer le montant total brut des traitements, salaires et indemnités, sans y retenir une quelconque somme d'impôts et taxes à son profit. Ces impôts et taxes doivent figurer dans la rubrique des recettes correspondantes.

Cette règle de non-contraction, ou non-compensation entre recettes et dépenses budgétaires, correspond à une bonne pratique internationale. Elle est destinée à ce que le budget de l'Etat retranscrive l'image réelle des finances publiques nationales, tant en ressources qu'en emplois. Or si les recettes et les dépenses se compensent entre elles, on ne peut plus disposer d'une vision globale exacte de la situation des finances publiques, les prévisions de recettes et de dépenses ayant été toutes deux minorées ; elles ne représentent plus la réalité de l'exécution des finances publiques.

Section 1: De la constatation, de la liquidation et du recouvrement des recettes publiques

Article 36

Dans les conditions prévues pour chacune d'elles, les recettes sont constatées et liquidées, ordonnancées avant d'être prises en charge et recouvrées.

La liquidation a pour objet de déterminer le montant de la dette des redevables et doit indiquer les bases sur lesquelles elle est effectuée.

Toute erreur de liquidation donne lieu soit à l'émission d'un ordre d'annulation ou de réduction de recette, soit à l'émission d'un ordre complémentaire.

Cet article 36 énonce les différentes étapes du processus de la phase administrative de réalisation des recettes de l'Etat. Cette phase administrative suit les trois étapes suivantes :

1. La constatation des droits : celle-ci identifie la matière imposable basée sur une autorisation légale de création et une règlementation qui permet de calculer la recette.

2. La liquidation des droits : il s'agit de leur calcul qui est fondé sur des règles précises et répond à des critères objectifs. La liquidation des droits ne s'effectue pas de manière aléatoire ; son calcul est arithmétique et déterminé : les bases de calcul sont légales et règlementaires.

3. L'ordonnancement de la recette constitue l'ordre de mise en recouvrement de la recette ; il prend la forme d'un titre de perception : c'est le document par lequel l'ordonnateur donne l'ordre au comptable public de recouvrer une recette.

Le 3ème alinéa de l'article 36 traite des erreurs de liquidation : soit l'ordre de recette est annulé (ordre d'annulation), soit son montant est réduit (ordre de réduction) ou augmenté (ordre de recette complémentaire). En application de cet alinéa, des titres de régularisation sont établis par les services fiscaux et douaniers : ce sont des documents utilisés pour modifier la liquidation d'un droit ou d'une taxe précédemment émis, soit en raison d'une erreur de calcul, soit à la suite d'une interprétation erronée de la législation ou de la règlementation applicable.

Il convient de noter que cet article, comme les suivants, n'attribuent pas de compétences particulières à un agent public, et ne distinguent pas non plus les services d'émission et de recouvrement des recettes budgétaires, comme cela était le cas auparavant. Cette situation laisse les Etats libres de l'organisation de ces services afin qu'ils puissent rechercher et mettre en place les moyens les plus efficaces pour optimiser l'efficience de leurs services chargés des recettes publiques.

Cette liberté dans l'organisation des services de recettes est en ligne avec les nouvelles pratiques internationales qui cherchent à simplifier les procédures d'émission et de recouvrement des recettes publiques et à les rendre plus compréhensibles pour les citoyens.

Article 37

Toute créance constatée et liquidée fait l'objet d'un acte formant titre de perception émis par l'ordonnateur du budget concerné qui en a seul l'initiative.

Pour les recettes encaissées sur versements spontanés des redevables, des titres de régularisation sont établis sans délai par l'ordonnateur à la demande du comptable public.

Le 1er alinéa de cet article 37 édicte la nécessité de l'émission par l'ordonnateur d'un acte juridique, le titre de perception, qui est adressé au comptable public qui, après vérification, soit le rejette en cas de défaut, soit le prend en charge dans sa comptabilité[7].

Dans le cas où une recette a été encaissée par le comptable public spontanément, c'est-à-dire sans titre, le 2ème alinéa de cet article 37 édicte que ce comptable doit demander à l'ordonnateur l'émission immédiate d'un titre de régularisation. Ainsi trouve son application un principe majeur du droit financier public : pas de recouvrement, ni d'encaissement de recettes publiques sans titre juridique.

Article 38

Les règles d'exigibilité des créances publiques sont définies par la règlementation propre à chaque Etat.

Cet article rappelle le principe de la légalité des règles d'exigibilité des créances de l'Etat, et laisse les Etats membres de la CEMAC

[7] Voir l'article 39 suivant pour les modalités de prise en charge par le comptable public.

libres d'organiser ces règles, que ces créances soient de nature fiscale ou non.
En matière de recette publique, l'exigibilité est la qualité de la créance qui donne au comptable public le droit de procéder à son recouvrement forcé. Cette exigibilité est importante au plan juridique : elle donne droit au comptable de demander par tout moyen de droit le paiement de la somme due par le redevable. La date d'exigibilité ne doit pas être confondue avec la date de majoration de la taxe ou de l'impôt après laquelle s'applique automatiquement la pénalité de retard de paiement de cette taxe ou de cet impôt. La date de majoration d'un impôt est en principe postérieure à la date de son exigibilité

Exemple : un redevable reçoit un avis d'impôt sur le revenu dont la date d'exigibilité est fixée au 1er mai et la date de majoration au 15 mai. Cela signifie que le comptable public est en droit d'exiger le paiement de cet impôt à partir du 1er mai, mais ce n'est qu'à partir du 15 mai qu'il appliquera une pénalité de retard de paiement sur l'impôt dû.

Pourquoi la différence entre ces deux dates ? Que cela veut-il dire pour le comptable public et le redevable ? Ces dates sont différentes car elles recouvrent des réalités différentes. La première concerne la date à laquelle le droit à recouvrer, donc à poursuivre le recouvrement, est totalement ouvert ; à partir de la date d'exigibilité le comptable public pourra exercer tous les droits légaux et règlementaires pour recouvrer la somme due et protéger la recette publique s'il estime que celle-ci est en péril, qu'il existe un risque élevé que celle-ci ne soit pas recouvrée.

Exemple : en cas de faillite ou de règlement judiciaire, le comptable sera en droit d'exiger immédiatement le paiement d'une taxe ou d'un impôt, sans attendre la date de majoration.

La date de majoration ne concerne que la date après laquelle sera appliquée la pénalité de retard prévue par la loi pour paiement tardif de la recette publique.

Exemple : dans le premier exemple ci-dessus, si le redevable ne s'est pas acquitté à la date du 15 mai de son impôt sur le revenu dû à la caisse du comptable public, celui-ci appliquera automatiquement à cet impôt la majoration de 10 % prévue par la loi pour paiement tardif.

Article 39

Les actes formant titres de perception sont notifiés aux comptables pour prise en charge selon des modalités déterminées par des textes particuliers.

Ils sont notifiés aux redevables par avis les informant de la date d'échéance et des modalités de règlement et mentionnant les voies et moyens de contestation et de recours.

Cet article se rattache à l'article 37 ci-dessus. Son premier alinéa édicte la nécessité de la notification d'un titre de perception adressé par l'ordonnateur au comptable public responsable du recouvrement d'une recette. En effet ce comptable ne peut lancer la procédure de recouvrement sans titre : il a besoin de celui-ci pour adresser un avis au redevable l'informant de l'existence de sa dette envers l'Etat. A contrario, l'absence de cette notification au redevable entraîne l'impossibilité de poursuivre le recouvrement de cette créance.

Ce 1er alinéa renvoie aux législations nationales les modalités de prise en charge des titres de perception. Cette prise en charge est formalisée par l'enregistrement comptable du titre de perception dans les comptes du comptable. Une fois cet enregistrement comptable réalisé, le comptable est responsable du recouvrement de ce titre. Cette responsabilité est personnelle et pécuniaire.

Le second alinéa de cet article 39 organise la notification au contribuable de sa dette. L'acte de notification (l'avis d'imposition ou l'ordre de recette) est un document majeur :

il contient toutes les informations nécessaires au paiement et à sa mise en cause par le redevable. Sans cet acte, le comptable public n'est pas en droit d'engager les poursuites à son encontre.

Dès lors, le comptable public qui a pris en charge un titre de perception et ne l'a pas notifié au redevable, n'est pas en droit de lui exiger le paiement, ne peut le poursuivre et met en jeu sa responsabilité.

Section 2 : De la phase comptable du recouvrement des recettes

Article 40

La procédure habituelle en matière de recouvrement est amiable. Sauf exception tenant soit à la nature ou au caractère contentieux de la créance, soit à la nécessité de prendre sans délai des mesures conservatoires, le recouvrement forcé est précédé d'une tentative de recouvrement amiable.

Cet article met en avant le caractère amiable du recouvrement des recettes publiques. Sauf cas spécifiques, il ne permet de n'engager de procédures contentieuses que lorsque toutes les voies de recouvrement amiable ont été utilisées.

Le recouvrement amiable consiste à avertir par un avis de recouvrement que le redevable devra verser sa dette à la caisse du comptable au plus tard à une date indiquée selon des modalités fixées. Dans le cas où le redevable informe le comptable de difficultés à respecter cette date pour payer, le comptable est autorisé à rechercher avec ce redevable les meilleures conditions pour l'Etat pour s'assurer dans un délai convenable du recouvrement de cette dette. Pour y parvenir, le comptable devra connaître la situation réelle du redevable pour adapter au mieux les conditions de paiement.

Ce n'est qu'au cas où toute recherche de solution avec le redevable s'avère impossible, non réaliste, lorsque ce redevable ne manifeste pas une volonté réelle de payer sa dette ou cherche à s'y soustraire, alors le comptable responsable du recouvrement l'informera qu'il se voit contraint de mettre en œuvre des procédures plus contraignantes afin d'assurer le recouvrement de la somme due et de couvrir sa propre responsabilité.

Tout en favorisant la voie du recouvrement amiable, le comptable responsable du recouvrement devra porter une attention particulière de ne pas se mettre dans la situation où sa responsabilité pourrait être mise en cause.

Exemple : une entreprise doit reverser sa taxe sur la valeur ajoutée au 15 mai. Elle demande au comptable public chargé de l'encaissement un délai de paiement d'une semaine compte tenu de sa situation de trésorerie précaire. Ce délai peut être accordé par le comptable. A la fin de ce délai, aucun versement n'ayant été effectué, l'entreprise demande un nouveau délai d'un mois. Il est souhaitable alors que le comptable, avant d'accorder cette facilité, s'enquiert avec précision de la situation financière réelle de cette entreprise. Si, une fois ce nouveau délai accordé, l'entreprise ne paie pas la somme due, il est recommandé au comptable d'augmenter sa vigilance et d'avertir le redevable qu'il se voit contraint de prendre des garanties de paiement pour couvrir sa propre responsabilité. Le recouvrement amiable doit être privilégié, mais l'inaction ou la négligence du comptable public peuvent aboutir à la mise en cause de la responsabilité personnelle du comptable public.

Article 41

Le recouvrement des états exécutoires est poursuivi jusqu'à opposition du débiteur devant la juridiction compétente.

Les réclamations et contestations de toutes natures relatives à l'assiette et à la liquidation des droits n'ont pas d'effet suspensif sur les poursuites si elles ne sont pas assorties de garanties acceptées par le Trésor public, à hauteur des sommes contestées.

Cet article énonce le principe du suivi de la procédure du recouvrement des créances publiques jusqu'à leur complet paiement. Le redevable peut y faire obstacle en faisant opposition devant les tribunaux.

Mais, pour ce qui concerne les procédures concernant l'assiette et la liquidation des droits, le comptable public n'est pas autorisé à suspendre leur recouvrement. sauf si le redevable produit au comptable des garanties suffisantes qui l'assurent que les montants dus pourront être payés.

Exemple : une entreprise redevable de 350 millions CFA d'impôt sur les sociétés conteste ce montant devant les services fiscaux. Le comptable public n'est pas en droit de suspendre le recouvrement de cet impôt, sauf si cette entreprise lui apporte des garanties suffisantes. Celle-ci lui propose alors en garantie deux véhicules de transport en usage depuis 5 ans. Le comptable se doit de refuser ces garanties qui ne pourront en aucun cas couvrir le montant dû en cas de carence ou de rejet du recours.

Article 42

Les redevables de l'Etat s'acquittent de leurs dettes par versement d'espèces, par remise de chèques ou effets bancaires ou postaux, ou par versement ou virement dans l'un des comptes de disponibilités ouverts au nom des comptables publics.

Toutefois, dans les cas prévus par la loi, les redevables peuvent s'acquitter par remise de valeurs.

Ils peuvent également dans les conditions prévues par les textes régissant l'Etat s'acquitter par remise d'effets de commerce ou d'obligations cautionnées.

Cet article énonce les titres de paiement agréés pour s'acquitter d'une créance publique. Il s'agit des espèces, chèques bancaires ou postaux remis au comptable public. Le paiement par virement bancaire ou postal est autorisé. En conformité avec la législation civile et commerciale, les valeurs mobilières (titres de commerce négociables) sont aussi acceptées, ainsi que les obligations cautionnées.

Les obligations cautionnées sont des effets de crédits permettant de reporter à une date ultérieure le paiement des droits liquidés et devenus exigibles, moyennant le versement d'un intérêt et le paiement d'une remise spéciale. Ces effets sont utilisés pour le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits de douane, des droits indirects, des produits domaniaux, des taxes et redevances à caractère économique.

Tous ces moyens de paiement sont régis par la législation bancaire et leur mise en œuvre s'effectue sous la surveillance de la Banque des Etats de l'Afrique Centrale (BEAC).

Article 43

Tout versement en numéraire donne lieu à la délivrance d'une quittance.

Pour les autres modes de paiement, les déclarations de recettes sont délivrées, après exécution du règlement, aux parties. Il n'est pas délivré de reçu lorsque le redevable reçoit en échange de son versement des timbres, formules ou tickets.

L'article 43 alinéa 1er oblige à la remise immédiate d'un acquit ou d'un reçu lorsque le redevable paie sa dette en espèces.

Pour les paiements par remise de chèques ou par virement, l'acquit ne pourra être délivré au redevable que lorsque le montant aura été effectivement encaissé par le comptable public.

L'alinéa 2 de cet article précise toutefois qu'aucun acquit n'est émis lors des achats de timbres, formules et tickets. En effet, dans ces cas, ces pièces remises à leurs acquéreurs sont identifiés à des reçus.

Les formules, dont il est fait mention à l'alinéa 2 de cet article, sont des documents normalisés remis au redevable en contrepartie de son paiement.

Article 44

Le débiteur de l'Etat est libéré s'il présente un reçu régulier, s'il invoque le bénéfice d'une prescription et que celle-ci est effective, ou s'il établit la réalité de l'encaissement par un comptable public des effets bancaires ou postaux émis au profit du Trésor.

En conséquence logique de l'article précédent, l'acquit étant considéré comme libératoire, si un redevable poursuivi montre qu'il dispose d'un reçu qui lui a été remis lors du paiement de la créance requise, le comptable doit arrêter immédiatement cette poursuite.

S'il s'agit d'un paiement par remise de chèque ou par virement, le redevable poursuivi peut demander l'arrêt des poursuites à son encontre en fournissant la situation de son compte bancaire ou postal indiquant que la somme due a été débitée de son compte au profit du Trésor.

Exemple : un redevable s'est acquitté d'une taxe locale par virement bancaire au profit du Trésor, mais ce virement a été réalisé au profit d'un comptable public autre que celui auquel le versement aurait dû être effectué.

Non informé, le comptable public à la caisse duquel cette somme était due entame des poursuites à l'encontre de ce redevable pour recouvrer cette créance. Le redevable est en droit de démontrer à ce comptable que sa dette a été payée en lui fournissant son relevé d'opérations bancaires. Le comptable assignataire de cette créance devra s'adresser à son collègue qui a reçu le paiement du redevable pour qu'il lui transfère celui-ci.

Cet article invoque aussi la possibilité de la mise en œuvre de la prescription en matière de recouvrement des sommes dues à l'Etat. Les règles de prescription étant fixées par chaque Etat membre, le comptable public devra y porter une grande attention afin que sa responsabilité ne soit pas mise en cause.

La prescription consiste en un délai prévu par la loi, après lequel le droit applicable à l'émission et au recouvrement de ces recettes est éteint, ne s'applique plus.

On parle de règles de prescription en ciblant l'ensemble des règles qui régissent l'émission et le recouvrement des recettes.

Article 45

Les comptables publics sont responsables du recouvrement de la totalité des droits liquidés par les ordonnateurs à partir de la prise en charge par leurs soins.

Ils doivent justifier de l'apurement de ces prises en charge dans les délais et formes prévus par la réglementation en vigueur.

L'apurement résulte soit de recouvrements effectifs, soit de réduction ou de l'annulation de droits préalablement liquidés, soit de leur admission en non-valeur.

Cet article 45 est destiné à établir la responsabilité de l'opération de

recouvrement à la charge du comptable public. Cette responsabilité, comme il a été vu précédemment, est personnelle et pécuniaire. Il doit en conséquence y être très attentif.

Cette responsabilité du comptable public, en application de l'alinéa 1er de cet article, se déclenche au moment de la prise en charge des droits liquidés par l'ordonnateur. Cette prise en charge a été examinée dans les commentaires de l'article 39 ci-dessus. Il s'agit de l'enregistrement comptable de ces droits par le comptable public.

Pour se libérer de cette responsabilité, le comptable doit parvenir à apurer cet enregistrement comptable par le recouvrement de ces droits. Les conditions de cet apurement sont fixées par des règles nationales.

Cet article 45 précise toutefois en son dernier alinéa que les modalités d'apurement sont le paiement de la somme due par le redevable, la diminution ou l'annulation du montant liquidé par l'ordonnateur, ou bien leur admission en non-valeur.

L'admission en non-valeur est une procédure administrative interne au ministère des finances et initiée par le comptable public responsable du recouvrement d'une créance qu'il n'est pas parvenu à recouvrer. Le comptable élabore un dossier apportant la preuve qu'il a fait toute diligence pour recouvrer la somme prise en charge dans sa comptabilité, mais qu'il n'a pu parvenir à ce recouvrement en raison de circonstances particulières précisément décrites. Son supérieur hiérarchique (directeur du Trésor et/ou de la comptabilité publique, ministre des finances, selon les règles fixées par les Etats) examine ce dossier et apprécie la valeur des arguments avancés par le comptable ; cette autorité demeure libre d'accéder ou non à la demande d'admission en non-valeur du comptable, voire même ne n'y accéder que partiellement. Lorsqu'un montant a été admis en non-valeur, la décision de l'autorité hiérarchique vaut acte de recouvrement et est enregistrée en comptabilité comme tel.

Lorsque la demande d'admission en non-valeur a été rejetée partiellement ou entièrement par l'autorité hiérarchique, la responsabilité du comptable est mise en jeu ; il doit s'acquitter du montant dû.

Section 3 : De la compensation et de la prescription des recettes publiques

Article 46

Les redevables de l'Etat ne peuvent opposer la compensation légale dans le cas où ils se trouvent dans le même temps créanciers de l'Etat.

Dans la même situation, préalablement à tout paiement, le comptable public doit opérer la compensation légale au profit de l'Etat entre les dettes et les créances assignées sur sa caisse.

Cet article édicte la règle de la non-contraction, la non-compensation des créances de l'Etat et de ses dettes chez les débiteurs qui sont en même temps créanciers de l'Etat. Cette règle est symétrique à celle examinée à l'article 35 alinéa 3 ci-dessus qui traite de cette même règle pour l'Etat qui ne peut contracter ses créances avec ses dettes.

Comme mentionné dans les commentaires de cet article 35, le comptable public est seul apte à opérer cette compensation légale que le créancier / débiteur ne peut mettre en œuvre de sa propre initiative ; cette personne pourra tout juste informer le comptable public de l'existence de ces dettes et créances croisées, à charge pour ce dernier de réaliser cette compensation. Cet article 46 alinéa 2 indique que le comptable public a alors le devoir de la réaliser, ce qui signifie une obligation à agir. Encore est-il nécessaire que les créances et dettes soient « assignées sur sa caisse », c'est-à-dire payables à sa caisse.

Exemples :

1. Un redevable doit un montant de 100.000 F.CFA au titre de l'impôt sur le revenu, pris en charge dans la comptabilité d'un comptable public, et ce même redevable, commerçant de son état, est créancier d'une somme de 150.000 F.CFA sur la commune dont la comptabilité est tenue par ce même comptable public. Celui-ci doit alors opérer une compensation légale entre ces deux sommes et ne verser que 50.000 F.CFA à ce commerçant. Ce faisant, le comptable doit enregistrer dans sa comptabilité l'apurement de la totalité de la créance et de la dette de cette personne ou société.

2. L'Etat doit 12 millions de F.CFA à une société au titre d'un marché de fournitures, payables à la caisse d'un comptable direct du Trésor A ; or cette société doit par ailleurs 2 millions de F.CFA au titre de l'impôt sur les sociétés, payable à la caisse d'un autre comptable direct du Trésor B. Les comptables directs du Trésor A et B ne peuvent opérer de compensation entre ces deux montants, même si un représentant de cette société le demande à l'un ou l'autre comptable.

Par contre dans l'exemple 2 ci-dessus, si le comptable B rencontre des difficultés pour recouvrer l'impôt sur les sociétés, deux opérations lui seront possibles :

- soit adresser une contrainte extérieure au comptable A pour que celui-ci recouvre la somme de 2 millions de F.CFA sur le mandat de paiement émis au profit de la société par l'Etat et les lui transmette ;

- soit transférer au comptable A la charge de recouvrer cet impôt sur les sociétés : ce comptable A pourra alors opérer en toute légalité la compensation entre la créance et la dette ; quand il aura réalisé cette opération, le comptable A en informera le comptable B.

Article 47

Les règles propres à l'Etat et le cas échéant, à chaque catégorie de créances, fixent les conditions dans lesquelles le recouvrement d'une créance peut être suspendu ou abandonné, ou dans lesquelles une remise de dette, une transaction ou une adhésion à concordat peuvent intervenir.

Par cet article, la Directive 02/11 confie aux règlementations nationales les modalités de suspension du recouvrement ou d'abandon des recettes de l'Etat. Ces règles vont donc relever de l'organisation du pouvoir exécutif et devront être édictées par décret ou arrêté.

De même, les remises de dette, transaction entre Etat et redevables ou conclusion d'un concordat (accord avec un débiteur pour organiser le paiement différé de ses dettes), relèvent toutes des législations et règlementations nationales.

Ces règles sont différentes de celles de leur prescription examinée à l'article 44 ci-dessus.

Chapitre 2 : OPERATIONS DE DEPENSES

Article 48

Avant d'être payées, les dépenses sont engagées, liquidées et ordonnancées.

Toutefois, certaines catégories de dépenses préalablement définies de façon limitative dans un décret pris en conseil des ministres ou une instance équivalente peuvent être payées sans ordonnancement préalable et faire l'objet d'une régularisation après paiement dans un délai maximum de soixante (60) jours.

Cet article édicte les étapes de la phase administrative de l'exécution des dépenses budgétaires, qui comprend donc trois étapes successives : l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement.

Son second alinéa ouvre la voie aux exceptions : certaines dépenses, limitativement désignées par décret pris en conseil des ministres, peuvent être payées sans être préalablement ordonnancées, mais leur ordonnancement doit impérativement dans les 60 jours suivant leur paiement.

Exemples : les traitements et salaires, ainsi que le service de la dette publique, peuvent faire l'objet de paiement dans ordonnancement préalable, mais cette situation doit être prévue par décret en conseil des ministres, et leur situation doit être régularisée par une ordonnance de paiement au maximum 60 jours après leur paiement.

Section 1: De l'engagement, de la liquidation et l'ordonnancement des dépenses publiques

Article 49

L'engagement est l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. Il doit comporter l'imputation budgétaire de la dépense telle que définie dans la directive portant nomenclature budgétaire de l'Etat.

Il revêt les formes prévues par les règles en vigueur et notamment le code des marchés publics. L'engagement doit rester dans la limite des autorisations budgétaires et demeurer subordonné aux autorisations, avis ou visas prévus par les lois et règlement propres à l'Etat.

Cet article définit l'engagement de la dépense et décrit son contenu et ses limites.

Tout d'abord, l'engagement d'une dépense est un acte juridique par lequel l'Etat se trouve engagé. Il s'agit donc d'un acte essentiel dont les conséquences sont importantes. Par cet acte, l'Etat s'engage à payer la livraison du bien ou la prestation du service qu'il a demandé à un tiers de réaliser pour lui. Dès cet acte, l'Etat prend la responsabilité de payer si le service fait est constaté.

Le premier alinéa de cet article définit la caractéristique essentielle de cet engagement : son imputation budgétaire doit être identifiée, en conformité avec la nomenclature du budget de l'Etat. Dès l'engagement de la dépense, des crédits budgétaires sont réservés au paiement de la dépense qui fait l'objet d'un engagement. Cette réservation de crédits est essentielle car elle interdit leur utilisation à d''autres fins, pour d'autres dépenses, sous peine de mettre en péril l'engagement de l'Etat à payer ladite dépense. Cette affectation (ou réservation) de crédit est un acte administratif de précaution opéré par l'ordonnateur pour l'Etat afin de s'assurer de la capacité de la puissance publique à payer la dépense le moment venu.

Il convient que le bon ou la fiche d'engagement s'appuie sur une pièce justificative détaillant de façon précise les caractéristiques et références de la commande publique. Par exemple, une commande d'ordinateurs devra comporter la marque de fabrique, les caractéristiques techniques (en matière de puissance, de stockage, etc.) ainsi que la présence ou non d'accessoires. En effet, seul un niveau de détail suffisant permettra ensuite un contrôle efficace au stade de la liquidation de la dépense (contrôle de l'effectivité / matérialité du service fait).

La pratique de l'engagement est précisée à l'alinéa 2 de cet article 49 : il doit être effectué dans les formes prévues par les lois et règlements en vigueur, et notamment celles prévues par le code des marchés publics. Cette mention est significative car environ 80 % des dépenses de l'Etat sont réalisées au travers des marchés publics de fournitures de biens, services et travaux.

Enfin, cet alinéa 2 in fine institue une limite chiffrée aux actes d'engagement : l'ordonnateur ne peut engager l'Etat au-delà du montant autorisé par le Parlement sur la ligne de crédit d'imputation de la dépense.

Exemple : un ordonnateur chargé de la gestion d'une ligne de crédit pour laquelle le Parlement a autorisé 150 millions CFA de dépenses d'investissement, a déjà engagé 100 millions au titre de deux marchés publics sur cette ligne. Pour un 3ème marché, l'appel d'offres fait apparaître que le meilleur prix proposé est de 55 millions de F.CFA. Cet ordonnateur ne pourra attribuer, ni conclure le marché en raison de crédits insuffisants pour payer ce 3ème marché ; il n'a en effet pas le droit d'engager l'Etat au-delà des 50 millions de dotation encore disponible sur cette ligne budgétaire.

Le respect de la limite de dotation des lignes budgétaires est un principe légal institué par la Directive 01/11 relative aux lois de finances en son article 16 alinéa 1er ainsi rédigé :

« Un crédit budgétaire est le montant maximum de dépenses que le Gouvernement est autorisé par le Parlement à engager et à payer, pour un objet déterminé, au cours de l'exercice budgétaire ».

Article 50

La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense. Elle ne peut être faite qu'au vu des titres et pièces offrant la preuve des droits acquis par les créanciers.

En ce qui concerne notamment les fournitures, services et travaux, ces titres et pièces sont constitués par les marchés, les mémoires ou factures en original détaillant les livraisons, services ou travaux effectués et les procès-verbaux de réception ou certificats de service fait signés par les ordonnateurs et éventuellement par les responsables des services techniques dans le cadre de la réglementation propre à l'Etat.

Cet article définit l'opération de liquidation de la dépense. Il ne s'agit pas d'un acte juridique, mais d'une vérification, d'un contrôle documentaire qui apporte la preuve que le service a été fourni, ou le bien et les travaux livrés. Cette vérification matérielle permet d'aboutir à la détermination de la somme précise due au prestataire de service ou à l'opérateur qui a livré le bien ou les travaux.

Cette vérification permet d'établir le droit du créancier au paiement de sa créance par l'Etat.

L'alinéa 2 de cet article 50 introduit une notion majeure de l'exécution des dépenses publiques : la constatation du service fait. Ici encore, cette constatation n'est pas en elle-même un acte juridique, mais il s'agit de vérifier l'existence d'un document qui établit qu'une créance est effectivement due.

Exemple : la livraison d'un bien à un service de l'administration est constatée par un document de remise de ce bien à son juste destinataire qui l'a commandé et en a effectivement pris possession. Ce document prend souvent la forme d'un bon de livraison signé par un représentant dûment mandaté par le service administratif concerné et l'opérateur ayant livré le bien.

Exemple : un marché de travaux publics prévoit de payer son bénéficiaire lorsqu'il aura réalisé 50 %, puis 75 % des travaux qui lui sont demandés. Lorsqu'il se trouvera à ces niveaux d'exécution, ce bénéficiaire émettra un décompte de travaux correspondant à 50 % ou 75 % du montant total du marché ; ce décompte sera vérifié par l'ordonnateur ou son représentant sur le site que 50 % ou 75 % des travaux ont bien été réalisés et que le chiffrage de ce décompte est bien exact. Un document constatant le service fait sera alors élaboré et signé des deux parties, bénéficiaire du marché et ordonnateur des travaux. Ce document apportera la preuve de la réalisation partielle des travaux à hauteur de 50 % ou 75 %, et fera partie du dossier d'ordonnancement et de paiement.

Article 51

Sauf les cas d'avances ou de paiements préalables autorisés par les lois ou règlements, les ordonnateurs de l'Etat ne peuvent arrêter les droits des créanciers, y compris pour ce qui concerne les acomptes sur marché de travaux et fournitures, qu'après constatation du service fait.

Cet article 50 cite tout d'abord les exceptions au principe de paiement après constatation du service fait : les avances et paiements préalables à la livraison du bien ou du service, tels qu'ils ont été prévus par les lois et règlements nationaux. Ces deux cas sont limitatifs. En effet, même en cas de réalisation de travaux prévoyant des paiements échelonnés, les acomptes payés doivent correspondre à certains niveaux de réalisation de ces travaux, niveaux prévus par le marché, comme cela a été vu dans l'exemple mentionné dans les commentaires de l'article précédent, qui s'applique aussi au présent article 51.

Article 52

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. Cet acte administratif prend la forme d'une ordonnance ou d'un mandat de paiement.

Il doit comporter l'imputation budgétaire de la dépense telle que définie dans la directive portant nomenclature budgétaire de l'Etat.

Cet article définit l'ordonnancement, 3ème et dernière étape de la phase administrative de la procédure d'exécution des dépenses. Cet acte juridique constitue un ordre de payer émis par l'ordonnateur à l'attention du comptable public ; il fait suite naturellement à la liquidation. Il s'agit maintenant de passer à l''acte de mise en paiement, seconde phase de l'exécution des dépenses budgétaires.

Les formes de cet acte sont désignées à l'alinéa 1er in fine de cet article 52 : il peut s'agit d'une ordonnance ou d'un mandat de paiement. La pratique utilise indistinctement l'un ou l'autre de ces deux termes qui on une signification identique.

La particularité de cet acte est qu'il doit impérativement mentionner l'imputation budgétaire de la dépense, en conformité avec la nomenclature budgétaire de l'Etat (alinéa 2 de cet article 52).

Section 2 : De la phase comptable des dépenses publiques et de la réquisition de paiement

Article 53

Le paiement est l'acte par lequel l'Etat se libère de sa dette.

Sous réserve des exceptions prévues par les lois et règlements, les paiements ne peuvent intervenir avant, soit l'échéance de la dette, soit l'exécution du service, soit la décision individuelle d'attribution de subvention, d'allocation ou d'avance.

Cet article définit l'acte de paiement de la dépense publique, étape unique de la phase comptable du circuit de la dépense. Il s'agit d'un acte juridique qui libère l'Etat de sa dette. Cet acte est majeur car ce paiement ne permet plus au créancier de réclamer le montant de sa créance : en droit, on dit que cet acte de paiement est libératoire, c'est-à-dire qu'il éteint la créance. Il convient donc que l'Etat procède à ce paiement avec la plus grande attention afin que sa dette soit effectivement apurée ; cette tâche est de la responsabilité d'un seul agent de l'Etat : le comptable public dont la responsabilité personnelle et pécuniaire peut être engagée.

L'alinéa 2 de cet article 53 pose le principe du paiement après service fait, à l'échéance de la dette. Sauf exceptions, le paiement ne peut intervenir avant l'échéance de la dette de l'Etat ou avant l'exécution du service et des travaux, ou la livraison du bien. Même le versement des subventions, avances ou allocations ne peut être réalisé que sur la base d'une décision préalable de l'ordonnateur. Pour ce qui concerne le paiement de la dette, le paiement intervient à sa date d'échéance.

Ces différentes situations sont en ligne avec les pratiques internationales.

Article 54

Lorsque, à l'occasion des contrôles prévus en matière de dépenses aux articles 19 et 26 ci-dessus, des irrégularités sont constatées par les comptables, ceux-ci sont tenus de refuser le visa de la dépense. Il en est de même lorsque les comptables publics ont pu établir que les certifications délivrées par les ordonnateurs ou les administrateurs de crédits sont inexactes.

Les comptables sont tenus d'adresser aux ordonnateurs une déclaration écrite et motivée de leurs refus de visa, accompagnée des pièces rejetées. En cas de désaccord persistant entre l'ordonnateur et le comptable, l'affaire est présentée devant le ministre chargé des finances.

Si malgré ce rejet le ministre chargé des finances ou l'ordonnateur principal donne ordre au comptable, par écrit, d'effectuer le paiement, et si le rejet n'est motivé que par l'omission ou l'irrégularité des pièces, le comptable procède au paiement sans autre délai, et annexe au mandat, une copie de sa déclaration de rejet et l'original de l'acte de réquisition qu'il a reçu. Une copie de la réquisition et une copie de la déclaration des rejets sont transmises à la juridiction financière et au ministre chargé des finances.

Les comptables ne peuvent déférer à l'ordre de payer du ministre dès lors que le refus de visa est motivé par :

- l'absence de justification du service fait, sauf pour les avances et les subventions,
- le caractère non libératoire du paiement.

Lorsque le comptable obtempère, en dehors des cas mentionnés au 3ème alinéa du présent article, à l'ordre de l'ordonnateur, il cesse d'être responsable de la dépense en cause. Cette responsabilité est transférée à l'ordonnateur concerné.

Cet article 54 est novateur en matière de gestion des finances publiques ; il est majeur pour l'exercice des fonctions de comptable public et doit être lu en parallèle avec l'article 19 et surtout 26 ci-dessus ; cet article 26 énonce « les seuls contrôles » que doit exercer le comptable public. Rappelons ces contrôles limitativement énumérés à l'article 26 :

« b) en matière de dépenses, le contrôle :
- de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, et de l'assignation de la dépense ;
- de la validité de la créance, portant sur :
* la justification du service fait, résultant de la certification délivrée par l'ordonnateur ainsi que des pièces justificatives produites ;
* l'intervention préalable des contrôles, autorisations, approbations, avis ou visas réglementaires ;
* la production des justifications et, le cas échéant, du certificat de prise en charge à l'inventaire ;
* l'application des règles de prescription et de déchéance ;
- du caractère libératoire du règlement incluant le contrôle de l'existence éventuelle d'oppositions, notamment de saisies-arrêts ou de cessions ».

L'article 54 édicte qu'en cas de non-respect des dispositions ci-dessus, le comptable public doit refuser le visa de la dépense, donc il doit refuser son paiement. Il s'agit d'une obligation à la charge du comptable ; s'il n'agit pas ainsi, il peut mettre en jeu sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

Cet article 54 énonce en son alinéa 2 la forme que doit revêtir le rejet de dépense du comptable : (i) celui-ci doit en faire déclaration à l'ordonnateur ;
(ii) cette déclaration doit être obligatoirement écrite ; une déclaration de refus de payer émise oralement n'est pas valable ;
(iii) cette déclaration doit faire apparaître clairement le ou les motifs du refus de payer ; il ne peut lui renvoyer simplement les documents sans aucune indication de l'objet de ce renvoi ;

(iv) cette déclaration doit être accompagnée de l'ensemble du dossier de dépense afin de lui conserver sa cohérence et éviter la perte de pièces ;
(v) enfin, cette déclaration doit être adressée à l'ordonnateur qui a ordonnancé la dépense.

En cas de désaccord persistant entre l'ordonnateur et le comptable, le ministre des finances est saisi par l'un ou l'autre. Quand peut-on considérer qu'un « désaccord persistant » existe entre un ordonnateur et un comptable en matière de paiement d'une ordonnance ? Cette situation survient lorsque l'ordonnateur et le comptable ont épuisé toutes les voies de dialogue et de discussions sur ce dossier, et qu'aucune solution n'a été trouvée soit pour la régularisation du dossier, soit pour son rejet définitif. Il n'est en effet pas concevable qu'une ordonnance de paiement émise par un ordonnateur reste en permanence en instance, en suspens.

En principe, la régularisation du dossier de dépense est opérée sans trop de difficultés par l'ordonnateur qui renvoie alors l'ordonnancement régularisé au comptable public.

Dans l'hypothèse où l'ordonnateur n'est pas d'accord avec le motif de rejet émis par le comptable public et qu'il estime que cette dépense doit impérativement être payée, alors le ministre des finances doit être saisi du problème posé par ce dossier.

L'alinéa 3 de cet article 54 prévoit le cas où un ordre de réquisition est donné par le ministre des finances ou l'ordonnateur principal au comptable pour payer la dépense. Celui-ci doit alors s'exécuter si son rejet n'a été motivé que par l'omission ou l'irrégularité des pièces fournies avec le mandat de paiement.

Le comptable public est tenu d'obéir à la réquisition[8] ; il est tenu de procéder au paiement de la dépense. Mais après ce paiement, il va annexer au dossier de cette dépense deux documents qui

[8] On dit alors qu'il défère à l'ordre de réquisition, c'est-à-dire qu'il lui fait déférence : il donne priorité à cet ordre. Cette déférence entraîne une conséquence importante en matière de responsabilité (voir plus bas).

permettront de décharger sa responsabilité : sa déclaration de refus motivé de la dépense et l'ordre de réquisition adressé par l'ordonnateur principal ou le ministre des finances. Le comptable public est aussi tenu d'informer la Cour des Comptes et le ministre des finances de cette situation en leur adressant une copie des deux documents énoncés au paragraphe ci-dessus.

Compte tenu du caractère grave de l'ordre de réquisition et en raison de son incidence possible sur les finances publiques, et particulièrement sur la trésorerie de l'Etat, l'alinéa 4 de cet article 54 a interdit l'usage de l'ordre de réquisition dans deux cas spécifiques

- Lorsqu'il apparaît que l'ordonnance de paiement n'est pas appuyée d'une justification de service fait : le dossier de dépense ne contient pas de preuve évidente que le service, les travaux ou le bien commandés a été fourni ; cette interdiction totale de payer n'a pas lieu d'être si la dépense requise correspond à une avance ou à unesubvention : en effet, dans ces deux cas, le service ne peut exister ;

- Lorsque le comptable public estime que le paiement qu'il va réaliser ne libèrera pas l'Etat de sa dette envers le créancier : par exemple, quand le compte bancaire mentionné dans l'ordonnancement n'appartient pas au créancier, ou quand le créancier indiqué dans l'ordonnancement ne correspond pas au véritable créancier qui a reçu commande de l'Etat, ou encore lorsque le montant du mandat est inférieur à celui indiqué dans le dossier d'ordonnancement.

Le dernier alinéa de l'article 54 précise la conséquence de l'ordre de réquisition adressé à un comptable public : sa responsabilité personnelle et pécuniaire est transférée au ministre des finances ou à l'ordonnateur principal qui a émis cette réquisition. Le comptable est ainsi dégagé de sa responsabilité.

Article 55

Toutes oppositions ou autres significations ayant pour objet d'arrêter un paiement doivent être faites, sous peine de nullité, entre les mains du comptable assignataire de la dépense.

Cet article 55 édicte les modalités à suivre pour s'opposer au paiement des dépenses publiques, pour obtenir la suspension du paiement. Il est en effet nécessaire que l'acte d'opposition soit formellement déposé auprès du comptable public responsable du paiement de la dépense, le comptable assignataire déjà défini dans les commentaires de l'article 11 ci-dessus.

Ainsi, pour suspendre le paiement d'une dépense, le comptable assignataire de la dépense doit se voir notifier un acte d'opposition par une personne habilitée pour émettre un tel acte (la personne requérante, un huissier de justice ou un autre comptable public, par exemple) ; cet acte a une base légale ou règlementaire. Le terme « signification » employé dans cet article 55 exprime l'action de notifier l'acte juridique qui permet de suspendre le paiement.

Exemples :
1. Un huissier de justice signifie, c'est-à-dire adresse, au comptable public une décision de justice demandant à l'Etat de suspendre le paiement d'une créance au profit d'un créancier de l'Etat, redevable par ailleurs d'une dette à un tiers.

2. un comptable public A adresse une contrainte extérieure à un comptable public B assignataire d'une dépense au profit d'un créancier de l'Etat ; cet avis précise que ce créancier doit à la caisse du comptable public A un montant au titre de l'impôt sur le revenu.

Les documents cités dans les exemples ci-dessus (ordre de justice fondé sur un jugement, contrainte extérieure) sont des actes juridiques émis par des autorités compétentes pour les émettre. Si ces actes sont réguliers, le comptable public assignataire de la dépense doit suspendre le paiement de la dépense et se conformer aux termes de ces actes juridiques.

Article 56

Les règlements de dépenses sont faits soit par remise d'espèces ou de chèques, soit par virement bancaire ou tout autre moyen de paiement légal dans les conditions fixées par les réglementations nationales.

Cependant, ces règlements ne doivent intervenir que sous réserve des dispositions de l'article 46 ci-dessus, relatives à la compensation légale.

Cet article 56 précise les formes que peuvent revêtir l'acte de paiement : il s'agit du paiement :

(i) en espèces par remise de signes monétaires (pièces de monnaie et billets ayant cours légal) ;

(ii) par virement bancaire dans un compte ouvert dans les écritures d'une banque ayant autorité d'exercer, ou virement postal dans un compte ouvert au Centre des Chèques Postaux ;

(iii) par d'autres instruments de paiement autorisés par les règlementations de chaque pays membres de la CEMAC.

Avant de procéder à cet acte de paiement, l'alinéa 2 de cet article 56 rappelle les termes de l'article 46 de la présente Directive 02/11 selon lesquels le comptable public doit s'assurer que le créancier de l'Etat bénéficiaire du paiement ne doit pas concomitamment à l'Etat des impôts, droits et taxes qu'il serait alors en droit de retenir sur le montant de la créance de l'Etat, c'est-à-dire de faire payer au moyen du montant de la créance due. Le comptable public ne verserait alors au créancier de l'Etat que le solde qui apparaît après apurement de sa dette envers l'Etat ; si toute la créance a servi à payer cette dette du créancier de l'Etat, alors le comptable informe ce créancier de l'opération de compensation légale qu'il vient de réaliser afin que celui-ci ne réclame pas à nouveau sa créance.

Article 57

Les comptables publics assignataires sont seuls chargés, sous leur responsabilité et selon le droit commun, de vérifier les droits et qualités des parties prenantes et la régularité de leurs acquits et, à cet effet, d'exiger la production de toutes justifications utiles.

Cet article autorise, avant le paiement effectif, le comptable public à procéder à des vérifications juridiques et formelles pour s'assurer qu'il paie au véritable créancier : il doit notamment vérifier que le créancier est le véritable créancier de l'Etat, qu'il dispose du droit d'agir en cette qualité conformément à la loi (exemples: une personne déclarée en faillite par un jugement de justice ne peut exercer une activité de commerce pendant une période fixée par la législation nationale ; de même, pour une personne mineure).

Le comptable public, avant de procéder à l'acte de paiement, doit également s'assurer que la signature du créancier est régulière.

Exemple : la signature du créancier apposée sur le titre de règlement et le cachet de son commerce ne sont pas identiques à ceux figurant sur la facture figurant au dossier d'ordonnancement. Le comptable doit alors rejeter à l'ordonnateur cet ordonnancement pour régularisation du dossier.

Enfin, le comptable public est en droit de réclamer toutes les pièces justificatives prévues par les règlementations nationales. Il est de bonne pratique que ces règlementations se dotent d'un texte juridique (décret, arrêté, instruction ou note ministérielle, etc.) précisant pour chaque catégorie de dépenses les documents valant justification de cette dépense afin de simplifier la tache des créanciers privés de l'Etat.

Il est important pour une question de transparence que ce texte juridique fasse l'objet d'une publication officielle afin qu'un large public, au-delà des agents publics financiers, en soit informé.

Article 58

Lorsque le créancier de l'Etat refuse de recevoir le paiement, la somme correspondante est consignée dans les écritures du Trésor dans l'attente de la solution du litige.

Cet article 58 traite de l'hypothèse où existerait une contestation du créancier dans la mise en paiement de sa créance, situation rare mais plausible. Dans ce cas, il est demandé au comptable direct du Trésor d'enregistrer la somme mise en paiement par l'ordonnateur au profit de ce créancier dans ses écritures dans un compte d'attente, dénommé compte de consignation. Ce compte figure parmi les comptes de la classe 4 du Plan comptable de l'Etat.

La consignation consiste en la mise en dépôt d'une somme dans un compte du comptable public ouvert au nom du créancier bénéficiaire. Cette somme y restera jusqu'à la solution du litige, de la contestation que ce créancier a engagée auprès de l'ordonnateur ; elle sera notamment libérée de ce compte de consignation lorsque le créancier, estimant avoir eu une réponse satisfaisante à son litige, demandera au comptable de la lui verser.

Lorsque survient un cas semblable, le comptable public peut demander à l'ordonnateur le motif du litige pour sa propre information et évaluer l'importance du litige, notamment dans le but de protection des deniers publics.

La consignation d'une somme en cas de litige correspond à une pratique internationalement reconnue. Cette solution technique est destinée à donner de la souplesse à la gestion financière, mais aussi à mettre à l'abri la somme contestée qui sera libérée dès le litige résolu.

Chapitre 3 : OPERATIONS DE TRESORERIE ET DE FINANCEMENT

Article 59

Sont définies comme opérations de trésorerie et de financement tous les mouvements de numéraires, de valeurs mobilisables, de comptes de dépôts, de comptes courants et de comptes de créances et de dettes à court, moyen et long termes.

Les opérations de trésorerie et de financement comprennent :

- les opérations d'encaissement et de décaissement ;
- l'approvisionnement et le dégagement en fonds des caisses publiques ;
- l'escompte et l'encaissement des traites et obligations émises au profit de l'Etat dans le cadre de la réglementation en vigueur ;
- la gestion des fonds déposés par les correspondants et les opérations faites pour leur compte ;
- les tirages sur financements extérieurs, l'émission, la conversion, la gestion et le remboursement des emprunts publics à court, moyen et long termes. Les ressources et les charges de trésorerie et de financement afférentes à ces opérations ne peuvent comprendre ni les primes ni les décotes à l'émission ;
- les opérations de prêts et avances octroyés par l'Etat ;
- l'encaissement des produits de cessions des actifs.

Cet article 59 définit les opérations de trésorerie réalisées par les comptables publics. Il s'agit de tous les maniements d'espèces, de titres financiers, de comptes bancaires ou de dépôts, et des comptes de créances et de dettes. Cette définition est très large.

L'alinéa 2 de cet article détermine et précise encore leur contenu :

- Les opérations d'encaissement et de décaissement : il s'agit de la manipulation des deniers opérée à la caisse du comptable public et destinée à recevoir le paiement d'une créance (encaissement) ou à payer une dette (décaissement) ; lorsque ce comptable procède à un encaissement, il entre donc des deniers dans sa caisse, et lorsqu'il décaisse, il les extrait de cette caisse. Il s'agit d'une opération physique.

- L'approvisionnement et le dégagement en fonds des caisses publiques : ici encore, il s'agit d'opérations physiques concernant les deniers publics. L'approvisionnement de la caisse du comptable public consiste pour cet agent à mettre dans cette caisse des deniers qu'il est allé chercher à la banque centrale ou, par dérogation (voir l'article 64 ci-après), auprès de la banque où il possède un compte bancaire, s'il n'y a pas d'agence de la banque centrale dans son lieu de résidence. Le dégagement de la caisse est l'opération qui consiste à extraire des deniers de la caisse d'un comptable public pour aller les déposer dans son compte bancaire ouvert dans une agence de la banque centrale ou d'une banque, s'il n'y a pas d'agence de la banque centrale dans son lieu de résidence. Un comptable public dégage sa caisse périodiquement dés lors que les deniers qu'elle contient atteignent un niveau fixé par la règlementation conformément à l'alinéa 3 de l'article 63 ci-après. Il n'est pas de bonne pratique qu'un comptable public conserve sur une période longue un niveau élevé d'encaisse ; ce niveau doit correspondre aux besoins normaux du poste comptable, qui doivent être déterminés par l'importance de l'activité de ce poste. Les supérieurs hiérarchiques des comptables publics doivent accorder une grande vigilance au niveau des encaisses des postes comptables placés sous leur responsabilité.
- L'escompte et l'encaissement des traites et obligations émises

au profit de l'Etat dans le cadre de la réglementation en vigueur : il s'agit des opérations sur les titres et valeurs en possession des comptables publics qui peuvent les présenter (i) à l'escompte, c'est-à-dire à leur encaissement auprès du système bancaire avant leur date d'échéance, ou (ii) à l'encaissement lorsque la date d'échéance est survenue.

- La gestion des fonds déposés par les correspondants et les opérations faites pour leur compte : il s'agit d'opérations réalisées par les comptables directs du Trésor au nom de leurs correspondants qui sont tous les organismes auxquels l'Etat requiert par la loi ou le règlement le dépôt de leurs fonds au Trésor (exemples : les collectivités territoriales, les établissements publics, les institutions auxquelles la loi a octroyé l'autonomie financière, etc.). Tous ces organismes sont dénommés correspondants du Trésor (voir l'article 67 ci-après qui traite

spécifiquement des correspondants). Le Trésor est chargé de la gestion des fonds déposés à sa caisse et du compte ouvert en leur nom. Une situation des comptes des correspondants du Trésor doit être présentée à période régulière, et au moins une fois l'an : il s'agit là d'une bonne pratique internationale.

- les tirages sur financements extérieurs, l'émission, la conversion, la gestion et le remboursement des emprunts publics à court, moyen et long termes : ces opérations concernent la gestion de la dette publique par les comptables de l'Etat ; il y a tirage sur financement, sur un emprunt, lorsque le comptable demande au prêteur de verser les fonds objet du prêt à sa caisse ; il s'agit d'une opération de recettes. L'émission d'un emprunt public consiste pour l'Etat à demander le versement de fonds à la caisse du Trésor en contrepartie d'obligations de remboursement de ces fonds à une échéance fixée. La conversion d'un emprunt consiste à transformer une ou plusieurs conditions juridiques des obligations publiques émises lors de l'émission de l'emprunt.

Le remboursement d'un emprunt consiste pour l'Etat à s'acquitter des obligations émises à leur échéance. Toutes ces opérations sont des opérations de gestion de la dette publique dont les comptables publics ont la responsabilité.

- les opérations de prêts et avances : elles consistent pour le comptable public à enregistrer les prêts et les avances accordés par l'Etat ou l'organisme dans sa comptabilité. Ce comptable assure la gestion de ces prêts et avances ; il en surveille particulièrement le remboursement et l'imputation comptable.

- l'encaissement des produits des cessions d'actifs : ces cessions d'actifs correspondent aux ventes de biens matériels ou immatériels réalisées par l'Etat ; leur produit, c'est-à-dire les recettes encaissées à l'occasion de ces ventes, sont enregistrées dans la comptabilité tenue par le comptable public assignataire de cette recette.

Toutes ces opérations, sans exception, doivent apparaître dans les comptes des comptables publics. Elles ont souvent la particularité de ne pas être inscrites dans le budget de l'Etat, ni mentionnées dans la loi de finances annuelle. Elles n'en demeurent pas moins légales et sont exécutées sous la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics.

Article 60

Les opérations de trésorerie et de financement sont exécutées exclusivement par les comptables publics soit à leur propre initiative, soit sur l'ordre des ordonnateurs ou à la demande des tiers qualifiés.

Elles sont décrites sans contraction entre elles et pour leur totalité.
Cet article attribue aux comptables publics l'exclusivité de l'exécution

des opérations de trésorerie et de financement. Un ordonnateur, quel qu'il soit, ne peut réaliser ces opérations.

Ces opérations de trésorerie et de financement n'étant pas assimilables aux opérations budgétaires, les comptables publics les réalisent sans qu'il soit nécessairement besoin de l'autorisation d'un ordonnateur.

Exemples :
1. une opération d'approvisionnement de caisse est effectuée lorsque le comptable public estime avoir besoin de fonds, de liquidités pour faire face à des dépenses attendues, comme le paiement des traitements et salaires, pour ceux qui sont payables par caisse.

2. le comptable public dégage les liquidités de sa caisse et les dépose dans le compte ouvert au nom de son poste comptable dans une agence de la banque centrale lorsqu'il s'aperçoit que son niveau s'approche ou vient d'atteindre celui prescrit par la règlementation.

Mais le ministre des finances, ainsi que celui à qui il a délégué le pouvoir de le faire, peut aussi donner aux comptables publics l'ordre d'exécuter des opérations de trésorerie.

Exemple : une catastrophe naturelle est survenue dans une localité provinciale ou régionale et le comptable local ne dispose pas de fonds suffisants pour faire face aux premières dépenses urgentes. Le ministre des finances, ou son délégué autorisé, peut donner l'ordre à un comptable supérieur situé dans la capitale d'approvisionner la caisse du comptable local.

Enfin, cet article 60 précise in fine que les opérations de trésorerie, comme les opérations budgétaires, s'effectuent sans contraction et sont enregistrées pour leur montant intégral. Il s'agit ici toujours de retranscrire les montants totaux qui ont été l'objet des opérations et de viser ainsi à donner la plus grande transparence à ces opérations.

Article 61

Les fonds détenus par les comptables publics sont gérés selon le principe de l'unité de caisse. Un poste comptable dispose, sauf dérogation expresse du ministre chargé des finances, d'une seule caisse, d'un seul compte courant bancaire ouvert à la Banque des Etats de l'Afrique Centrale ou BEAC en abrégé ou d'un seul compte courant postal quel que soit le nombre d'organismes publics dont il assure la gestion.

L'unité de trésorerie est le principe selon lequel le Trésor public a un seul compte courant ouvert à la BEAC dans lequel toutes les ressources détenues par l'ensemble des comptables publics sont déposées au nom de l'Etat et duquel tous les décaissements sont effectués.

Cet article 61 institue un principe fondamental applicable à la gestion de la trésorerie de l'Etat : le principe de l'unité de caisse qui signifie que chaque comptable public, quel que soit le nombre d'organismes dont il a la charge, ne dispose que d'une seule caisse, un seul compte bancaire ouvert à la BEAC ou compte courant postal. Cela signifie aussi a contrario que le comptable ne doit pas disposer d'autant de caisses et de comptes en banque ou au Centre des Chèques Postaux que d'organismes gérés.

Il peut être dérogé à ce principe par décision formelle du ministre des finances. La pratique indique qu'une dérogation du ministre des finances est très rarement accordée ; ceci amène à considérer ce principe de caisse comme une des plus grandes règles appliquées par les comptables publics.

L'alinéa 2 de cet article 61 énonce un autre principe fondamental applicable à la gestion de la trésorerie par les comptables publics : le principe de l'unité de trésorerie qui signifie que les fonds dont disposent les comptables publics sont déposés dans un seul compte bancaire ouvert à la banque centrale.

L'application de ce principe évite aux comptables publics de disposer d'une multitude de comptes bancaires ouverts dans les banques commerciales où les fonds publics font face à un risque du système bancaire (risque systémique) ou à une éventuelle gestion non orthodoxe de la part des banques commerciales. Ce principe est institué notamment dans le but de protéger les deniers publics et faciliter la gestion de la trésorerie de l'Etat.

Ce principe d'unité de trésorerie souffre de deux exceptions qui peuvent alors être couvertes par la dérogation ministérielle mentionnée à l'alinéa 1er de cet article 61 : les comptables publics peuvent être autorisés à ouvrir un compte bancaire dans une banque commerciale (i) lorsque la banque centrale ne dispose pas d'agence dans leur localité, et (ii) lorsque les fonds de l'Etat sont gérés à l'étranger. Dans ces deux cas, le ministre des finances peut donner l'autorisation expresse d'ouvrir un compte dans une banque commerciale ou dans une institution financière étrangère.

Article 62

Les ordonnateurs et autres agents de l'Etat n'ayant pas qualité de comptable public, de régisseur de recettes ou d'avances ne peuvent en aucun cas se faire ouvrir ès qualité un compte de disponibilités.

Cet article pose le principe de l'interdiction pour tous les ordonnateurs et autres agents de l'Etat non qualifiés de comptable public, de régisseurs de recettes ou d'avances d'ouvrir un compte de disponibilités pour l'exercice de leur fonction.

Ce principe est intangible. Il permet une mise en œuvre plus aisée du principe de l'unité de la trésorerie de l'Etat, évoqué dans l'article 61. Il est propre au système francophone de gestion des finances publiques, mais non à celui du système dit « de Westminster ». Il s'agit donc d'une notion spécifique, qui possède l'avantage de disposer d''une information rapide et disponible sur les fonds publics ; cet avantage est déterminant lorsque la gestion de la trésorerie est difficile et nécessite une grande rationalisation.

Article 63

Hormis les mouvements de numéraire nécessités par l'approvisionnement et le dégagement des caisses des comptables publics, tous les règlements entre comptables publics sont réalisés par compte de transfert ou par virement de compte.

Les comptables publics procèdent à l'encaissement des titres et obligations qu'ils détiennent. Ils les présentent à l'escompte dans les conditions prévues par la réglementation bancaire en vigueur.

Les plafonds des encaisses des comptables publics, ainsi que les conditions et délais de leur dégagement, sont fixés par arrêté du ministre chargé des finances en ce qui concerne les comptables du Trésor et des régies financières des Impôts et des Douanes, et par délibération du conseil d'administration des établissements publics nationaux à caractère administratif, scientifique, social et culturel.

Cet article 63 précise que les opérations financières intervenant entre comptables publics, sont réalisées par le biais de leurs comptes de transfert ou par virement de compte bancaire ou postal ; ces opérations ne concernent évidemment pas les opérations d'approvisionnement et de dégagement de leur caisse qui sont exécutées entre le poste comptable et la banque centrale.

L'alinéa 2 de cet article 63 relatif à la gestion des titres et obligations détenus par les comptables publics vient préciser les dispositions de l'article 59 ci-dessus. Les comptables doivent les encaisser à leur échéance ; ils peuvent aussi les présenter à l'escompte (voir cette notion dans les commentaires de l'article 59 ci-dessus) en respectant la règlementation bancaire applicable.

Le dernier alinéa de cet article 63 édicte les règles applicables aux plafonds d'encaisse que les comptables publics sont autorisés à détenir dans leur caisse. On entend par plafond d'encaisse le montant maximum de liquidités que chaque comptable public est autorisé à détenir dans sa caisse. Ce plafond est fixé par un arrêté du ministre

des finances pour les comptables directs du Trésor et les comptables des administrations financières, et par décision du conseil d'administration pour les agents comptables en fonction dans les établissements publics à caractère administratif. Ce même arrêté ministériel et cette décision précisent comment ces comptables publics doivent dégager leur caisse et le délai dont ils disposent pour y procéder.

Comme il a été précisé dans les commentaires de l'article 59 ci-dessus, les autorités hiérarchiques devront accorder une vigilance élevée au contrôle du niveau des encaisses des comptables publics placés sous leur autorité. En effet, un niveau d'encaisse dépassant systématiquement le niveau autorisé, voire même toujours proche du plafond autorisé sans justification bien établie, n'est pas un indice favorable à la protection des deniers publics ; en effet, les comptables publics doivent alors prendre l'initiative de dégager au plus tôt leur caisse afin de ne pas faire prendre de risques aux fonds publics.

Exemple : un comptable public dispose d'une encaisse de 5,5 millions de F.CFA le 15 du mois ; cette encaisse n'est pas éloignée de son plafond autorisé fixé à 6 millions. Or cette somme lui sera nécessaire le 31 de ce même mois pour assurer le paiement par caisse des traitements et salaires. Dans ce cas, par précaution, il dégagera sa caisse le 15 pour s'approvisionner le 30 afin de ne pas faire prendre de risques aux deniers publics.

Article 64

Tous les fonds publics, y compris les ressources extérieures mobilisées au titre des projets sont déposés dans un compte unique du Trésor ouvert dans les livres de la BEAC.

Toutefois, le ministre chargé des finances peut autoriser l'ouverture de comptes :

- sur le territoire national, dans des banques commerciales situées dans des localités non desservies par des agences de la BEAC;

- à l'étranger, dans des institutions financières agréées par le ministre chargé de finances. Cet article vient compléter les dispositions de

gestion de la trésorerie publique énoncées à l'article 61 ci-dessus. Mais il va aussi plus loin en introduisant la notion de compte unique du Trésor public.

Le compte unique du Trésor est le compte où sont enregistrés tous les fonds publics confiés au Trésor public ; il est ouvert dans les écritures de la banque centrale. Ce compte permet de disposer de la situation globale de la trésorerie de l'Etat. Ce compte unique ne signifie pas que tous les comptables publics ne disposent que d'un seul compte bancaire numéroté sur toute l'étendue du territoire. Chaque comptable dispose en effet d'un compte bancaire ouvert dans l'agence de la banque centrale la plus proche[9] auprès de laquelle il a déposé son spécimen de signature pour y faire des opérations financières (approvisionnement et dégagement de caisse, dépôt de chèques, transfert de fonds, etc.) au nom de l'Etat ou d'un établissement public.

Le compte unique du Trésor est un compte à arborescence qui comprend plusieurs comptes bancaires ouverts dans les écritures de la banque centrale avec l'autorisation du ministre des finances et selon leur destination. Les comptes les plus actifs des comptables publics seront ceux par lesquels s'opère la gestion de la trésorerie courante de l'Etat ; les comptes ouverts au titre des projets ne seront activés qu'en fonction de l'activité de ces projets et en conformité avec leur convention de financement.

Bien que cet article 64 édicte l'application du principe de l'unité de la trésorerie de l'Etat, il en indique aussi trois exceptions toujours mises en œuvre sur autorisation du ministre des finances :

- les fonds publics détenus par les comptables publics dont le poste comptable est situé dans une localité où la banque centrale ne dispose pas d'agence, peuvent être déposés dans l'agence d'une banque commerciale ;

[9] Lorsque cette agence de la banque centrale existe. Sinon, le ministre des finances peut autoriser le dépôt des fonds dans une agence d'une banque commerciale (vois plus avant).

le chef de poste comptable doit alors, en tant que de besoin, niveler ce compte en transférant les fonds excédentaires dans le compte de son comptable supérieur, ce nivellement ne faisant pas obstacle à ce qu'il demande plus tard un réapprovisionnement de ce compte ;

- enfin, à l'étranger où la banque centrale ne dispose pas par principe d'agence, les fonds publics peuvent être déposés dans une institution financière agréée par le ministre des finances.

Ces exceptions sont limitatives, c'est-à-dire qu'il ne peut être créé d'autres exceptions à l'initiative des Etats membres de la CEMAC.

Exemples :

1. Un correspondant du Trésor, comme une commune, ne peut déposer ses fonds ailleurs qu'auprès d'un comptable direct du Trésor (voir ci-après les commentaires de l'article 67).

2. un établissement public à caractère administratif doit obligatoirement déposer ses fonds dans le compte du Trésor à la banque centrale tenu par son comptable.

Comme il a été précisé, cette notion de compte unique du Trésor à la banque centrale et ce principe de l'unité de la trésorerie de l'Etat, évoqué dans l'article 61, sont couramment pratiqués dans le système francophone de finances publiques, mais non dans le système dit « de Westminster ».

Article 65

Les fonds appartenant au Trésor public sont insaisissables.

Cet article indique de manière brève un principe majeur, celui de l'insaisissabilité des deniers publics.

Ce principe d'insaisissabilité des fonds publics signifie que ces fonds ne peuvent être pris par qui que ce soit, ni en application de quelque acte que ce soit, même une décision de justice. Ce principe est destiné à la protection des deniers publics qui ne peuvent avoir de possession aléatoire et doivent servir au fonctionnement des services publics, essentiel pour le fonctionnement de l'Etat. Il s'agit d'un principe intangible, qui ne peut être mis en cause.

Exemple : une personne engage une action de justice contre l'Etat et obtient une décision de justice condamnant l'Etat à lui payer une indemnité de dommages et intérêts. En s'appuyant sur cette décision, elle ne peut obtenir auprès du comptable public le paiement de son indemnité par une saisie-arrêt sur le compte bancaire de l'Etat à la banque centrale. Le principe d'insaisissabilité des fonds publics s'applique ici. Cette personne devra s'adresser à l'ordonnateur de la ligne de crédit « Frais de justice » inscrite dans le budget annuel de l'Etat pour que celui-ci engage cette dépense et ordonne le paiement de cette indemnité de dommages-intérêts. L'ordonnateur procèdera ainsi après avoir opéré les contrôles indispensables à la preuve de l'effectivité de la dette de l'Etat : la décision de justice doit être en effet définitive, et ne doit pas être sujette à appel devant la Cour d'Appel ou à un pourvoi de cassation devant la juridiction suprême ; par ailleurs, l'ordonnateur devra contrôler la disponibilité de crédits sur la ligne budgétaire précitée ; il ne pourra en effet engager de dépense en cas de crédits insuffisants.

Article 66

La conversion de la dette publique ne peut être opérée que conformément aux autorisations données par une loi de finances.

Les règlementations nationales fixent les conditions dans lesquelles les titres d'emprunt émis par l'Etat détériorés, perdus ou volés peuvent être frappés d'opposition, remplacés ou remboursés.

Cet article 66 traite des modalités de conversion de la dette publique. Celle-ci consiste à apporter des modifications dans ses conditions d'existence. Ces modifications ne peuvent intervenir qu'après autorisation du Parlement sous la forme d'une loi de finances.

Exemple : un Etat souhaite transformer la dette envers les fournisseurs de biens et services qui se trouvent en instance de paiement dans les écritures du Trésor, en titres ou obligations à 3, 5 et 7 ans selon l'importance de la somme due. Cette conversion de la dette ne pourra être réalisée par une décision administrative, ni même par un texte de nature règlementaire (décret ou arrêté) ; elle ne pourra intervenir qu'après autorisation parlementaire sous forme de loi de finances.

L'article 66 in fine renvoie aux règlementations de chaque Etat, c'est-à-dire aux décrets et arrêtés, les modalités d'opposition, de remplacement en cas de perte, vol ou détérioration, et de remboursements des emprunts. Ainsi, les Etats membres seront capables de procurer davantage de souplesse à la gestion de leur dette publique, étant directement concerné par cette gestion.

Article 67

Les correspondants du Trésor sont les organismes et particuliers qui, soit en application des lois et règlements, soit en vertu de conventions, déposent à titre obligatoire ou facultatif, des fonds au Trésor public ou sont autorisés à procéder à des opérations de recettes et de dépenses par l'intermédiaire de ses comptables.

Le ministre chargé des finances fixe les conditions d'ouverture ou de fonctionnement et de clôture des comptes ouverts au nom des correspondants ainsi que le taux et le mode de liquidation de l'intérêt qui peut, éventuellement, leur être alloué. Sauf autorisation donnée par le ministre chargé des finances, il ne peut être ouvert qu'un seul compte par correspondant.

Les comptes ouverts au nom des correspondants ne peuvent pas présenter de découvert.

Cet article 67 de la Directive 02/11 traite des correspondants du Trésor ; il les définit et édicte leur obligation de déposer leurs fonds dans les caisses du Trésor.

Tout d'abord, un correspondant du Trésor est un organisme ou un particulier qui se caractérise par l'obligation ou la faculté de déposer ses fonds au Trésor ou qui peuvent encaisser des recettes ou exécuter des dépenses par le biais des comptables directs du Trésor. Les comptes des correspondants du Trésor sont donc intégralement suivis par la comptabilité publique, et les comptables publics retracent leurs opérations et en rendent compte.

L'origine de l'obligation de dépôt peut être la loi ou le règlement, mais cette obligation peut aussi naître d'une convention conclue entre l'organisme et l'Etat. La loi, le règlement, la convention fixe les conditions de fonctionnement du compte de correspondant, notamment le caractère obligatoire ou facultatif de ce dépôt.

Il convient de noter que cet article 67 permet à un particulier de devenir correspondant du Trésor dès qu'il ouvre un compte bancaire au Trésor, si la loi ou la règlementation nationale permet au Trésor d'ouvrir des comptes bancaires aux particuliers, à l'instar des banques commerciales. Dans ce cas, la convention d'ouverture de compte détermine le fonctionnement de ce compte particulier qui permet à une personne d'opérer des versements et des retraits de fonds, et aussi de payer les factures de ses fournisseurs. Toutes ces opérations seront retracées dans la comptabilité du comptable direct du Trésor, teneur du compte de correspondant.

L'alinéa 2 de cet article 67 renvoie au ministre des finances le soin de déterminer les conditions d'ouverture et de fonctionnement des comptes de correspondants ouverts dans les écritures des comptables directs du Trésor.

Le dernier alinéa de cet article impose une contrainte sévère à la gestion des comptes de correspondants : ils ne peuvent en aucun cas présenter de découvert, c'est-à-dire qu'ils ne peuvent présenter un solde débiteur ; leur compte doit être soit nul, soit créditeur, jamais débiteur. Cette règle est particulièrement contraignante, pour les particuliers comme pour les organismes qui doivent impérativement surveiller la situation de leur compte de correspondant au Trésor.

Exemple : un agent public dispose d'un compte ouvert dans les écritures du Trésor, où il ne reçoit que son traitement mensuel. Cet agent peut procéder à des dépenses jusqu'au montant disponible dans ce compte, mais ne doit en aucun cas se mettre à découvert, c'est-à-dire dépenser plus que le montant disponible figurant dans les écritures comptables. Au cas où cet agent présente une dépense dépassant ce montant disponible, elle sera rejetée par le comptable public qui sera en droit, si la convention de tenue de compte le prévoit, de clôturer ce compte pour manquement à cette règle de l'interdiction de découvert.

Chapitre 4 : JUSTIFICATIONS DES OPERATIONS

Article 68

Les opérations de recettes, de dépenses, de trésorerie et de financement, qui sont décrites aux chapitres 1 à 3 du titre II de la présente directive doivent être appuyées des pièces justificatives prévues dans une nomenclature établie par arrêté pris par le ministre chargé des finances après avis de la Cour des comptes.

Cet article édicte l'obligation de disposer de pièces justificatives pour enregistrer les opérations de recettes et dépenses, de trésorerie et de patrimoine traitées dans les quatre chapitres précédents. Plus précisément, cet article fait obligation que ces pièces justificatives soient fixées dans une nomenclature prise par arrêté du ministre des finances qui devra demander au préalable l'avis de la Cour des Comptes sur les dispositions de ce texte.

Ce formalisme est essentiel pour la gestion financière publique. Il sert en effet à éviter que ne soient réclamées des pièces justificatives sans que celles-ci soient précisément prévues. Il sert à établir des limites administratives dans les demandes de justification des contrôleurs financiers et comptables publics, et même des juges de la Cour des Comptes.

Il convient d'observer que l'avis donné par la Cour des Comptes sur l'arrêté ministériel fixant la nomenclature des pièces justificatives est un avis simple, et non conforme ; cela signifie que le ministre des finances dispose de la liberté de suivre ou de ne pas suivre cet avis.

Par ailleurs, cet article mentionne que les pièces justificatives doivent être classées selon une nomenclature, et non une simple liste. Une nomenclature est en l'occurrence un répertoire de noms de documents, de pièces justificatives classées dans un ordre précis et définies pour un usage précis ; il ne peut s'agir d'une liste sans ordre de documents à fournir.

La présence de cette nomenclature des pièces justificatives correspond à une pratique internationalement répandue ; elle introduit plus de transparence dans la gestion financière de l'Etat, et évite les errements et demandes intempestives de documents de la part des responsables financiers publics. Sa publication est un élément essentiel de cette transparence, non seulement au profit de ces responsables, mais aussi et surtout à l'égard des tiers créanciers et débiteurs de l'Etat.

Article 69

Les pièces justificatives des opérations de recettes, de dépenses, de trésorerie et de financement produites à l'appui des comptes adressés à la Cour des comptes sont tenues à sa disposition pendant toute la durée de ses investigations.

Lorsqu'elles sont conservées par les comptables publics, les pièces justificatives des opérations citées à l'alinéa précédent ne peuvent être détruites avant l'examen des comptes concernés ou avant la durée de prescription applicable à l'opération.

La durée de conservation des pièces justificatives est de dix ans à compter du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les comptes sont produits à la Cour des comptes. Elle peut être prorogée par les règlementations nationales.

L'article 69 de la Directive 02/11 relative au Règlement Général sur la Comptabilité Publique édicte que la règle que les pièces justificatives sont « tenues à la disposition » de la Cour des Comptes. L'énoncé de cette règle ouvre deux options : les pièces justificatives peuvent :

- soit être jointes aux comptes de recettes et de dépenses, de trésorerie et de patrimoine envoyés à la Cour des Comptes,

- soit demeuré chez les comptables principaux justiciables de cette Cour.

Dans ce cas, ces pièces justificatives sont conservées jusqu'au jugement des comptes de ces comptables.

L'alinéa 2 de cet article 69 évoque ce deuxième cas où les comptables publics conservent dans leur poste comptable les pièces justificatives. Cette situation peut intervenir lorsque la Cour des Comptes ne dispose pas de locaux suffisants pour accueillir tous

ces documents. Alors il est prescrit que le comptable public doit les conserver pendant toute la durée d'examen de leurs comptes par le juge des comptes. Ces pièces justificatives ne pourront être détruites qu'après l'examen des comptes du comptable par le juge, et en tout état de cause pas avant le délai de prescription applicable à l'opération.

Les dispositions de cet article sont à rattacher à celles de l'article 77 in fine de la Directive 01/11 relative aux lois de finances, dont les termes ont déjà été examinés dans les commentaires de l'article 33 ci-dessus :

« Les irrégularités et insuffisances constatées dans la gestion des fonds et valeurs sont prescrites au terme de la cinquième année suivant les faits incriminés. »

La règle de la prescription acquisitive libère le comptable à la fin d'un délai de cinq années après le dépôt des comptes de sa gestion à la Cour des Comptes. Si celle-ci n'a pas rendu de jugement au terme de ce délai, la libération des garanties est automatique. Il ne sera dés lors plus possible au juge de poursuivre le comptable en cas d'irrégularités et d'insuffisances dans sa gestion des fonds et valeurs.

L'alinéa 3 de cet article 69 fixe la durée de conservation de l'ensemble des pièces justificatives à dix ans, les règlementations nationales demeurant libres d'allonger ou non ce délai.

Ces dispositions concernant la durée de conservation des pièces justificatives sont en ligne avec les pratiques internationales qui font état de délais suffisamment longs pour permettre au juge des comptes d'examiner les comptes. Elles sont également conformes aux règles commerciales qui instituent des délais similaires pour la conservation des documents commerciaux les plus importants. Elles sont aussi destinées à ne pas encombrer les locaux d'archives de documents très anciens, et souvent inexploitables.

L'utilisation de moyens technologiques avancés permet aujourd'hui de trouver une solution pérenne aux problèmes posés par la conservation des documents pendant une longue période.

Article 70

En cas de perte, de vol, de destruction ou de détérioration de pièces justificatives remises aux comptables, ceux-ci établissent un certificat de perte transmis au comptable supérieur qui peut autoriser le comptable subordonné à pourvoir au remplacement des pièces sous forme de duplicata.

Cet article 70 traite des hypothèses de disparition des pièces justificatives des opérations des comptables publics. Il évoque la possibilité de les remplacer par des copies. L'autorisation de les remplacer ainsi est dévolue au comptable supérieur, hiérarchiquement au-dessus du comptable subordonné concerné.

Mais cet article présente cette autorisation comme une simple possibilité. En effet, le comptable supérieur est libre de donner ou de ne pas donner cette autorisation. Dans ce dernier cas, les opérations du comptable public se retrouvent sans justification. Aussi cette décision doit-elle être mûrement réfléchie de la part du comptable supérieur et n'intervenir qu'en cas de manquement grave à ses responsabilités de la part du comptable public subordonné.

Exemple : un comptable principal a manqué gravement à la gestion de sa trésorerie en laissant son encaisse à un niveau excessif, dépassant largement le niveau prescrit par arrêté ministériel. Ce comptable subit un vol de ses espèces et de documents justificatifs de recettes et de dépenses alors qu'il apparaît dans le même temps un important dysfonctionnement dans la sécurité de son poste comptable. Le comptable supérieur peut alors refuser l'autorisation de dupliquer les pièces justificatives dérobées en raison du comportement préjudiciable aux deniers publics de son comptable.

Le comptable supérieur se doit d'examiner consciencieusement au cas par cas ces autorisations de duplicata.

TITRE III : DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT

Chapitre 1 er : OBJET ET PORTEE DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT

Article 71

La comptabilité de l'Etat a pour objet la description et le contrôle des opérations, ainsi que l'information des autorités de contrôle et de gestion. A cet effet, elle est organisée en vue de permettre :

- la connaissance et le contrôle des opérations budgétaires, des opérations de trésorerie et de financement ;

- la connaissance de la situation du patrimoine et des opérations de régularisation ;

- l'analyse des coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes ;

- la détermination des résultats annuels ;

- l'intégration des opérations dans la comptabilité économique nationale.

Cet article décrit les objectifs recherchés par la comptabilité de l'Etat.

Son objectif principal est de transcrire les opérations financières de l'Etat afin de pouvoir en rendre compte au Parlement qui a donné l'autorisation d'exécuter ces opérations financières accordées par le vote de la loi annuelle des finances. Lorsque le budget de l'Etat a été adopté sous la forme d'un budget de programme, il est alors indispensable que la comptabilité budgétaire soit adaptée pour permettre de présenter au Parlement la restitution des opérations budgétaires par programme. Les Etats devront donc mettre en place, chacun pour ce qui le concerne, cette comptabilisation particulière en adaptant

leur comptabilité budgétaire actuelle au nouveau contexte des budgets de programme.

Cet article 71 énonce aussi des objectifs particuliers indispensables au compte rendu au Parlement et à la transparence de la gestion publique. Nombre de ces objectifs particuliers sont relativement aisés à réaliser, d'autres sont difficiles à atteindre :

- l'information des autorités de contrôle et de gestion : il s'agit là d'un objectif qui correspond bien à ce qui est attendu d'un système comptable ;

- la connaissance et le contrôle des opérations budgétaires et des opérations de trésorerie : ces objectifs découlent directement de l'exécution de la mission de gestion financière dévolue aux comptables publics ; ils sont relativement aisés à atteindre ;

- la connaissance de la situation du patrimoine : cet objectif est en principe facile à réaliser, mais il demande la mise en place d'un dispositif de gestion de ce patrimoine qui peut parfois apparaître lourd et complexe ; pour cette raison, cet objectif s'avère bien plus difficile à atteindre ;

- la détermination des résultats annuels : elle consiste à présenter dans un compte de résultats la situation finale de l'exécution des opérations financières de l'Etat ;

- le calcul du prix de revient, du coût et du rendement de l'activité des services : il s'agit des informations fournies par la comptabilité analytique ; la réalisation de cet objectif n'est donc pas attendue immédiatement ; elle explique les périodes transitoires accordées par la présente Directive et mentionnées dans son dernier titre.

- L'intégration des opérations dans la comptabilité nationale : cet objectif est réalisé dans certains Etats et nécessite aussi des capacités techniques particulières qui ne sont pas toujours disponibles ;

La réalisation d'études économiques et financières en vue de l'établissement de ratios et de tableaux de bord : les comptabilités publiques des Etats membres servent de base aux études économiques et financières et permettent en effet la confection de ratios et tableaux de bord ; l'amélioration de la fiabilité des comptabilités publiques permises par les nouvelles Directives financières de la CEMAC, notamment celle portant plan comptable de l'Etat, accroitra la qualité des informations pour produire les ratios et les tableaux de bord.

Chapitre 2 : CONTENU DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT

Article 72

La comptabilité de l'Etat comprend une comptabilité budgétaire et une comptabilité générale.

L'Etat tient également une comptabilité d'analyse des coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes et une comptabilité des matières, valeurs et titres.

L'alinéa 1er de cet article 72 doit être mis en relation avec les obligations des ordonnateurs et des comptables énoncées dans le Titre I de la deuxième partie « Etat » de la présente Directive, et plus particulièrement celles relatives à la tenue de leur comptabilité respective.

Ainsi l'article 12 de ce Titre II stipule :

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

L'alinéa 2 de cet article 72 prévoit la tenue d'une comptabilité analytique en raison de l'instauration d'une gestion par programme, ainsi que la mise en place d'une comptabilité des matières, valeurs et titres. Cette dernière comptabilité correspond à la comptabilité des valeurs inactives qui est une autre manière de désigner cette comptabilité particulière, et qui n'est pas utilisée dans cette Directive de la CEMAC.

L'existence et l'attribution de ces deux comptabilités, budgétaire et générale, sont en ligne avec les pratiques internationales qui visent à ce que les ordonnateurs comme les comptables publics rendent compte annuellement aux autorités supérieures, que leurs comptes fassent aussi l'objet d'un examen et d'un jugement annuel par la Cour des Comptes, et que le Gouvernement présente les résultats de l'exécution budgétaire au Parlement.

Section 1: De la comptabilité budgétaire

Article 73

La comptabilité budgétaire a pour objet de retracer, pour l'exercice concerné, les opérations d'exécution du budget de l'Etat en recettes et en dépenses et conformément à la nomenclature de présentation et de vote du budget.

Elle permet de suivre les liquidations, émissions, prises en charge, recouvrements et restes à recouvrer en matière de recettes, d'une part, les engagements, liquidations, ordonnancements, paiements et restes à payer en matière de dépenses, d'autre part.

La comptabilité budgétaire dégage un résultat correspondant à la différence entre les recettes encaissées et les dépenses décaissées sur le budget général et les comptes spéciaux au titre de l'année considérée.

Cet article précise le contenu, les objectifs poursuivis et la nature du résultat attendu de la tenue de la comptabilité budgétaire.

La comptabilité budgétaire enregistre :

- les dotations budgétaires et les modifications y apportées en cours d'année par les lois de finances rectificatives,

- les prévisions de recettes et les modifications y apportées en cours d'année,

- les dépenses engagées et les annulations d'engagement,

- les dépenses et les recettes liquidées,

- les dépenses ordonnancées,

- les dépenses payées.

La comptabilité budgétaire fait ressortir :

- les crédits disponibles après chaque opération d'engagement (limite des engagements à venir),

- les crédits disponibles après chaque opération d'ordonnancement (limite des ordonnancements à venir),

- les restes à payer,

- les restes à recouvrer.

La comptabilité budgétaire est celle qui est la plus proche de la forme des lignes de crédit de la loi annuelle des finances car elle doit en retranscrire les opérations. En effet sa nomenclature doit être conforme à celle de la présentation du budget de l'Etat ou de l'organisme public. Elle retrace le détail des opérations de recettes et de dépenses que l'ordonnateur réalise.

Lorsque le budget de l'Etat est présenté sous la forme d'un budget de programme, la comptabilité budgétaire sera adaptée pour permettre la restitution des opérations budgétaires par programme en conformité avec la présentation des lois de finances. Il sera dès lors nécessaire d'adapter cette comptabilité à ce nouveau contexte afin que la restitution de l'exécution des programmes soit correctement transcrite et permette leur suivi par les autorités nationales.

En fin d'année, les arrêtés des comptes de cette comptabilité permettent de faire apparaître un résultat par simple différence entre les recettes encaissées (renseignement fourni par les comptables publics) et les dépenses ordonnancées.

Cette comptabilité budgétaire est de grande utilité en matière de dépenses (i) pour le suivi des engagements de dépenses qui renseignent sur le niveau de consommation des crédits budgétaires, et (ii) le suivi des ordonnancements qui permettent d'être informé sur l'exécution des bons d'engagement de dépenses et font apparaître ainsi les engagements de dépenses non encore totalement exécutées.

Article 74

La comptabilité budgétaire est renseignée dans la phase administrative par les ordonnateurs et dans la phase comptable par les comptables publics des opérations de recettes et de dépenses. Elle doit permettre de fournir la situation d'exécution du budget par ministère et par programme.

La comptabilité budgétaire est tenue en partie simple.

La période couverte par la comptabilité budgétaire est la gestion couvrant l'année civile. Toutefois des dépenses budgétaires engagées et liquidées au cours de l'exercice budgétaire peuvent être payées après la fin de cet exercice, au cours d'une période complémentaire dont la durée ne peut excéder trente jours. En outre, lorsqu'une loi de finances rectificative est promulguée au cours du dernier mois de l'année civile, les opérations de recettes et de dépenses qu'elle prévoit peuvent être exécutées au cours de cette période complémentaire.

Cet article vient compléter les dispositions de l'article précédent : en effet, tenue par l'ordonnateur, cette comptabilité retrace ses opérations qui ne concernent que la phase administrative des recettes et des dépenses. Cette comptabilité doit aboutir à décrire l'exécution du budget présenté par ministère et par programme.

Les comptables publics informent les ordonnateurs pour que leur comptabilité prenne aussi en compte les opérations d'encaissement et de paiement.

Cet article 74 indique aussi une particularité importante de la comptabilité budgétaire : il s'agit d'une comptabilité en partie simple, c'est-à-dire que l'enregistrement d'une opération ne donne pas lieu à une contrepartie.

Exemple : une dépense budgétaire de 52 millions de F.CFA, visant à acquérir un immeuble de bureau destiné à un service administratif, est enregistrée directement au compte budgétaire correspondant à la ligne de crédits inscrite dans le budget. Ces crédits budgétaires étaient de 60 millions de F.CFA. L'ordonnateur inscrit le montant de 52 millions au compte budgétaire concerné et fait apparaître directement le solde de 8 millions de F.CFA restant disponible.

Article 75

Les comptes générés par la comptabilité budgétaire sont constitués des comptes administratifs établis par les ordonnateurs et consolidés par le ministre chargé des finances, appuyés des états de développement de recettes budgétaires et des états de développement des dépenses budgétaires établis par les comptables principaux consolidés par l'Agent comptable central du Trésor ou le comptable supérieur compétent.

Cet article 75 énonce les règles qui président à la centralisation des comptabilités budgétaires permettant d'établir une situation consolidée de la comptabilité budgétaire de l'Etat.

Cette centralisation est réalisée par l'envoi de toutes les comptabilités budgétaires au ministre des finances. La Direction du Budget est le plus souvent chargée de traiter ces comptabilités et d'élaborer cette situation consolidée.

Le comptable principal centralisateur de la comptabilité générale de l'Etat, le plus souvent dénommé l'Agent comptable central du Trésor (ACCT), fait aussi parvenir un état comptable qui présente l'ensemble des opérations de recettes et de dépenses du budget.

En principe, ces deux situations comptables des ordonnateurs et du comptable principal doivent se recouper. En effet, des contrôles et des recoupements s'effectuent au niveau des ordonnateurs et du comptable assignataire de leurs opérations de recettes et de dépenses ; leurs opérations respectives relatives aux ordonnancements acceptées doivent donc se retrouver dans les deux situations comptables.

Un état de développement est une situation comptable qui détaille, développe l'intégralité des opérations rattachées à un compte.

Exemple : un état de développement des restes à payer est une situation établie par le comptable public qui fait apparaître la liste complète des créanciers de l'Etat n'ayant pas encore bénéficié du paiement total de leur créance. Le montant total des sommes dues doit impérativement correspondre au solde du compte « Reste à payer » dans la comptabilité générale.

Section 2 : De la comptabilité générale de l'Etat

Article 76

L'organisation de la comptabilité générale de l'Etat est fondée sur les principes suivants :

- la déconcentration de la comptabilité générale, en vue de la rapprocher du fait générateur et des ordonnateurs ainsi que de leurs services gestionnaires ;

- l'inscription au bilan de l'Etat de tous les flux de gestion portant sur les actifs non financiers, les dettes et créances, en vue de la connaissance du patrimoine public et partant, de la capacité de l'Etat à faire face à ses engagements.

Cet article 76 établit les principes d'organisation de la comptabilité générale de l'Etat, c'est-à-dire la structure du réseau des comptables directs du Trésor sur le territoire national et le suivi de tous les flux de gestion portés au bilan de l'Etat.

S'agissant de l'organisation du réseau des comptables publics, cet article 76 prône une organisation déconcentrée, afin d'assurer leur présence auprès des ordonnateurs et être plus proche des lieux où sont réalisés le recouvrement des recettes et l'exécution des dépenses, impliquant ainsi un rapprochement avec le fait générateur.

Cette déconcentration comporte deux volets :

- Le premier volet est celui d'une déconcentration au plus près des ordonnateurs principaux que sont désormais les ministres sectoriels et les Hautes Autorités responsables des institutions constitutionnelles. L'esprit de la réforme est de tendre vers l'implantation d'un comptable principal auprès de chaque ordonnateur principal ou groupe d'ordonnateurs principaux.

-Le second volet concerne la déconcentration sur l'ensemble du territoire national au plus près des ordonnateurs des structures déconcentrées.

Cette organisation ne signifie pas que les comptables directs du Trésor doivent être présents physiquement sur tout le territoire, mais que leur gestion comptable doit couvrir tout le territoire national.

Il est en effet de bonne pratique d'opérer cette distinction entre, d'une part, la dissémination sur tout le territoire national de postes comptables du Trésor, ce qui n'est pas souhaité en raison de son coût, mais surtout de son inefficience, et la gestion comptable déconcentrée qui permet de disposer des informations sur les flux financiers publics sur l'ensemble du pays. Il est ainsi souhaitable, en utilisant les moyens technologiques modernes d'informations, de mettre en place un réseau de postes comptables efficients adaptés et performants.

Le second tiret de cet article 76 concerne l'enregistrement des opérations comptables liées au patrimoine de l'Etat, dans le but de pouvoir couvrir toute la gestion de ce patrimoine et décrire cette gestion sur l'ensemble du territoire national.

Article 77

La comptabilité générale de l'Etat a pour objet de décrire le patrimoine de l'Etat et son évolution.

Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Elle est tenue en partie double sur la base du plan comptable général.

Les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat s'inspirent des normes comptables internationalement reconnues.

Les comptables publics sont chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat dans le respect des principes et règles de la profession comptable. Ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures.

Cet article 77 définit l'objet de la comptabilité générale de l'Etat, son principe et les modalités de sa tenue.

L'objet de la comptabilité générale de l'Etat est de nature patrimoniale ; il s'agit de transcrire la situation de son patrimoine et son évolution.

L'alinéa 2 de cet article énonce deux éléments fondamentaux de cette comptabilité :

- elle s'appuie sur la constatation des droits et obligations ;

- cette comptabilité est tenue en partie double, c'est-à-dire qu'à chaque opération transcrite doit correspondre une contrepartie.

Pour ce qui concerne l'utilisation de la comptabilité en partie double, principe qui était déjà en vigueur dans le système comptable antérieur, elle permet de retracer l'intégralité de l'opération budgétaire en emploi et en ressource. Le principe de cette comptabilité est que toute opération comptable donne lieu à une écriture de même montant et de sens inverse, à des comptes différents.

Exemple : un comptable public encaisse un impôt dû par un redevable. Pour enregistrer cet encaissement, le comptable impute le montant perçu à un compte de disponibilités en classe 5 du Plan comptable et en même temps à un compte de produits en classe 7.

S'agissant de la mise en œuvre de cette constatation des droits et obligations, il conviendra de se reporter au Guide didactique de la Directive relative au Plan comptable de l'Etat. Cette notion de constatation des droits et obligations consiste en ce que les charges et produits soient enregistrés (constatés) dés l'apparition de la dette ou de la créance.

Le fait générateur des obligations de l'Etat étant désormais la constatation du service fait, la liquidation de la dépense doit être enregistrée dans la comptabilité générale.

Mais la responsabilité du comptable n'étant engagée qu'après contrôle de l'ordonnancement, la mise en jeu de cette responsabilité ne pourra intervenir qu'après acceptation – par son visa - de l'ordonnancement par le comptable.

Pour éviter de saisir une même opération de dépense plusieurs fois (une première fois par l'ordonnateur après son engagement, une seconde fois après sa liquidation, puis par le comptable dès la liquidation, enfin après acceptation de l'ordonnancement par le comptable), le système d'information doit être organisé de sorte que l'opération saisie dans la comptabilité budgétaire soit utilisable dans la comptabilité générale tenue par le comptable. Une interface informatique entre ces deux comptabilités et une simple validation de la liquidation correspondant à un ordonnancement s'avère dés lors indispensable pour atteindre cet objectif.

Comme le précise l'alinéa 2 de cet article 77, les opérations enregistrées en comptabilité doivent se rattacher à l'exercice auquel elles se rapportent, quelle que soit la date de leur encaissement ou décaissement.

L'alinéa 3 de l'article 77 précise que la comptabilité générale de l'Etat s'inspire des normes comptables internationales qui sont édictées par l'organisme international chargé d'établir ces normes, à savoir la Commission de l'IFAC chargée des normes comptables. Ces normes cherchent à mettre au point un cadre harmonisé de normes comptables professionnelles. Le partage de ces objectifs ne fait pas obstacle à la nécessité de prendre en compte les spécificités du secteur public.

La notion de plan comptable est examinée en détail dans le Guide didactique de la Directive de la CEMAC portant Plan Comptable de l'Etat, auquel il est à nouveau requis de se reporter.

Le dernier alinéa de cet article 77 attribue aux comptables publics la mission de tenir et d'établir les comptes de l'Etat. Cette mission doit être non seulement assurée dans le respect des règles établies, mais elle doit être accomplie avec sincérité.

Le respect du principe de sincérité est essentiel à la profession comptable et à la tenue de la comptabilité ; il consiste à ne pas altérer l'enregistrement des opérations financières que le comptable retranscrit.

Article 78

La balance générale des comptes est établie trimestriellement sous la responsabilité du ministre chargé des finances.

A la fin de chaque année, le Compte Général de l'Etat comprend la balance générale des comptes de l'Etat et les états financiers, notamment :

- le bilan ;
- le compte de résultat ;
- le tableau des flux de trésorerie ;
- l'état annexé dans les conditions définies par la directive portant plan comptable de l'Etat.

Le compte général de l'Etat est produit à la Cour des comptes à l'appui du projet de loi de règlement qui lui est communiqué annuellement.

La Cour des comptes certifie que les états financiers sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de la situation financière de l'Etat.

Cet article 78 énonce les documents financiers généraux élaborés au sein du ministère des finances et sous la responsabilité du ministre qui, le plus souvent, en confie la coordination et la préparation technique aux Directeurs du Budget et du Trésor.

Tout d'abord, l'alinéa 1er de cet article demande à ce que chaque trimestre, c'est-à-dire quatre fois par an, une balance générale des comptes soit établie.

Puis, l'alinéa 2 complète en précisant qu'une fois par an soit élaboré le Compte Général de l'Etat (CGE) qui est le document de synthèse annuelle des opérations budgétaires et financières de l'Etat. Il comprend les divers états financiers cités dans ce 2ème alinéa. Le CGE représente la situation globale des comptes de l'Etat au titre d'un exercice budgétaire donné. Les montants qui y figurent se retrouvent dans le projet de loi de règlement.

L'alinéa 3 de cet article 78 stipule ensuite que le CGE et le projet de loi de règlement sont envoyés en même temps à la Cour des Comptes afin que celle-ci les examine et procède à ses travaux de certification, mentionné à l'alinéa suivant. Ces travaux porteront sur la régularité et la sincérité des comptes, c'est-à-dire que ces comptes auront été servis en conformité avec les lois et règlements, et que les résultats de l'exécution de la loi des finances sont présentés de manière correcte et honnête.

La loi de règlement, qui a le caractère d'une loi de finances (voir l'article 42 de la Directive 01/11 relative aux lois des finances), est définie par le premier alinéa de l'article 49 de cette Directive, ainsi rédigé :

« La loi de règlement arrête les résultats de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale de l'exercice considéré et en donne quitus au Gouvernement. »

Le CGE comprend non seulement la balance générale des comptes de l'Etat déjà citée, mais aussi d'autres états financiers, dont notamment les suivants :

-Le bilan qui est le document comptable qui présente la situation du patrimoine de l'Etat ; il indique la situation des comptes de bilan (classes 1 à 5 du Plan comptable de l'Etat) de la comptabilité générale (voir le Guide didactique de la Directive relative au Plan comptable de l'Etat) ;

- Le compte de résultat qui est le document comptable qui retrace les produits et les charges (classes 6 et 7) liés aux opérations annuelles de l'Etat ;

- le tableau des flux de trésorerie, aussi simplement appelé tableau de trésorerie, qui retrace les opérations de trésorerie exécutées par le Trésor pendant l'année budgétaire ;

- l'état annexé dans les conditions définies par la directive portant plan comptable de l'Etat (se reporter au Guide spécifique).

Section 3 : De la comptabilité des matières, valeurs et titres

Article 79

La comptabilité des matières, valeurs et titres est une comptabilité d'inventaire permanent ayant pour objet la description des existants, des biens mobiliers et immobiliers, des stocks et des valeurs inactives autres que les deniers et archives administratives appartenant à l'Etat et aux autres organismes publics.

Elle permet de réceptionner, d'enregistrer, de suivre et de contrôler en quantité et en qualité les différents corps ayant une propriété physique et matérielle.

La comptabilité des matières, valeurs et titres est une comptabilité auxiliaire tenue en partie simple ou en partie double. Elle décrit l'existant et les mouvements d'entrée et de sortie concernant :

- les immobilisations incorporelles et corporelles ;

- les stocks de marchandises, fournitures ;

- les titres nominatifs, au porteur ou à ordre, et les valeurs diverses appartenant ou confiées à l'Etat ainsi que les objets qui lui sont remis en dépôt ;

- les formules, titres, tickets et vignettes destinés à l'émission ou à la vente.

Des inventaires et comptes d'emploi sont établis à date fixe et à l'occasion des contrôles effectués par les organes habilités.

Cet article 79 définit en son premier alinéa la comptabilité des matières, valeurs et titres, puis il décrit ses objectifs et les modalités de sa mise en œuvre.

Son alinéa 1er énonce le contenu de cette comptabilité : biens meubles et immeubles, stocks et valeurs inactives autres que deniers et archives.

Les matières, valeurs et titres, parfois dénommées valeurs inactives, sont des valeurs ou des objets que les comptables publics sont amenés à manipuler, qui appartiennent soit à l'Etat (Bons du Trésor non dématérialisés, timbres fiscaux, etc.) soit à des tiers (obligations émises par les correspondants du Trésor, valeurs aux, collectivités territoriales et à leurs établissements publics, objets précieux, etc.). Leur comptabilité est distincte de la comptabilité générale, bien que le cas échéant un mouvement dans l'une puisse correspondre à un mouvement dans l'autre.

Exemple : une vente de timbres fiscaux se traduit par une rentrée de deniers enregistrée dans la comptabilité générale, et par la sortie de timbres dans la comptabilité des valeurs inactives.

L'alinéa 2 de cet article 79 précise aussi les buts recherchés par cette comptabilité particulière : prendre réception de ces matières, valeurs et titres, les enregistrer, les suivre et contrôler leur quantité et leur qualité.

L'alinéa 3 de cet article 79 stipule que la comptabilité des matières est tenue en partie simple ou double selon le choix des Etats membres qui opteront pour l'une ou l'autre en fonction de leurs propres capacités.

Nombre d'Etats pratiquent la comptabilisation des matières en partie simple, moins complexe et pouvant être mise en œuvre avec un personnel ne disposant pas nécessairement de connaissance ou de pratique de la comptabilité en partie double. C'est la raison pour laquelle souvent les agents habilités par les ordonnateurs pour tenir la comptabilité des matières peuvent être de formation différente de celle des comptables publics.

Exemple : lorsqu'un bâtiment est remis à l'administration pour son usage et donc enregistré par un comptable de matières, une seule inscription suffit à décrire son entrée dans un compte particulier, et une seule autre inscription suffit à décrire sa sortie. Cet agent public devra toutefois au cours de la vie de ce bien s'attacher à suivre sa qualité, c'est-à-dire l'état physique dans lequel il se trouve. Il s'appuiera pour ce faire sur l'opinion des experts en la matière et sur celle des utilisateurs de ce bien.

Périodiquement, et en tout état de cause en fin d'année, le comptable des matières, valeurs et titres produit un état d'inventaire des matières et des comptes d'emploi.
Lorsque ces comptables feront l'objet de contrôles, ces situations seront aussi élaborées.

Article 80

Les biens corporels et incorporels acquis avant la date de mise en vigueur de la présente directive, sont inventoriés, immatriculés, valorisés et enregistrés dans les livres suivant les modalités, méthodes et techniques à définir dans un référentiel harmonisé à l'usage des Etats membres de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale.

Les nouvelles acquisitions sont enregistrées au fur et à mesure des certifications délivrées par les ordonnateurs et des imputations données par les comptables aux comptes appropriés.

Des rapprochements contradictoires périodiques sont effectués entre les données de la comptabilité matières et celles de la comptabilité générale de l'Etat. Cet article 80 envisage l'hypothèse où un Etat

membre ne disposerait pas d'une comptabilité des matières. Il prévoit alors qu'un document de référence harmonisé par les soins des instances de la CEMAC sera produit par cette institution au profit des Etats membres. Cette situation prévaut pour la comptabilisation des biens acquis avant le 1er janvier 2014, date à laquelle la présente Directive devra être transposée dans les législations nationales.

Pour ce qui concerne les biens acquis à partir du 1er janvier 2014, la comptabilité des matières, valeurs et titres, devra être mise en œuvre dans les Etats membres et enregistrer la situation des nouvelles acquisitions dans cette comptabilité, sans possibilité de report de cette date.

Pour s'assurer de l'exactitude des enregistrements comptables opérés dans la comptabilité des matières, le dernier alinéa de cet article 80 stipule que des rapprochements contradictoires entre cette comptabilité et la comptabilité générale doivent être périodiquement réalisés. Cette notion de rapprochement comptable a déjà été examinée plus avant[10]. La bonne pratique consiste dans le cas présent à opérer ces rapprochements une fois par trimestre, selon l'importance de ces comptabilités. En tout état de cause, ces rapprochements doivent être systématiquement réalisés une fois l'an à l'occasion de l'élaboration des états financiers annuels.

Article 81

La comptabilité des matières est tenue par des agents habilités par l'ordonnateur. Ces derniers sont responsables des mouvements qu'ils ordonnent sur les éléments du patrimoine.

L'organisation et le système comptables applicables à la comptabilité matières sont définis par les réglementations nationales.

[10] Voir les commentaires du présent Guide sous l'article 12.

La comptabilité des matières est tenue sous le contrôle des ordonnateurs, responsables de la désignation des agents qui seront chargés de sa tenue. Cette habilitation à tenir cette comptabilité fait de ces agents des personnes responsables, c'est-à-dire que leur responsabilité personnelle et pécuniaire est engagée pour les opérations comptables qu'ils exécuteront sur le patrimoine de l'Etat ou de l'organisme public concerné.

Cet article 81 laisse les Etats membres de la Communauté libres d'établir les règles relatives à l'organisation et au système comptable (en partie simple ou partie double) qu'ils mettront en œuvre pour ce qui concerne cette comptabilité des matières[11].

Section 4 : De la comptabilité analytique des coûts

Article 82

La comptabilité d'analyse des coûts a pour objet de faire apparaître les éléments de coûts des actions engagées dans le cadre des programmes de mise en œuvre des politiques publiques.

Elle permet de justifier les crédits indispensables à la conduite des actions et de mettre en évidence les éléments nécessaires à la mesure de la performance au sein des programmes.

Enfin, elle est destinée à fournir des éléments de comparaison dans l'espace et dans le temps et éventuellement entre différentes structures administratives.

Cet article unique de la section consacrée à la comptabilité analytique présente en son premier alinéa son objet. Il s'agit de calculer les éléments de coûts des programmes engagés par le Gouvernement.

[11] Voir à ce sujet les commentaires du présent Guide sous l'article 79.

Compte tenu de son rattachement à la comptabilité générale, la mise en œuvre d'une comptabilité analytique des coûts ne pourra intervenir dans les Etats que lorsque la comptabilité des matières et la comptabilité générale seront considérées comme fiables. Les dispositions finales de cette Directive 02/11 (article 111) octroient un délai de huit années pour mettre en place cette comptabilité analytique, c'est-à-dire à partir du 1er janvier 2022, si cette Directive est transposée avant le 1er janvier 2014 comme il est demandé aux Etats membres.

Cette comptabilité analytique provient du système comptable appliqué dans les entreprises du secteur concurrentiel où les dirigeants ont souhaité disposer de plus d'informations tirées de la comptabilité générale, et particulièrement de connaître les coûts de leurs activités. Pendant longtemps les Etats sont restés extérieurs à ces besoins jusqu'à ce que les autorités nationales aient exprimé aussi le besoin de connaître le coût des services rendus aux citoyens afin de l'optimiser et d'exercer de meilleurs choix de politiques économiques et sociales. Dés lors, la connaissance des coûts des services publics est devenue un élément déterminant des orientations des politiques nationales.

Exemple : l'extension sur l'ensemble du territoire national d'un service public a un coût. La comptabilité analytique permet de le connaître et d'examiner ses conditions et sa pertinence.

TITRE IV : DU CONTROLE DE L'EXECUTION DU BUDGET

Chapitre 1er : DU CONTROLE

Article 83

Sans préjudice des pouvoirs du Parlement, les opérations d'exécution du budget de l'Etat sont soumises à un double contrôle, administratif et juridictionnel.

Cet article 83 institue un double contrôle administratif et juridictionnel sur les opérations d'exécution du budget de l'Etat, et il les définit. Il convient d'observer qu'il ne traite pas du contrôle parlementaire qui relève du pouvoir législatif, lui-même régi par d'autres textes, et notamment la Constitution et la loi organique relative aux lois de finances.

Pour ce qui concerne le contrôle administratif, il s'opère à trois niveaux : avant, pendant et après l'opération budgétaire.

S'agissant du contrôle juridictionnel, il est opéré exclusivement par la Cour des Comptes.

Ces contrôles administratifs et juridictionnel, avec celui exercé par le Parlement, font partie des bonnes pratiques internationales. Ils se retrouvent maintenant dans la quasi-totalité des Etats qui utilisent le système francophone de gestion des finances publiques. Le système dit « de Westminster » met en œuvre un contrôle différent de celui du contrôle juridictionnel francophone avec la présence d'une autorité autonome, de nature hybride, l'Auditeur Général, mais qui ne fait pas fonction de juge.

Section 1 : Du contrôle administratif

Article 84

Le contrôle administratif est le contrôle de l'administration sur ses agents, incluant le contrôle interne a priori, concomitant et a posteriori. Il est exercé par les organes de contrôle interne.

Le contrôle administratif s'exerce soit sous la forme de contrôle hiérarchique, soit sous la forme de contrôle organique par l'intermédiaire de corps et organes de contrôle spécialisés.

Cet article 84 définit le contrôle administratif comme une surveillance interne au pouvoir exécutif. Il comprend :

- le contrôle a priori : on entend par contrôle a priori le contrôle exercé avant l'exécution de la dépense ;

- le contrôle concomitant : il s'agit du contrôle mis en œuvre au moment de l'exécution de la dépense ;

- le contrôle a posteriori qui est celui exercé après l'exécution de la dépense.

Exemple : le contrôleur financier qui examine un dossier d'engagement d'une dépense exerce un contrôle a priori, avant que cette dépense ne soit exécutée. S'il rejette cet engagement de dépense, celle-ci ne pourra s'exécuter.

Tous ces contrôles sont réalisés par des services propres aux services administratifs placés sous l'autorité hiérarchique du pouvoir exécutif, c'est-à-dire du Gouvernement.

L'alinéa 2 de cet article 84 énonce les deux modalités d'exercice du contrôle administratif.

La première modalité est commune à l'ensemble du système administratif : il s'agit du contrôle hiérarchique exercé par un agent supérieur sur les activités de son subordonné.

Exemples : 1. un ordonnateur doit contrôler les activités d'un ordonnateur secondaire placé sous ses ordres ;
2. un comptable supérieur du Trésor doit contrôler la comptabilité des comptables subordonnés de sa circonscription financière[12].

La seconde modalité d'exercice du contrôle administratif cité dans cet alinéa est le contrôle organique, c'est-à-dire celui exercé par un corps ou organe spécifique chargé du contrôle. Ce corps ou cet organe de contrôle peut être extérieur à la structure des agents contrôlés.

Exemples : 1. L'Inspection Générale des Finances ou l'Inspection Générale d'Etat sont habilitées à contrôler les comptabilités des comptables publics.
2. La Direction du Trésor et/ou de la Comptabilité Publique dispose en son sein d'un organe chargé de la surveillance du réseau des comptables directs du Trésor.

Article 85

Les contrôles a priori exercés par les contrôleurs financiers portent sur les opérations budgétaires. Tous les actes des ordonnateurs portant engagement de dépenses, notamment les marchés publics ou contrats, arrêtés, mesures ou décisions émanant d'un ordonnateur, sont soumis au visa préalable du Contrôleur financier.

Ces actes sont examinés au regard de l'imputation de la dépense, de la disponibilité des crédits, de l'application des dispositions d'ordre financier, des lois et règlements, de leur conformité avec les autorisations parlementaires, des conséquences que les mesures proposées peuvent avoir sur les finances publiques.

[12] Une circonscription financière représente le territoire de compétence d'un comptable direct du Trésor

Cet article précise les fonctions des contrôleurs financiers dans le cadre des contrôles a priori. Ils exercent leur contrôle sur les opérations budgétaires exécutées par les ordonnateurs auprès desquels ils sont placés.

Par ailleurs, cet article place les contrôleurs financiers sous la hiérarchie du ministre des finances. Cela signifie que ces contrôleurs n'ont pas de lien hiérarchique avec les ordonnateurs dont ils contrôlent les opérations budgétaires.

La notion de contrôle a priori a été précisée dans les commentaires de l'article précédent.

Article 86

Le Contrôleur financier peut adapter dans les conditions définies par décret, les modalités de mise en œuvre de ses contrôles, au regard de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne ainsi que du contrôle de gestion mis en œuvre par l'ordonnateur. Ces modalités tiennent compte des risques associés à chaque catégorie de dépenses.

Cet article 86 est novateur : il édicte la possibilité d'adapter les modalités d'exercice du contrôle financier aux objectifs de qualité et d'efficacité des services rendus à l'administration et/ou aux citoyens. Cette adaptation doit être réalisée en conformité avec la règlementation nationale.

Ainsi, dans le respect de cette règlementation, le contrôleur financier dispose d'une liberté d'action pour que son activité ne porte pas uniquement sur la matérialité des faits et du droit, mais aussi sur des éléments d'efficacité et de qualité. Cette liberté doit lui permettre d'opérer avec perspicacité et souplesse, en évitant tout contrôle excessif et superfétatoire.

En effet, la responsabilité des contrôleurs financiers est grande dans le déroulement de la chaîne des dépenses ; une activité de contrôle exercée avec une ardeur ou un zèle excessifs peut allonger le processus de mise en œuvre des dépenses. Les dispositions de cet article 86 lui permettent d'adapter l'exercice de son contrôle pour qu'il parvienne à une meilleure efficience, y compris la modulation et l'allègement de son contrôle a priori en fonction de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne et du contrôle de gestion mis en place par l'ordonnateur, et de l'évaluation des risques encourus dans la gestion des deniers publics.

Article 87

Le Contrôleur financier ou son délégué tient la comptabilité des dépenses engagées, afin de suivre la consommation des crédits et déterminer la disponibilité ou non de crédits suffisants pour de nouveaux engagements de dépenses.

Cet article commande au contrôleur financier de tenir la comptabilité des dépenses engagées qu'il vise. Cette comptabilité n'est pas spécifiquement désignée dans la présente directive de la CEMAC comme une des composantes de la comptabilité de l'Etat (voir ci-dessus l'article 72 de la présente Directive, qui traite du contenu de la comptabilité de l'Etat).

Cet article 87 fixe aussi les objectifs de la comptabilité tenue par le contrôleur financier : le suivi de la consommation des crédits et la détermination de leur disponibilité.

Comme le stipule le premier alinéa de l'article 90 ci-après, le contrôle de la disponibilité des crédits fait partie des cinq contrôles que doivent obligatoirement opérer les contrôleurs financiers avant d'apposer leur visa sur l'acte d'engagement des dépenses. La tenue de cette comptabilité particulière permet au contrôleur financier de connaître la situation de la disponibilité de ces crédits.

La comptabilité tenue par les contrôleurs financiers est une comptabilité en partie simple, c'est-à-dire que chaque écriture comptable ne donne pas lieu à une contrepartie. Cette comptabilité permet d'enregistrer le montant total inscrit sur la ligne de crédits budgétaires, puis de prendre en compte chaque dépense imputée sur cette ligne, ce qui permet par solde de dégager le crédit budgétaire disponible.

Exemple : au moment de la mise en place du budget, le contrôleur financier enregistre sur une fiche de sa comptabilité le montant d'une ligne de crédits budgétaire dont il est chargé du suivi. A chaque fois qu'il accorde son visa sur une dépense imputée sur cette ligne, il inscrit le montant de cette dépense sur cette fiche, puis dégage le solde disponible sur la ligne de crédit en la soustrayant du solde précédent, et ainsi de suite jusqu'à la fin de l'exercice budgétaire ou l'épuisement du crédit.

Le contrôleur ne peut accorder de visa pour des dépenses supérieures au montant disponible. Sa fiche comptable de suivi de la ligne de crédits ne peut en aucun cas présenter un solde négatif.

Article 88

Les contrôles a posteriori sont inopinés ou non, sur pièces ou sur place, sur les actes des ordonnateurs et des comptables. Ces contrôles ont pour objet de vérifier la bonne application des règles prescrites par les directives relatives aux lois de finances et au règlement général sur la comptabilité publique. Ils sont exercés par les inspections et organes de contrôle interne a postériori.

Les organes de contrôle interne a postériori sont notamment chargés, au nom et pour le compte du Gouvernement, du contrôle de la bonne gestion des fonds publics dans l'ensemble des administrations publiques ainsi que dans tout organisme privé bénéficiant de ressources publiques.

Ils exercent leurs missions d'inspection, de vérification ou d'audit, conduisent leurs investigations et élaborent leurs rapports conformément aux textes qui les régissent et aux normes internationales en vigueur.

Ils évaluent en outre la qualité de la gestion, de l'organisation et du fonctionnement des administrations publiques ainsi que l'économie, l'efficience et l'efficacité dans la gestion des fonds publics et formulent toute recommandation à cet égard. Ils évaluent également les résultats et les performances des programmes, au regard des objectifs fixés, des moyens mis à disposition, des moyens utilisés et de l'organisation des services des ordonnateurs.

Les rapports des organes de contrôle a postériori sont transmis au Ministre chargé des finances, après que le ou les agents intéressés ont pu en prendre connaissance et exprimer, par écrit, leurs observations sur le projet de rapport.

Une fois définitifs, ces rapports sont transmis au Parlement et à la Cour des comptes par le Ministre chargé des finances qui peut également les rendre publics.

Cet article 88 traite des règles relatives aux contrôles a posteriori des services financiers du pouvoir exécutif, mais aussi des organismes privés qui bénéficient de ressources publiques.

Ces contrôles sont inopinés ou non : un contrôle inopiné est un contrôle qui intervient de manière inattendue, imprévue pour le service contrôlé. Ils peuvent être sur pièces ou sur place : un contrôle sur pièces est un contrôle réalisé sur documents, sans que le contrôleur ne se déplace au sein du service contrôlé ; un contrôle sur place est une contrôle identique au précédent, mais réalisé au sein du service contrôlé.

Exemple : un organe de contrôle d'une administration financière est compétent pour contrôler les services de cette administration. Une Inspection Générale des Finances est compétente pour contrôler les services du ministère des finances, ainsi que toutes les structures ayant perçu des ressources publiques. Une Inspection Générale d'Etat est compétente pour contrôler tous les services de l'Etat, que ce soit dans le domaine de l'exécution budgétaire ou non.

L'alinéa 1er in fine de cet article 88 précise que ces contrôles sont effectués par les inspections et les organes de contrôle interne, comme les Inspections Générales des Finances, d'Etat, ou les Inspections internes des ministères sectoriels ou des services financiers.

L'alinéa 2 de l'article 88 précise le contenu de la mission des organes de contrôle interne a posteriori, notamment le contrôle de la bonne gestion des fonds publics. Ces contrôles peuvent concerner non seulement l'ensemble des administrations publiques, mais aussi tout organisme privé qui perçoit des ressources publiques.

Ces missions de contrôle interne doivent être conduites et s'achever par la production d'un rapport en conformité avec la règlementation et les normes internationales. Ces normes sont établies notamment par l'Institute of Internal Auditors (IIA), qui décline des normes de qualification et des normes de fonctionnement que les contrôleurs et auditeurs internes doivent s'efforcer de respecter et de suivre.

L'alinéa 3 de cet article 88 précise le contenu de ce contrôle interne, qui doit se retrouver dans le rapport :

- l'évaluation de la qualité de la gestion, de l'organisation et du fonctionnement des administrations publiques ;

- l'économie, l'efficience et l'efficacité dans la gestion des fonds publics, avec des recommandations pour atteindre ces objectifs

- l'évaluation des résultats et des performances des programmes.

L'alinéa 4 de l'article 88 désigne le ministre des finances comme le destinataire des rapports des organes de contrôle interne a posteriori. Mais avant cette transmission, le projet de rapport devra avoir été transmis à l'agent contrôlé afin qu'il puisse faire part de ses observations sur les éléments qui y figurent. Cet agent est autorisé à produire ses propres observations sur ce projet de rapport. Il est de bonne pratique que ces observations soient annexées au rapport adressé au ministre des finances.

Enfin le dernier alinéa de ce long article précise qu'une fois rendu définitif, le ministre des finances transmet le rapport au Parlement – en pratique, ce sera la Commission des finances qui aura à en connaître – et à la Cour des Comptes. Le ministre dispose de la possibilité de le rendre public, mais il n'en a pas l'obligation. Il est de bonne pratique de ne publier, en tant que de besoin, qu'un résumé de ces rapports en y éliminant toute mention susceptible de porter un trouble public. La publication d'un résumé du rapport constitue un indicateur de l'activité du contrôle interne des services financiers publics.

Article 89

Les ministères sectoriels sont tenus de mettre en place des dispositifs de contrôle et d'audit internes leur permettant de garantir la légalité et la sécurité de l'usage de leurs crédits ainsi que l'économie, l'efficacité et l'efficience de la gestion de leurs dépenses.

Cet article 89 oblige les ministères sectoriels, autres que le ministère des finances à mettre en leur sein des dispositifs de contrôle et d'audit internes. Cette Directive aborde ici la notion d'audit.

L'audit consiste en une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée.

Ces dispositifs se rapprochent des corps d'inspection et de contrôle interne a posteriori examiné à l'article précédent. Ils permettent aux ministres d'accroître la performance de leurs services, et de rendre l'activité de ces services plus efficiente au regard des attentes des citoyens.

Section 2 : De la responsabilité du contrôleur financier

Article 90

Le Contrôleur financier est personnellement responsable des contrôles portant sur la disponibilité des crédits, sur la vérification des prix par rapport à la mercuriale en vigueur et, au titre de la validité de la créance, sur l'exactitude des calculs de liquidation de la dépense.

Si les mesures proposées lui paraissent entachées d'irrégularités au regard des dispositions qui précèdent, le contrôleur financier refuse son visa. En cas de désaccord persistant, il en réfère au ministre chargé des finances. Il ne peut être passé outre au refus de visa que sur autorisation écrite du ministre chargé des finances. Dans ce cas, la responsabilité du ministre chargé des finances se substitue à celle du contrôleur financier. L'autorisation du ministre chargé des finances est annexée au dossier de paiement adressé au comptable public et une copie est immédiatement adressée à la Cour des comptes.

Cet article 90 est novateur. Il institue une responsabilité liée à l'exercice de la fonction de contrôleur financier. Désormais, comme l'ordonnateur (articles 13 et 14 ci-dessus de la Directive 02/11) et le comptable public (articles 29 à 31 de cette même Directive), le contrôleur financier est personnellement responsable de son activité de contrôle.

Comme pour l'ordonnateur, cet article 90 ne précise pas que cette responsabilité est pécuniaire ; elle ne met donc pas en jeu directement le patrimoine du contrôleur financier, comme c'est le cas pour

le comptable public. Mais des sanctions administratives peuvent lui être infligées en cas de manquement aux dispositions de son statut s'il existe ; par ailleurs, en cas de procédure juridictionnelle, des sanctions pénales et/ou civiles peuvent être mises à sa charge sous forme de paiement d'indemnités. Ainsi le patrimoine du contrôleur financier peut être aussi concerné.

L'alinéa 2 de cet article 90 précise le cas où le contrôleur financier peut être conduit à refuser son visa. Cet alinéa institue le droit de « passer outre » le visa du contrôleur financier, accordé au ministre des finances. Cette procédure peut être mise en place lorsque le contrôleur financier saisit le ministre des finances à la suite d'un désaccord persistant entre lui-même et l'ordonnateur : le contrôleur financier adresse alors une correspondance au ministre des finances pour l'informer de ce désaccord. S'il le désire, le ministre peut alors soutenir la position de l'ordonnateur en répondant au contrôleur financier par lettre lui demandant de viser l'acte d'engagement de la dépense. Dans ce cas, la responsabilité du contrôleur financier n'est plus engagée sur l'exécution de cette dépense ; celle du ministre des finances s'y substitue.

La notion de désaccord persistant doit être précisée pour une application correcte de cet article. Ce désaccord existe quand, entre un ordonnateur et le contrôleur financier, existe une divergence importante d'appréciation sur l'engagement d'une dépense, lorsqu'aucune solution n'apparaît pour le dénouement d'un dossier, quand leur divergence est durable et qu'il n'apparaît pas de solution possible. Le ministre est alors en position de recours, mais s'il adopte la position de l'ordonnateur, sa propre responsabilité se substituera à celle du contrôleur financier.

Exemple : un ordonnateur désire imputer une dépense d'achat de matériel sur une ligne de crédit destinée à un service au sein du ministère de la santé en cours de création, le décret d'institution de ce service étant encore dans le processus d'approbation.

Le contrôleur financier s'y oppose au motif que ce service n'a pas encore été règlementairement institué. Malgré plusieurs rencontres conciliatoires entre l'ordonnateur et le contrôleur financier, leurs deux positions n'ont pas changé. Le Contrôleur financier adresse alors une correspondance au ministre des finances afin qu'il fasse connaître sa position sur ce dossier. Le ministre peut alors, s'il y consent, après avoir consulté le cas échéant le ministre de la santé, soutenir la position de l'ordonnateur, auquel cas sa responsabilité se substituera à celle du contrôleur financier.

Chapitre 2 : DU CONTRÔLE JURIDICTIONNEL

Article 91

La Cour des comptes reçoit chaque année communication de toute information et documents des services chargés de l'exécution des lois de finances, notamment les comptes de gestion des comptables publics accompagnés des pièces justificatives. Le ministre chargé des finances lui adresse, tous les trimestres, un état d'exécution des recettes et dépenses de l'Etat. Elle est informée régulièrement des conditions d'application de l'article 61 de la directive organique relative aux lois de finances sur le contrôle de l'engagement des dépenses.

Elle peut demander communication de toute information ou documents aux services chargés de l'exécution des budgets des collectivités publiques autres que l'Etat. Elle peut procéder à toute enquête sur pièces et sur place auprès de toute personne morale, publique ou privée, bénéficiaire de fonds publics.

Toute personne dans l'exercice de ses fonctions est tenue de communiquer à la Cour des comptes tout document et toute information qu'elle demande et de se rendre aux convocations qu'elle juge nécessaire en application de la présente directive.

Le fait de faire obstacle, de quelque façon que ce soit, à l'exercice de ces pouvoirs est puni d'amende, dans les conditions fixées par les législations nationales.

En aucun cas, le secret ne peut être évoqué pour refuser de lui communiquer tout document ou toute information qu'elle demande. Toute personne entendue par la Cour des comptes est déliée du secret professionnel. La Cour des comptes prend toutes dispositions pour garantir le secret de ses investigations.

Cet important article organise certaines prérogatives de la Cour des Comptes. Son alinéa 1er énonce les documents que cette institution financière est habilitée à recevoir :

- les documents sur l'exécution budgétaire, notamment les comptes de gestion des comptables publics avec leurs pièces justificatives ;

- un état d'exécution des dépenses et recettes de l'Etat ;

- des informations sur la mise en œuvre du contrôle de l'engagement des dépenses.

L'alinéa 2 de cet article précise, quant à lui, que la Cour des Comptes peut demander tous documents ou informations aux services chargés de l'exécution des budgets des collectivités publiques. Comme pour les organes de contrôle interne a posteriori, la Cour peut réaliser toute enquête sur pièces et sur place auprès de toute personne morale, publique ou privée, bénéficiaire de fonds publics.

L'alinéa 3 de cet article 91 prévoit que toute personne est obligée de répondre aux injonctions de la Cour des Comptes, sous peine d'amende.

Enfin, le dernier alinéa de cet article précise que le secret professionnel ne peut être avancé devant la Cour des Comptes. En contrepartie, cette Cour prend des garanties pour protéger ce secret ; mais elle s'organise librement pour assurer cette garantie auprès des agents publics ou privés.

Article 92

La Cour des comptes adresse au Parlement les avis, constats et rapports contenant les analyses et recommandations qu'elle fait au titre de ses missions. Le Président de la Cour des comptes peut décider de rendre publics certains de ces avis, constats et rapports.

Cet article 92 détermine la destination des avis, constats et rapports de la Cour des Comptes : il s'agit du Parlement au sein duquel la Commission des Finances est particulièrement organisée pour les recevoir ; mais d'autres Commissions peuvent aussi être concernées ou intéressées[13].

Cet article in fine prévoit que le Président de la Cour des Comptes peut rendre publics ces avis, constats et rapports. Mais cela ne constitue pas une obligation. Ces publications font partie des bonnes pratiques internationales : il est en effet reconnu que, en sa qualité d'organe juridictionnel, la Cour dispose d'une autorité élevée à laquelle les citoyens prêtent une écoute attentive. Ses publications bénéficient ainsi d'une audience de qualité et apportent la preuve des activités utiles de la Cour. Les Gouvernements ont ainsi tendance à s'attacher à corriger les anomalies relevées par la Cour, apportant ainsi la preuve qu'ils sont eux aussi attachés à l'amélioration de la gestion financière publique.

[13] La Commission juridique notamment.

Article 93

Le rapport que la Cour des comptes transmet au Parlement sur le projet de loi de règlement comporte notamment une appréciation sur la conformité du budget exécuté au budget voté. La Cour des comptes certifie la régularité, la sincérité et la fidélité des états financiers. Elle évalue la gestion et les résultats budgétaires d'ensemble ainsi que les comptes - rendus d'exécution des programmes. Enfin, la Cour des comptes peut émettre des avis et recommandations sur la gestion des ministères ainsi que, le cas échéant, sur leurs programmes.

Cet article établit les relations de la Cour des Comptes avec le Parlement pour ce qui concerne le projet de loi de règlement, et avec le pouvoir exécutif.

Au Parlement la Cour adresse un rapport sur le projet de loi de règlement, où elle formule son appréciation sur la conformité entre les budgets votés et exécutés. Puis elle donne sa certification sur la régularité, la sincérité et la fidélité des états financiers que le Gouvernement a transmis au Parlement ; la Cour lui communique aussi son évaluation de la gestion de l'Etat, des résultats budgétaires et des comptes-rendus d'exécution des programmes.

En agissant ainsi, la Cour tient une fonction de conseiller du pouvoir législatif en matière financière.

Cet article 93 in fine prévoit enfin que la Cour des Comptes dispose de la possibilité de donner son avis et de formuler des recommandations sur les gestions ministérielles, de même que sur les programmes que les ministères mettent en œuvre.

TROISIEME PARTIE : ETABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX A CARACTERE ADMINISTRATIF

Les articles de cette troisième partie portent sur les spécificités de ces établissements publics nationaux (EPN) à caractère administratif en matière de comptabilité publique. Il convient de les lire parfois en complément de leurs articles correspondant dans la partie précédente relative à l'Etat. Cette situation explique le caractère relativement bref de la rédaction de ces articles.

Le lecteur devra donc se référer en tant que de besoin à ces articles de la seconde partie pour disposer de compléments d'information.

TITRE I : ORDONNATEURS ET COMPTABLES

Chapitre 1er : ORDONNATEURS

Article 94

Les directeurs des établissements publics nationaux à caractère administratif sont les ordonnateurs principaux des budgets et programmes de leurs établissements.

Des ordonnateurs secondaires peuvent être désignés selon les modalités prévues par les textes organisant les établissements.

Sous réserve des dispositions de l'alinéa 2 de l'article 96 ci-dessous, l'ordonnateur peut par écrit et sous sa responsabilité requérir l'agent comptable de payer lorsque celui-ci suspend le paiement de la dépense.

Cet article désigne les directeurs des EPN à caractère administratif en qualité d'ordonnateur principal de leurs budgets et programmes. L'alinéa 2 stipule que ces directeurs peuvent disposer d'ordonnateurs secondaires en tant que de besoin, et que ceux-ci peuvent être nommés par les textes concernant ces établissements.

L'alinéa 2 de cet article 94 confère à cet ordonnateur le droit de réquisition du comptable pour le paiement d'une dépense suspendue par celui-ci. Ce droit ne peut être exercé que par un acte écrit, et l'ordonnateur voit alors sa responsabilité se substituer à celle du comptable.

La réserve de l'alinéa 2 de l'article 96 ci-après concerne la transmission de cette réquisition à la Cour des Comptes par le ministre des finances ; ce second alinéa est ainsi libellé :

« L'ordre de réquisition (de l'ordonnateur) est transmis à la Cour des comptes par le ministre chargé des finances. »

Chapitre 2 : Comptables

Article 95

Les agents comptables des établissements publics nationaux à caractère administratif sont des comptables principaux. Des comptables secondaires peuvent être désignés selon les modalités prévues par les textes organisant les établissements.

Les mandataires de l'agent comptable et du comptable secondaire doivent être agréés par les ordonnateurs.

L'agent comptable assiste avec voix consultative aux séances du Conseil d'Administration de l'établissement.

Cet article organise la fonction d'agent comptable au sein des établissements publics nationaux à caractère administratif. Cet agent comptable est le comptable public de cet organisme.

Son alinéa 1er institue des comptables principaux, donc justiciables de la Cour des Comptes, et des comptables secondaires.

L'alinéa 2 de cet article précise que la désignation de mandataires par ces comptables principaux et secondaires doit avoir préalablement reçu l'agrément des ordonnateurs.

Enfin cet article prévoit, en son dernier alinéa, que l'agent comptable est autorisé à assister aux séances du Conseil d'Administration de ces établissements, mais qu'il n'en est pas membre. L'agent comptable ne peut donc participer aux décisions de ce Conseil.

Article 96

Lorsque par application de l'article 94 ci-dessus, l'ordonnateur a requis l'agent comptable de payer, celui-ci défère à la réquisition et rend compte au ministre chargé des finances. Dans ce cas la responsabilité de l'ordonnateur se substitue à celle du comptable.

L'ordre de réquisition est transmis à la Cour des comptes par le ministre chargé des finances.

Par dérogation aux dispositions de l'alinéa premier ci-dessus, l'agent comptable doit refuser de déférer à l'ordre de réquisition lorsque la suspension de paiement est motivée par :

- l'indisponibilité de crédit ;
- l'absence de justification de service fait ;
- le caractère non libératoire de règlement ;
- le défaut de fonds disponibles ;
- l'absence de visa du contrôleur financier lorsque ce visa est obligatoire.

Dans le cas de refus de la réquisition, l'agent comptable rend immédiatement compte au ministre chargé des finances.

Cet article 96 de la Directive 02/11 organise précisément le droit de réquisition accordé à l'ordonnateur des établissements publics nationaux à caractère administratif.

Tout d'abord, son alinéa 1er affirme que l'agent comptable qui a suspendu un paiement et qui a alors été requis, doit déférer à cette réquisition, c'est-à-dire y obéir. Il doit en informer immédiatement le ministre des finances. Alors, la responsabilité de l'ordonnateur se substitue à celle de l'agent comptable.

L'alinéa 2 prévoit ensuite que le ministre des finances doit transmettre cette réquisition à la Cour des Comptes pour son information.

L'alinéa 3 de cet article 96 fixe les cinq cas où la réquisition de l'agent comptable par l'ordonnateur n'est pas opérante. A contrario, tous les autres cas de réquisition sont valables, et l'agent comptable ne peut s'opposer à ce droit lorsqu'il est requis.

L'alinéa 4 demande à l'agent comptable qui refuse de déférer à une réquisition de son ordonnateur d'en rendre compte sans délai au ministre des finances qui, dans ce cas, n'a pas obligation d'en informer la Cour des Comptes.

Exemple : un agent comptable a suspendu un paiement au motif de l'absence de certification de service fait. Saisi de ce motif de suspension par cet agent comptable, l'ordonnateur envoie sans délai un document en tenant lieu, mais jugé peu crédible par l'agent comptable qui maintient la suspension de ce paiement. L'ordonnateur peut alors adresser à l'agent comptable une réquisition lui demandant de passer outre et de payer cette dépense. Selon les termes de cet article 96, cet agent comptable doit y déférer et adresser une copie de cette réquisition au ministre des finances qui en informera à son tour la Cour des Comptes. La responsabilité de l'ordonnateur qui a exercé son droit de réquisition se substituera alors à celle de l'agent comptable qui intègrera la lettre de réquisition reçue parmi les pièces justificatives de son compte de gestion.

TITRE II : OPERATIONS

Article 97

Les opérations de recettes, de dépenses, de trésorerie et de financement sont autorisées par le conseil d'administration ou l'organe délibérant de l'établissement.

Cet article attribue au conseil d'administration ou à l'organe délibérant de l'EPN à caractère administratif le pouvoir d'autoriser ses opérations de recettes, de dépenses, de trésorerie et de financement, comme le Parlement l'autorise pour ce qui concerne les opérations budgétaires.

Cette disposition signifie que le président ou le directeur général de l'EPN n'est pas en droit d'exécuter de telles opérations qui n'auraient pas reçu l'autorisation de son conseil d'administration ou de son organe délibérant.

Chapitre 1er : Opérations de recettes

Article 98

Les recettes sont liquidées par l'ordonnateur conformément aux dispositions législatives et règlementaires en vigueur.

Cet article demande de référer aux lois et règlements applicables à la liquidation des recettes des EPN à caractère administratif.

Article 99

Les titres de recettes sont établis par l'ordonnateur et remis, accompagnés des pièces justificatives, à l'agent comptable, qui les prend en charge et les notifie aux redevables.

L'article 99 organise les conditions d'émission, de prise en charge des titres de recettes des EPN à caractère administratif, ainsi que leur notification aux redevables. Ce sont les ordonnateurs qui sont habilités à émettre ces titres qui les adressent à l'agent comptable pour la prise en charge dans ses écritures comptables. Puis cet agent comptable est chargé de l'envoi des titres aux redevables pour les informer de leur dette envers l'établissement.

Article 100

L'agent comptable assure le recouvrement des recettes conformément aux procédures de recouvrement définies par les législations nationales.

Suite aux opérations prévues à l'article 99 précédent, l'agent comptable est responsable du recouvrement des titres de recettes en application des procédures nationales.

Chapitre 2 : OPERATIONS DE DEPENSES

Article 101

L'ordonnateur a seul qualité pour procéder à l'engagement, à la liquidation et à l'ordonnancement des dépenses de l'établissement dans la limite des crédits autorisés.

Cet article 101 reconnaît au seul ordonnateur la responsabilité d'engager, de liquider et d'ordonnancer les dépenses de l'EPN dont il assure la gestion financière. Ces opérations doivent s'effectuer dans la limite des crédits autorisés par le conseil d'administration ou l'organe délibérant de l'EPN.

Article102

Les ordres de dépenses émis par l'ordonnateur sont transmis, accompagnés des pièces justificatives, à l'agent comptable qui les prend en charge et procède à leur règlement.

Les dépenses, une fois ordonnancées conformément à l'article précédent, sont adressées à l'agent comptable, accompagnées des documents les justifiant. L'agent comptable vérifie ces documents, puis une fois acceptés prend en charge la dépense, c'est-à-dire qu'il l'enregistre dans sa comptabilité. Cet agent peut ensuite la mettre en paiement s'il dispose des fonds disponibles suffisants pour la payer ; dans le cas contraire, il met la dépense en instance de paiement.

Chapitre 3 : Opérations de trésorerie et de financement

Article 103

Les fonds de l'établissement public sont déposés chez le comptable au trésor public ou dans un compte ouvert à la BEAC, sur autorisation du ministre chargé des finances.

Cet article 103 stipule que les fonds des EPN à caractère administratif sont déposés chez un comptable direct du Trésor chez qui il est un correspondant, 14ou directement à la banque centrale mais seulement sur autorisation formelle du ministre des finances. Ainsi se trouve préservée l'unité de la trésorerie de l'Etat telle qu'elle a été énoncée à l'article 69 ci-dessus.

14 Voir ci-dessus l'article 67 de la Directive 02/11 et les commentaires de cet article.

Chapitre 4 : JUSTIFICATION DES OPERATIONS

Article 104

La liste des pièces justificatives des opérations de recettes et de dépenses est dressée dans des nomenclatures générales arrêtées par le ministre chargé des finances.

En cas de pertes, destruction ou vol des justifications remises à l'agent comptable, le ministre chargé des finances peut autoriser ce dernier à pourvoir à leur remboursement.

Cet article se réfère aux nomenclatures générales des pièces justificatives qui doivent appuyées les opérations de dépenses et de recettes.

TITRE III : COMPTABILITE

Chapitre 1er : COMPTABILITE BUDGETAIRE

Article 105

La comptabilité budgétaire des établissements publics à caractère administratif est renseignée dans la phase administrative par les ordonnateurs et dans la phase comptable par les comptables publics des opérations de recettes et de dépenses.

Comme pour les opérations financières de l'Etat ou des collectivités publiques, cet article confie, chacun pour la partie qui les concerne, aux ordonnateurs des EPN à caractère administratif et aux agents comptables la tenue de leur comptabilité budgétaire. Cette répartition des tâches se retrouve aussi dans la première partie « Etat » de cette Directive 02/11.

Article 106

Les comptes générés par la comptabilité budgétaire des établissements publics à caractère administratif sont constitués des comptes administratifs établis par l'ordonnateur,

Le compte administratif est signé par l'ordonnateur qui approuve les montants des ordres de dépenses et de recettes pris en charge par l'agent comptable.

Cet article 106 désigne comme compte administratif les comptes résultant de la comptabilité budgétaire des EPN à caractère administratif.

Ce compte administratif est préparé et présenté par l'ordonnateur qui en assume la responsabilité ; il doit être impérativement en relation précise avec les recettes et les dépenses prises en charge par l'agent comptable de l'EPN. Pour y parvenir, l'ordonnateur et l'agent comptable doivent périodiquement opérer un rapprochement de leur comptabilité budgétaire et générale respective.

Chapitre 2 : COMPTABILITE GENERALE

Article 107

L'agent comptable tient la comptabilité générale de l'établissement.

Le cadre comptable de l'établissement s'inspire du plan comptable de l'Etat. Il est établi par l'ordonnateur et l'agent comptable et soumis à l'approbation du ministre chargé des finances et des autorités nationales chargées de la normalisation comptable des administrations publiques.

Cet article désigne l'agent comptable comme le responsable de la tenue de la comptabilité de l'EPN qui doit disposer d'un cadre comptable fondé sur les principes contenus dans le plan comptable de l'Etat.

Pour s'assurer de la conformité de ce cadre comptable, celui-ci doit être soumis à l'approbation du ministre des finances, mais aussi des autorités chargées de la normalisation comptable des administrations publiques. Ces autorités sont le plus souvent le directeur de la comptabilité publique dont la direction comprend un service chargé du suivi des normes comptables publiques ; mais ce peut aussi être un conseil national de la comptabilité.

Article 108

A la fin de chaque exercice, l'agent comptable élabore le compte de gestion de l'établissement pour l'exercice écoulé.

Ce compte de gestion comprend :

- la balance générale des comptes ;

- le développement des dépenses et des recettes budgétaires ;

- les états financiers de l'établissement constitués du bilan, du compte de résultats, du tableau des flux de trésorerie et de l'état annexé et de la balance des comptes des valeurs inactives.

Cet article organise la restitution des comptes de l'EPN en fin d'exercice. Cette restitution relève de la responsabilité de l'agent comptable, et elle doit être faite une fois par an, en fin d'exercice.

L'alinéa 2 de cet article précise le contenu de ce compte de gestion qui doit comprendre :

- la balance générale des comptes,
- le développement des dépenses et des recettes budgétaire,
- le bilan,
- le compte de résultats,
- le tableau des flux de trésorerie,
- et la balance des comptes de valeurs inactives.

Tous ces documents étaient demandés pour la restitution des comptes de l'Etat présentés dans la partie précédente.

Article 109

Le compte administratif et le compte de gestion du comptable sont soumis à l'approbation du conseil d'administration dans les conditions fixées par les règlementations nationales sur ces établissements.

Les comptes approuvés sont transmis à la Cour des comptes pour jugement.

En lieu et place du Parlement dans la partie précédente concernant l'Etat, la production des comptes administratifs de l'ordonnateur et du compte de gestion de l'agent comptable doivent être faites auprès du conseil d'administration des EPN à caractère administratif.

Une fois approuvés, ces comptes doivent être transmis au juge des comptes qui les examinera et jugera comme tous les autres comptes.

TITRE IV : CONTRÔLE

Article 110

Les agents comptables sont soumis aux contrôles administratifs et juridictionnels prévus par les législations ou règlementations nationales.

Cet article 110 laisse aux Etats membres de la CEMAC le soin d'organiser les contrôles internes du pouvoir exécutif, ainsi que les contrôles exercés par le juge des comptes.

QUATRIEME PARTIE : DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES

Article 111

Les dispositions de la présente directive devront être transposées dans le droit national des États-Membres dans les vingt quatre mois de son adoption par la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale. A l'issue de ce délai, les prescriptions de la directive devront être effectivement appliquées par les Etats – Membres à l'exception des dispositions suivantes dont l'application effective pourra être différée jusqu'au terme d'un délai de huit années

- la déconcentration de la fonction d'ordonnateur principal prévue à l'article 9 de la présente directive ;

- l'élargissement progressif de la fonction comptable du Trésor au ministère sectoriel suivant l'article 76 de la présente directive ;

- l'application intégrale des règles et procédures découlant du principe de la constatation des droits et obligations régissant la comptabilité générale telle que définie à l'article 77 de la présente directive

- la mise en œuvre d'une comptabilité d'analyse des couts (article 72) ;

- le rapport de la Cour des Comptes sur la certification des états financiers et la modulation des contrôles (articles 78 et 86).

En outre, les Etats qui le souhaitent disposent d'un délai supplémentaire de deux (2) ans pour l'application intégrale des règles et procédures mentionnées au troisième tiret du présent article.

Pendant le délai fixé ci-dessus, les règles nationales en vigueur continuent de s'appliquer aux questions relatives aux dispositions ci-dessus dont l'application est différée.

La Cour des comptes, pendant ce délai, continuera à donner son appréciation sur la conformité du compte général de l'Etat avec les comptes de gestion des comptables publics principaux et les comptes administratifs des ordonnateurs principaux.

Cette Directive 02/11 relative au RGCP ayant été adoptée le 19 décembre 2011 par la CEMAC, les Etats membres disposent de 2 ans pour la transposer dans leur droit national, c'est-à-dire jusqu'au mois de décembre 2013 avec une entrée en vigueur de son contenu le 1er janvier 2014.

Ce délai indique que les Etats membres devront, chacun pour ce qui le concerne, tout d'abord adopter un agenda précis de réforme, puis le mettre en œuvre afin de traduire dans leur propre législation les dispositions comprises dans cette Directive.

Dans l'hypothèse où cette transposition n'aurait pas eu lieu au 1er janvier 2014, l'alinéa 1er de cet article 111 prévoit que les dispositions qu'elle contient devront entrer en application, à l'exception des dispositions particulièrement complexes à mettre en œuvre, qui pourront entrer en application le 1er janvier 2022 au plus tard. Il s'agit de

- la déconcentration de l'ordonnateur principal : celle-ci nécessite en effet des modifications dans l'organisation territoriale des pouvoirs publics, et peut concerner des textes de loi, voir la Constitution elle-même dans certains Etats membres ;

- l'élargissement de fonction comptable au sein des ministères sectoriels : cette fonction peut aujourd'hui exister dans certains Etats, mais de manière incomplète ; la mise en place d'une véritable fonction comptable, qui permet notamment de rapprocher la comptabilité générale de l'Etat des faits générateurs de dépenses, peut nécessiter un délai assez long, supérieur à deux années ; cette nouvelle organisation peut notamment nécessiter une réforme du réseau des comptables

directs du Trésor, en ouvrant des postes comptables dans les ministères sectoriels les plus importants ou en les regroupant, et en réduisant le nombre de postes comptables actuellement ouverts sur le territoire mais n'effectuant qu'un nombre réduit d'opérations ;

- la mise en œuvre d'une comptabilité sur la base de la constatation des droits et obligations : cette mise en œuvre nécessite des actions préalables dont la mise en place s'étalera sur une période supérieure à deux années ; il s'agit en effet de refonder certains principes de fonctionnement des comptes publics, et de former le personnel à ce nouveau mode opératoire de la comptabilité publique ; compte tenu de la complexité de cette réforme comptable, cette Directive 02/11 a octroyé un délai supérieur de deux années pour son implantation complète qui pourra ainsi intervenir pour le 31 décembre 2023, avec une mise en application le 1er janvier 2024 au plus tard.

- l'implantation d'une comptabilité d'analyse des coûts : cette comptabilité n'est en général pas connue des services publics financiers ; elle demande donc un réel engagement professionnel des personnels qui devront y être formés, une adaptation du mode opératoire des services, et aussi l'adoption de nouvelles règles comptables qui permettent la mise en œuvre de cette comptabilité ;

- la certification des comptes par la Cour des Comptes : elle constitue aussi un changement profond dans le mode opératoire de cette institution judiciaire ; la modification de son organisation et la formation des juges sont des éléments majeurs à prendre en compte pour y parvenir ; une période de réforme et d'adaptation au changement couvrant plusieurs années pourront ici apparaître nécessaire ;

- la modulation du contrôle interne : ici encore, le changement du mode opératoire des contrôleurs financiers, accoutumés depuis toujours à exercer un contrôle systématique sur les dépenses budgétaires, nécessitera une modification des procédures et une formation attentive des personnels qui devront parvenir à modifier leur manière d'opérer, et adopter une nouvelle approche de contrôle ; des formations à ce nouveau contrôle seront indispensables.

Exemple : un Etat a transposé dans sa législation la Directive 02/11 avant le 31 décembre 2013, mais exprime son intention de mettre en application la comptabilité basée sur le principe de la constatation des droits et obligations qu'à partir du 1er janvier 2020, les règles actuellement en vigueur continuent de s'appliquer jusqu'au 31 décembre 2019.

Le dernier alinéa de cet article 111 précise dans un premier temps que les règles nationales, fondées sur la précédente Directive 02/08-UEAC-190-CM-17 portant Règlement général sur la Comptabilité publique du 20 juin 2008, continuent à s'appliquer tant que les délais ci-dessus sont en cours, comme indiqué dans l'exemple.

Ce même alinéa autorise aussi la Cour des Comptes à continuer à émettre des avis sur la conformité du compte général de l'Etat tout au long de ce délai de huit années.

Article 112

Les Etats membres communiquent à la Commission de la CEMAC, pour avis, le projet de texte national transposant les dispositions de la présente directive avant adoption. Ils communiquent ensuite à la Commission le texte des dispositions de droit interne adoptées dans les matières régies par la présente Directive.

Les dispositions de droit interne doivent viser la référence de la présente Directive.

Cet article demande aux Etats membres de communiquer à la Commission de la CEMAC :

- le projet de texte transposant cette Directive 02/11 dans leur droit national ;

- et le texte national une fois définitivement transposé dans le droit positif du pays.

Enfin, le second alinéa de cet article précise que ces textes devront obligatoirement citer cette Directive 02/11 parmi les textes visés en début du texte national.

Article 113

Sous réserve des dispositions de l'article 111 ci-dessus, la présente directive annule toutes dispositions antérieures contraires, notamment la directive n° 02/08-UEAC-190-CM-17 portant Règlement général sur la Comptabilité publique du 20 juin 2008

Compte tenu de ses dispositions, cette Directive 02/11 annule celles contenues dans la précédente directive de la CEMAC n° 02/08-UEAC-190-CM-17 portant Règlement général sur la Comptabilité publique et datée du 20 juin 2008. Cette Directive 02/11 abroge donc cette Directive 02/08.

Article 114

La présente directive, qui entre en vigueur à compter de sa date de signature, sera publiée au Bulletin Officiel de la Communauté et, à la diligence des autorités nationales aux Journaux Officiels des Etats membres.

Ce dernier article de la Directive 02/11 fixe sa date d'entrée en vigueur au 19 décembre 2011, et prévoit sa publication qui permet de porter cette Directive à la connaissance des Etats et de tous leurs citoyens. Cette publication est double :

- au Bulletin Officiel de la CEMAC,

- et au Bulletin Officiel de chaque Etat membre de cette Communauté.

ANNEXE TYPOLOGIE DES COMPTABLES

D'après les articles 16, 17, 19, 20 et 21 du Règlement général de la comptabilité publique, la typologie des comptables se décline comme suit :

Les deux grandes catégories de comptables publics sont les comptables deniers et valeurs et les comptables d'ordre.

Les comptables deniers et valeurs sont des personnes habilitées, affectées au maniement et à la conservation des fonds publics, des valeurs (valeurs de portefeuille, bons, traites, obligations, rentes et actions de sociétés). Ce sont :

- Les comptables directs du Trésor,

- Les comptables des administrations financières,

- Les agents comptables des établissements publics.

Les comptables d'ordre sont ceux qui centralisent et présentent dans leurs écritures et leurs comptes les opérations financières exécutées par d'autres comptables. Les fonctions de comptable d'ordre ne sont pas incompatibles avec celles de deniers et valeurs.

Parmi ces deux grandes catégories de comptables, des distinctions sont opérées en fonction des critères suivants :

1/ Le critère hiérarchique permet de distinguer d'une part le comptable supérieur (qui a sous son autorité hiérarchique un ou plusieurs comptables) et d'autre part des comptables dits comptables subordonnés (placés sous l'autorité du comptable supérieur).

2/ Le critère fonctionnel différencie le **comptable principal** qui rend ses comptes à la Cour des comptes du comptable secondaire, dont les opérations sont centralisées par un comptable principal auquel il rend compte.

3/ Le critère du rôle opère une distinction entre le comptable centralisateur (qui intègre dans ses comptes les écritures d'autres comptables) et les **comptables non centralisateurs**.

Les différents critères de distinction ci-dessus peuvent être cumulés.

Tableau synthétique de classification des différentes catégoriesde comptables publics de l'Etat dans la CEMAC

Critères de distinction		Catégorie		Fonctions		Hiérarchies		Rôles	
		Deniers et valeurs	Ordre	Principal	Secondaire	Supérieur	Subordonné	Centralisateur	Non centralisateur
Catégorie	Deniers et valeurs		oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui
	Ordre	oui		oui	oui	oui	oui	oui	non
Fonctions	Principal	oui	oui		non	oui	non	oui	non
	secondaire	oui	oui	non		non	oui	oui	oui
Hiérarchie	Supérieur	oui	oui	oui	non		non	oui	non
	Subordonné	oui	oui	non	oui	non		oui	oui
Rôles	Centralisateur	oui	oui	oui	oui	oui	oui		non
	Non centralisateur	oui	non	non	oui	non	oui	non	

CEMAC