

**UNION ECONOMIQUE ET MONETAIRE
OUEST AFRICAINE**

La Commission



GUIDE DIDACTIQUE

**DE LA DIRECTIVE N° 07/2009/CM/UEMOA DU 26 JUIN 2009
PORTANT REGLEMENT GENERAL
SUR LA COMPTABILITE PUBLIQUE
AU SEIN DE L'UEMOA**

I. SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	4
I. STRUCTURE ET OBJECTIFS DE LA DIRECTIVE N° 07/2009/CM/UEMOA PORTANT REGLEMENT GENERAL SUR LA COMPTABILITE PUBLIQUE AU SEIN DE L'UEMOA	5
II. PRESENTATION DES ARTICLES DE LA DIRECTIVE N° 07/2009/CM/UEMOA PORTANT REGLEMENT GENERAL SUR LA COMPTABILITE PUBLIQUE AU SEIN DE L'UEMOA	10
TITRE PREMIER : DES DISPOSITIONS GENERALES (art 1 ^{er} à 3).....	11
TITRE II : DES ORDONNATEURS ET DES COMPTABLES.....	14
Chapitre premier : Des dispositions communes (art 4 à 7)	14
Chapitre 2 : Des ordonnateurs (art 8 à 15)	16
Chapitre 3 : Des comptables publics (art 16 à 34)	24
Section première: De la définition et des catégories de comptables publics	24
Section 2 : Des droits et obligations des comptables publics.....	32
Section 3 : De la responsabilité des comptables publics	37
Section 4 : De la cessation de la fonction du comptable public et de la libération des garanties	42
TITRE III : DES OPÉRATIONS D'EXÉCUTION DU BUDGET	45
Chapitre 1er : Des opérations de recettes (art 35 à 42)	45
Section première : De la constatation, de la liquidation et de l'ordonnancement des recettes	47
Section 2 : Des recouvrements et des restes à recouvrer.....	50
Section 3 : De la compensation et de la prescription de la recette publique	50
Chapitre 2 : Des opérations de dépenses (art 43 à 54)	51
Section première : De la phase administrative de la dépense publique	52
Section 2 : De la phase comptable de la dépense publique et de la réquisition de paiement.....	55
Section 3 : De la prescription de la dépense publique.....	60
Chapitre 3 : Des opérations de trésorerie (art 55 à 61).....	61
Chapitre 4 : Des opérations sur le patrimoine (art 62 à 64)	69
Chapitre 5 : De la justification des opérations (art 65 à 67).....	71

TITRE IV : DE LA COMPTABILITE ET DES COMPTES DE L'ETAT	74
Chapitre premier : Des dispositions communes (art 68 à 71)	74
Chapitre 2 : De la comptabilité budgétaire (art 72 à 75)	77
Chapitre 3 : De la comptabilité générale de l'Etat (art 76 à 80).....	80
Chapitre 4 : De la comptabilité des matières, valeurs et titres (art 81 à 83).....	85
Chapitre 5 : De la comptabilité analytique des coûts (art 84)	87
TITRE V : DU CONTRÔLE DE L'EXECUTION DU BUDGET	88
Chapitre premier : Du contrôle administratif (art 86 à 96)	88
Section première : Des caractéristiques du contrôle administratif.....	88
Section 2 : Des contrôles exercés par les contrôleurs financiers.....	89
Section 3 : De la responsabilité du contrôleur financier	93
Section 4 : Des autres organes de contrôle administratif	95
Chapitre 2 : Du contrôle juridictionnel (art 97).....	97
TITRE VI : DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES (art 98 à 101)	99
ANNEXE 1 : LA RESPONSABILISATION des ACTEURS DANS LA GESTION DES FINANCES PUBLICS	101
ANNEXE 2 : EVOLUTION DES CONTROLES FINANCIERS ET COMPTABLES ...	111
ANNEXE 3 : LA GESTION DE LA TRESORERIE DE L'ETAT.....	115
GLOSSAIRE.....	125

INTRODUCTION

Le Conseil des Ministres de l'UEMOA avait adopté en 1997 et 1998 cinq Directives constitutives du cadre harmonisé des finances publiques au sein de l'Union.

En outre, afin de consolider les acquis enregistrés par les États membres de l'Union en matière d'assainissement budgétaire et de bonne gestion des finances publiques, le Conseil des Ministres a adopté en 2000 la Directive n° 02/2000/CM/UEMOA du 29 juin 2000 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques dans l'espace UEMOA.

Après une mission d'évaluation conduite en 2004 sur la mise en œuvre de ces 6 premières Directives du cadre harmonisé des finances publiques, et sur recommandation du Comité de suivi de ces directives, la Commission a décidé de proposer leur réécriture au Conseil des Ministres.

C'est ainsi que le Conseil des Ministres de l'UEMOA a adopté en mars et juin 2009 les six nouvelles Directives rénovant le cadre harmonisé des finances publiques au sein de l'Union.

Le Conseil, lors des débats tenus à l'occasion de l'adoption de ces Directives, a recommandé d'élaborer un plan d'action de mise en œuvre des Directives afin d'assurer leur bonne diffusion, appropriation et transposition dans les cadres légaux et réglementaires nationaux.

Ce plan d'appui aux réformes des finances publiques adopté par la Commission 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 œuvre des réformes des finances publiques.

Le guide didactique ci-après concernant la mise en œuvre de la Directive 07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique s'inscrit dans le cadre de ce programme d'appui. 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 œuvre.

**I. STRUCTURE ET OBJECTIFS DE LA
DIRECTIVE N° 07/2009/CM/UEMOA
PORTANT REGLEMENT GENERAL SUR
LA COMPTABILITE PUBLIQUE AU SEIN
DE L'UEMOA**

A. Contexte d'adoption

Le guide didactique de la nouvelle Directive 06/2009 portant loi de finances a rappelé le contexte général qui a présidé à l'élaboration et l'adoption de nouveaux instruments de gestion des finances publiques au sein des huit Etats membres de l'UEMOA.

Ce contexte général s'applique *mutatis mutandis* à la Directive 07/2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique, à l'exception des délais accordés au titre de la transposition de cette Directive 07/2009 dans les droits nationaux.

En principe, comme pour les cinq autres Directives, la transposition de la nouvelle Directive 07/2009 est prévue pour le 31 décembre 2011 au plus tard.

Mais, compte tenu de la complexité de la mise en œuvre de certains nouveaux concepts ou organisations comptables, deux autres dates d'application ont été prévues :

- Pour le 1^{er} janvier 2017 : l'application intégrale des dispositions portant sur :
 1. Les avis sur la qualité des procédures comptables et des comptes publics prévus à l'article 97 de la Directive 07/2009 ;
 2. La compétence des Cours des Comptes en matière de sanction des fautes de gestion prévus à l'article 14 de ladite Directive ;
 3. La déconcentration du pouvoir de l'ordonnateur principal prévue à l'article 8 et suivants de cette Directive ;
- Pour le 1^{er} janvier 2019 : l'application intégrale des règles et procédures découlant du principe de la constatation des droits et obligations régissant la comptabilité générale, définie aux articles 70, puis 76 à 80 de la Directive 07/2009.

Les dates du 1^{er} janvier 2017 et 2019 constituent des dates limites, c'est-à-dire qu'un Etat membre peut parfaitement prendre l'initiative de mettre en œuvre ces dispositions avant leur survenance.

Ces dates relativement éloignées constituent une indication de la nécessité d'adapter le cadre juridique des finances publiques des Etats membres aux nouveaux standards de gestion internationaux. Au cours de la phase transitoire, des actions d'appui, dans lesquelles s'inscrit le présent guide didactique, sont élaborées pour accompagner les Etats membres dans la mise en œuvre de la réforme de la comptabilité publique.

Enfin, il convient de rappeler que le Règlement Général sur la Comptabilité Publique est par définition de nature réglementaire ; ses dispositions demeurent donc subordonnées aux lois de finances selon la hiérarchie des textes juridiques. En conséquence, en cas de différences dans leur rédaction, les dispositions de la Directive 06/2009 portant loi de finances s'imposent sur celles de la Directive 07/2009.

B. Objectifs et destination du présent guide

Le présent guide didactique est un élément du programme d'appui de l'UEMOA à la transposition des nouvelles Directives. De façon générale, il vise à présenter la Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique au sein de

l'UEMOA et à mettre ses dispositions dans la perspective plus générale de la réforme 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 œuvre 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 (notamment par le biais des annexes techniques au présent guide didactique) ;
- faciliter la formation des professionnels de la zone UEMOA qui auront à conduire et mettre en œuvre les réformes budgétaires et comptables.

Il s'adresse en priorité aux autorités nationales qui interviennent dans les procédures budgétaires et financières de l'Etat :

- Membres du Gouvernement ;
- Présidents ou 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 œuvre des réformes budgétaires dans la zone UEMOA :

- Les Parlements et leur Commission des finances ;
- La Commission de l'UEMOA ;
- Les partenaires techniques et financiers ;
- Les différentes organisations de la société civile.

C. Structure de la Directive en titres, chapitres, sections, etc.

La Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique au sein de l'UEMOA se décompose en 101 articles répartis dans les 6 titres suivants :

- 1) Le **Titre premier** présente les dispositions générales (article 1 à 3).
- 2) Le **Titre II** traite des ordonnateurs et des comptables (articles 4 à 34) et se décompose en 3 chapitres :
 - Le Chapitre premier présente les dispositions communes aux ordonnateurs et aux comptables (articles 4 à 7) ;
 - Le Chapitre 2 traite des dispositions relatives aux ordonnateurs (articles 8 à 15)
 - Le Chapitre 3 traite des comptables publics (articles 16 à 34) ; il se décompose en 4 sections :
 - sa section première définit les comptables publics et présente leurs différentes catégories (articles 16 à 22) ;

- sa section 2 expose les droits et obligations des comptables publics (articles 23 à 28) ;
 - sa section 3 traite de la responsabilité des comptables publics (articles 29 à 32) ;
 - enfin sa section 4 présente les modalités de cessation de fonction des comptables publics et les conditions de libération des garanties qu'ils ont constituées (articles 33 et 34).
- 3) Le **Titre III** présente les différentes opérations d'exécution du budget de l'Etat (articles 35 à 67). Il se décompose en cinq chapitres :
- Le Chapitre premier décrit les opérations de recettes (articles 35 à 42) ;
 - La section première décrit la constatation, la liquidation, l'ordonnancement des recettes (articles 38 et 39) ;
 - La section 2 traite du recouvrement et des restes à recouvrer (article 40) ;
 - La section 3 examine les modalités de la compensation et de prescription des droits en matière de recettes (articles 41 et 42).
 - Le Chapitre 2 décrit les opérations de dépenses (articles 43 à 54) ;
 - La section première présente la phase administrative de la dépense publique (articles 45 à 48) ;
 - La section 2 présente la phase comptable de la dépense publique et décrit les modalités de réquisition de paiement (articles 49 à 53) ;
 - La section 3 précise les conditions de prescription des droits et obligations (article 54).
 - Le Chapitre 3 décrit les opérations de trésorerie (articles 55 à 61).
 - Le Chapitre 4 décrit les opérations sur le patrimoine de l'Etat (articles 62 à 64).
 - Le Chapitre 5 précise les modalités de justification des opérations de l'Etat (articles 65 à 67).
- 4) Le **Titre IV** traite des règles régissant la comptabilité et les comptes de l'Etat (articles 68 à 84). Il se décompose en cinq chapitres :
- Le Chapitre premier présente les dispositions communes (articles 68 à 71) ;
 - Le Chapitre 2 décrit la comptabilité budgétaire (articles 72 à 75) ;
 - Le Chapitre 3 décrit la comptabilité générale de l'Etat (articles 76 à 80) ;
 - Le Chapitre 4 traite de la comptabilité des matières, valeurs et titres (articles 81 à 83) ;
 - Le Chapitre 5 présente la comptabilité analytique des coûts (article 84).
- 5) Le **Titre V** décrit les modalités de contrôle de l'exécution du budget de l'Etat (articles 85 à 97). Il se compose de deux chapitres :
- Le Chapitre premier traite du contrôle administratif (articles 86 à 96) ;
 - La section première présente les caractéristiques du contrôle administratif (article 86) ;
 - La section 2 décrit les contrôles exercés par les contrôleurs financiers (articles 87 à 91) ;
 - La section 3 traite de la responsabilité du contrôleur financier (article 92) ;
 - La section 4 traite des autres organes de contrôle administratif (articles 93 à 96).
 - Le Chapitre 2 présente le contrôle juridictionnel (article 97).
- 6) Le **Titre VI** fixe les dispositions transitoires et finales (articles 98 à 101).

D. Les ambitions de la réforme de la comptabilité publique

Les réformes introduites par la Directive 07/2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique au sein de l'UEMOA 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 présidents d'institutions constitutionnelles (article 8) ; les Directives précédentes de 1997/98 n'attribuait cette fonction qu'au ministre des finances ;
- Le nouveau contexte des budgets de programme, introduit par la Directive 06/2009 portant lois de finances, est aussi pris en compte dans la Directive 07/2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique par les nouvelles missions confiées à l'ordonnateur (article 8 de cette Directive) et au contrôleur financier (article 90) ; par ailleurs, cette Directive 07/2009 permettra aussi, en application des dispositions du chapitre 2 « De la comptabilité budgétaire » du Titre IV sur la comptabilité de l'Etat, 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 l'ancien article 20 de la Directive 06/97 portant RGCP précisait que les comptables des administrations financières étaient des comptables secondaires ;
- En matière de comptabilité de l'Etat :
 1. L'amortissement et les provisions pour dépréciation, ainsi que les modalités de réévaluation de ces provisions (article 63) ;
 2. Le calcul du prix de revient, du coût et du rendement de l'activité des services (article 69) ;
 3. L'intégration des opérations comptables dans la comptabilité économique nationale (article 69) ;
 4. La comptabilisation des opérations sur la base des droits constatés (article 76) ;
- L'institution d'une période complémentaire comptable d'un mois (article 78) ; cette période avait été fixée à deux mois par la Directive 06/97 du 16 décembre 1997 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique, dont les dispositions ont été abrogées et remplacées par la Directive 07/2009, objet du présent guide ;
- L'institution d'une mission de contrôle *a posteriori* à la charge des contrôleurs financiers (article 90) afin d'évaluer les résultats et les performances des programmes ; ces contrôleurs n'exerçaient auparavant qu'une mission de contrôle *a priori* ;
- L'institution d'une responsabilité personnelle du contrôleur financier (article 92) ; 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 pour la mise en œuvre des modalités d'intervention du contrôle interne sur la gestion des finances publiques.

Les commentaires sur chacun de ces éléments de réforme sont présentés dans l'analyse article par article ci-dessous de la Directive 07/2009. Compte tenu du caractère global et complémentaire des réformes introduites par les nouvelles Directives financières de l'UEMOA adoptées en 2009, il conviendra aussi de se référer aux guides didactiques des Directives du 26 juin 2009 portant lois de finances ou relative au Plan comptable de l'Etat.

**II. PRESENTATION DES ARTICLES DE LA
DIRECTIVE N° 07/2009/CM/UEMOA PORTANT
REGLEMENT GENERAL SUR LA
COMPTABILITE PUBLIQUE AU SEIN DE
L'UEMOA**

TITRE PREMIER : DES DISPOSITIONS GENERALES (art 1^{er} à 3)

Ce titre fixe en trois articles le domaine et le périmètre d'application de la présente Directive, puis il énonce les biens, valeurs et matières concernés, enfin il établit les principes fondamentaux qui régissent la gestion des finances publiques.

Article Premier

La présente Directive fixe les règles fondamentales régissant l'exécution des budgets publics, la comptabilité, le contrôle des opérations financières, la gestion des deniers, valeurs et biens appartenant ou confiés à l'Etat et à ses établissements publics à caractère administratif.

Les collectivités locales et leurs établissements, ainsi que les organismes de sécurité sociale le cas échéant, sont régis par des textes particuliers qui s'inspirent des principes définis dans la présente Directive.

Ce premier article cible tout d'abord les domaines de la gestion publique où cette Directive s'appliquera : il s'agit de l'exécution des budgets quels qu'ils soient, de la comptabilité, du contrôle des opérations financières et de la gestion des deniers, biens et valeurs détenus en propre ou confiés en gestion. Le ciblage de l'exécution budgétaire, sans qu'il y soit apporté de restriction, est un signal de l'ampleur des domaines couverts par la Directive 07/2009.

Cet article détermine aussi le champ d'application de la Directive. Sont principalement couverts par les règles fondamentales qu'elle édicte : l'Etat et ses établissements publics à caractère administratif. A cette Directive se rattachent aussi les règles de gestion des collectivités locales, de leurs établissements, et des organismes de sécurité sociale, bien que tous ces organes soient eux-mêmes régis par des textes qui leur sont propres ; la présente Directive requiert que ces textes spécifiques aux collectivités locales, à leurs établissements et aux organismes de sécurité sociale se fondent sur les principes qu'elle énonce.

Ce rattachement de la gestion des collectivités locales et de leurs établissements, et non leur assimilation à la gestion de l'Etat comme la précédente Directive le précisait, constitue aussi une indication de l'introduction 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 07/2009.

Cet article 1^{er} rattache aussi les organismes de sécurité sociale aux règles fondamentales édictées par cette Directive pour la gestion financière de l'Etat. Il s'agit là d'une situation nouvelle qui rejoint aussi les bonnes pratiques internationales qui intègrent la gestion de ces organismes dans le giron du domaine public afin de permettre la consolidation des comptes et la présentation de la situation générale du secteur public.

Article 2

Les biens immobiliers, les biens mobiliers, les valeurs, titres et matières qui constituent le patrimoine de l'Etat sont acquis, affectés, conservés et cédés dans les conditions fixées par la présente Directive, et les règles particulières concernant la passation des marchés publics, la comptabilité des deniers, des valeurs et celle des matières.

Cet article 2 détermine les éléments patrimoniaux concernés par cette Directive 07/2009. Il précise même que ces éléments - biens immobiliers et mobiliers, c'est-à-dire tous les immeubles et meubles¹ appartenant à l'Etat, ainsi que toutes les valeurs mobilières – sont constitutifs du patrimoine de l'Etat.

Cet article précise que toute transaction juridique ou commerciale les concernant – achat, transfert, prêts, affectations, ventes, etc. – doivent être réalisées en application des termes de cette Directive 07/2009. Celle-ci s'applique aussi pour la passation des marchés publics et la comptabilisation des deniers, valeurs et matières, même si dans ces domaines des règles spécifiques sont établies par ailleurs.

Cette règle de gestion de caractère universel pour tout ce qui concerne le patrimoine de l'Etat permet une homogénéité de cette gestion, et a pour objectif de donner davantage de visibilité à la gestion des finances publiques. Elle est une réponse à la complexité de la gestion publique et cherche finalement à fournir une plus grande transparence à cette gestion.

La mention distinctive de la passation des marchés publics et de la comptabilité des deniers, valeurs et matières – dite comptabilité des valeurs inactives en termes de technique comptable – a été bien spécifiée en raison des règles particulières et contraignantes de gestion de ces domaines. Elle attire l'attention sur leur spécificité, mais elle rappelle aussi que cette spécificité ne les affranchit pas du respect des principes fondamentaux énoncés dans la présente Directive.

Article 3

*Les ressources et les charges de l'Etat sont autorisées par une loi de finances qui est exécutée conformément aux lois, règlements et instructions en vigueur.
Aucune recette ne peut être liquidée ou encaissée, aucune dépense publique ne peut être engagée ou payée si elle n'a été au préalable autorisée par une loi de finances.
De même, les emprunts à moyen et long termes, les cessions d'actifs et les prêts et avances, font l'objet d'autorisation par une loi de finances.*

En cours d'année, des opérations modificatives de la loi de finances peuvent intervenir pour changer la répartition initiale sous la forme d'ouverture de crédits par décret d'avances, de transferts de crédits, de virements de crédits, de fonds de concours, de reports de crédits et de rétablissements de crédits dans les conditions fixées par la Directive relative aux lois de finances.

Cet article 3 des dispositions générales présente deux objets :

¹ Il s'agit des meubles et immeubles au sens juridique, et non uniquement des meubles meublants et des bâtiments publics.

1. Il rappelle tout d'abord un principe général du droit financier public – le principe de légalité - tel qu'il est aussi affirmé par la Directive 06/2009 portant lois de finances. De nombreux Etats font même figurer ce principe fondamental dans leur Constitution afin de lui donner la plus haute valeur juridique.

Il convient de rappeler ici le contenu de ce principe fondamental de légalité des ressources et charges de l'Etat, inscrit dans l'alinéa 1^{er} de cet article 3 : il est destiné à s'assurer que l'Etat ne peut agir en matière de recouvrement de ressources et d'exécution de ses charges sans qu'il n'y ait été autorisé par une loi de finances, elle-même exécutée selon le cadre juridique en vigueur. Ce principe majeur de légalité est conforté par l'alinéa 2 de cet article 3 qui précise qu'il s'applique particulièrement aux recettes et dépenses publiques, deux notions qui font partie intégrante des ressources et charges citées précédemment. Ce principe de légalité est à nouveau rappelé pour la gestion de la dette publique - mais uniquement pour ce qui concerne les emprunts à long et moyen termes – les ventes de biens de l'Etat et les prêts et avances qu'il consent (alinéa 3 de cet article 3).

La signification ultime de ce principe de légalité est que l'Etat ne peut agir financièrement sans loi, et plus particulièrement sans qu'une loi de finances n'ait spécifiquement prévue la ou les modalité(s) d'intervention. La spécification de la nécessité d'une loi de finances est importante car elle indique que ce n'est pas une loi ordinaire qui permet de modifier les modalités de gestion des ressources et charges publiques, mais seulement une loi de finances. Il est rappelé ici que la qualité de lois de finances est attribuée aux lois suivantes : la loi de finances annuelle initiale, les lois de finances rectificatives et la loi de règlement.

2. Le dernier alinéa de cet article 3 édicte la possibilité de modifier en cours d'année la répartition des crédits tels qu'ils ont été votés par la loi de finances initiale. Ce texte précise les formes juridiques de cette modification : le décret d'avances, le transfert de crédits, le virement de crédits, le fonds de concours, le report et le rétablissement de crédits.

La mise en œuvre de ces instruments juridiques à la disposition du gestionnaire public s'effectue selon les conditions fixées par la Directive 06/2009 portant lois de finances qui peut être considérée comme la Directive *prima inter pares* de toutes les Directives financières de l'UEMOA. Cette situation est en ligne avec le droit international qui octroie aux lois de finances une position primordiale dans la gestion financière publique ; la Directive portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique lui est en conséquence soumise. D'ailleurs, dans les droits nationaux, cette Directive 07/2009 sera transposée le plus souvent sous la forme juridique d'un décret alors que la Directive 06/2009 portant lois de finances le sera sous la forme d'une loi le plus souvent organique, c'est-à-dire une loi participant de l'organisation de l'Etat.

TITRE II : DES ORDONNATEURS ET DES COMPTABLES.

Chapitre premier : Des dispositions communes (art 4 à 7)

Article 4

Les opérations relatives à l'exécution de la loi de finances et à la gestion des biens de l'Etat font intervenir deux catégories d'agents : les ordonnateurs et les comptables.

Cet article 4, premier article du chapitre des dispositions communes de ce titre, nomme les deux catégories d'agents de l'Etat en charge des opérations d'exécution de la loi de finances et de gestion de ses biens : les ordonnateurs et les comptables dont les fonctions sont définies dans les deux chapitres suivants.

Cette simple dénomination formelle entraîne une conséquence majeure : toutes les personnes qui se retrouvent à exécuter la loi de finances et à gérer des biens de l'Etat sans disposer de la qualité de comptable sont considérées comme des comptables de fait. Cette situation implique que, pour les distinguer des autres agents publics, les ordonnateurs et les comptables doivent être nommés expressément à ces fonctions ; le texte formel de leur nomination *intuitu personae* (décret, arrêté) – c'est-à-dire les désignant formellement pour exercer l'une de ces deux fonctions - est l'élément juridique déterminant de leur existence.

Il convient de noter que la désignation séparée d'ordonnateurs d'une part, et de comptable d'autre part est une particularité forte de l'organisation francophone de la gestion des finances publiques. Cette séparation affirmée des fonctions entraîne l'incompatibilité précisée par l'article suivant.

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 auprès desquels ces ordonnateurs exercent leurs fonctions.

Ces incompatibilités peuvent être étendues par les réglementations nationales.

Cet article institue la règle traditionnelle de l'incompatibilité des fonctions d'ordonnateurs et de comptables, essentielle au système francophone de gestion des finances publiques.

Il convient d'observer que cette règle d'incompatibilité n'est pas de mise en œuvre générale : elle s'applique uniquement lorsqu'un lien de parenté existe au sein d'un organisme. Par contre lorsqu'il s'agit d'organismes différents, un ordonnateur et un comptable 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 agent comptable 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 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'exerce une fonction d'ordonnateur ou de comptable travaillant en relation, ensemble pour l'exécution des opérations financières de l'Etat, des communes, 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 l'UEMOA est libre d'édicter d'autres règles particulières d'incompatibilité entre ces fonctions d'ordonnateur et de comptable.

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

Article 6

Il est interdit à toute personne non pourvue d'un titre légal d'exercer des fonctions d'ordonnateur, de contrôleur financier 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, d'un contrôleur financier 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, auquel il ajoute la fonction de contrôleur financier. Il est précisé qu'un titre légal 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.

Le second alinéa de cet article 6 précise le contenu du titre légal permettant d'exercer les fonctions d'ordonnateur, de comptable ou de contrôleur financier. Ce titre légal doit en effet obligatoirement contenir deux mentions :

- 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, de comptable et de contrôleur financier. L'accréditation consiste à donner autorité à l'ordonnateur, au contrôleur financier 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 à 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 contrôleur financier nommé auprès du ministère du Tourisme ne peut exercer sa fonction de contrôle 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 de contrôle.

Article 7

L'accréditation est l'obligation qui est faite à un agent intervenant dans les opérations financières de l'Etat de notifier à d'autres agents désignés par les lois et règlements, son acte de nomination et son spécimen de signature. L'accréditation s'effectue par diligence de l'agent lui-même dès son installation et sous sa responsabilité.

L'accréditation, comme la nomination, doit 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.

Chapitre deux : Des ordonnateurs (art 8 à 15)

Article 8

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

Les ministres et les présidents des institutions constitutionnelles sont ordonnateurs principaux des crédits, des programmes et des budgets annexes de leur ministère ou de leur institution, sous réserve du pouvoir de régulation des crédits budgétaires et de gestion de la trésorerie de l'Etat du ministre chargé des finances, et du pouvoir du contrôleur financier définis dans la Directive relative aux lois de finances.

Les ministres et présidents d'institutions constitutionnelles exercent leurs attributions d'ordonnateur par le moyen d'ordonnateurs délégués au niveau des administrations centrales et d'ordonnateurs secondaires au niveau des services déconcentrés de l'Etat.

Les ordonnateurs peuvent déléguer tout ou partie des crédits dont ils ont la charge à des agents publics dans les conditions déterminées par les réglementations nationales.

Les directeurs des établissements publics nationaux sont ordonnateurs principaux des recettes et des dépenses de ces établissements. Ils peuvent déléguer leurs pouvoirs dans les conditions prévues par les lois et règlements régissant les établissements publics.

Les ordonnateurs peuvent également être suppléés en cas d'absence ou d'empêchement.

Cet article 8 comporte quatre 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 ;
- Les alinéas 2 et 5 désignent les trois catégories de personnes qui ont qualité d'ordonnateur principal : les ministres, présidents d'institutions constitutionnelles (c'est-à-dire dont les institutions ont été précisément désignées dans la Constitution du pays) et les directeurs des établissements publics nationaux.
- Les alinéas 3, 4 et 5 *in fine* traitent de la délégation du pouvoir d'ordonnateur : cette délégation, même si elle est prévue et organisée par les règlements, reste une possibilité ; elle n'est jamais automatique, ni une obligation. Les ordonnateurs restent libres de déléguer leur fonction ou de ne pas le faire.
- L'alinéa 6 prévoit le cas de suppléance de l'ordonnateur s'il est absent ou empêché.

La personne de l'ordonnateur est centrale dans le système de gestion des finances publiques de l'UEMOA. Elle est l'autorité qui décide d'engager l'Etat pour mettre en œuvre 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.

Le nombre d'ordonnateurs principaux est réduit à trois catégories de personnes qui ont autorité sur les administrations (les ministres), les institutions de la République désignées dans la Constitution (le plus souvent, le Parlement, la Cour Suprême, parfois le Conseil Economique et Social, la Cour des Comptes) et les établissements publics nationaux qui sont désignés comme tel dans le texte juridique fondamental qui les crée.

Le pouvoir d'ordonnateur principal d'un ministre ou président d'institution constitutionnelle s'exerce sur trois éléments des finances publiques : les dotations et programmes inscrits au budget de l'Etat, et sur les budgets annexes au budget de l'Etat dont ils ont la charge. Ce pouvoir peut se trouver limiter dans trois cas :

- la régulation des dotations et programmes budgétaires décidées par le ministre des finances ;
- la régulation de la trésorerie de l'Etat et
- le contrôle opéré par le Contrôle financier chargé de veiller au respect des lois et des règlements.

Il est de bonne pratique que les Etats se dotent chaque année d'un plan de trésorerie prévisionnel prenant en compte les contraintes du Trésor public dans 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 Financier², en étroite liaison avec les ministères sectoriels ; ce plan d'engagement organise la mise en œuvre des engagements opérés en cours d'exercice par les ordonnateurs. 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 des ministères sectoriels.

Les ministres et présidents d'institutions 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 œuvre ses recettes.

Cette délégation de pouvoir de l'ordonnateur peut être totale ou partielle. Elle doit être mise en œuvre dans le respect des termes de la réglementation nationale. 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, et les ordonnateurs secondaires qui opèrent au niveau des services déconcentrés de l'Etat.

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

Il est de bonne pratique, dans un contexte des budgets de programmes, que le pouvoir de l'ordonnateur principal soit délégué 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 œuvre des dépenses publiques soit mieux exercée. En effet il a aussi été remarqué que la dépense publique opérée au plus près du lieu où elle s'exécute est mieux réalisée et contrôlée.

Enfin, cet important article 8 prévoit les cas d'absence ou d'empêchement de l'ordonnateur. Alors il ne s'agira pas que cet ordonnateur délègue son pouvoir, mais qu'une personne le supplée, c'est-à-dire le remplace en attendant qu'il reprenne l'exercice normal de ses fonctions.

Article 9

Pendant une période maximum de cinq (5) ans à compter de la date de transposition de la présente Directive, les Etats membres peuvent continuer à conférer au ministre chargé des finances la qualité d'ordonnateur principal unique du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor.

Durant cette période, le ministre chargé des finances peut déléguer son pouvoir d'engagement et d'ordonnancement à un ou plusieurs ministres ainsi qu'aux présidents des institutions constitutionnelles pour leurs budgets respectifs.

² Ce plan d'engagement peut être préparé concomitamment, avant le début de chaque exercice budgétaire, avec le plan de passation des marchés publics.

Cet article octroie aux Etats membres de l'UEMOA un délai de cinq ans pour remplacer le système de l'ordonnateur principal unique du budget de l'Etat, en général le ministre des finances seul responsable de l'engagement et de l'ordonnancement des dépenses de l'Etat, par le dispositif prévu par la Directive 07/2009 et décrit à l'article 8 ci-dessus.

Pour faciliter la transition, le présent article 9 permet pendant ce délai de cinq années au ministre des finances de déléguer son pouvoir d'ordonnateur à d'autres ministres et aux présidents des institutions constitutionnelles.

Il convient de noter que cette disposition transitoire ne concerne pas l'octroi de la qualité d'ordonnateur principal aux directeurs des établissements publics nationaux. Ceux-ci auront la qualité d'ordonnateur principal dès l'adoption du texte juridique national transposant la Directive 07/2009.

Article 10

Le ministre chargé des finances est ordonnateur principal unique des recettes du budget général, des comptes spéciaux du Trésor et de l'ensemble des opérations de trésorerie. Il prescrit l'exécution des recettes, constate les droits de l'Etat, liquide et émet les titres de créances correspondants.

Le ministre chargé des finances est ordonnateur principal des crédits, des programmes et des budgets annexes de son ministère.

Cet article 10 attribue 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 ;
- Les opérations de trésorerie.

Ce ministre est seul en charge de l'exécution de toutes les opérations concernant ces domaines.

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.

Cette énumération est précise et limitative.

A contrario, cet article indique que les autres ministres sont ordonnateurs principaux uniques du ministère dont ils ont la charge et n'ont pas cette fonction pour ce qui concerne les trois éléments de gestion financière nommés ci-dessus (recettes du budget général, comptes spéciaux du Trésor et opérations de trésorerie).

Cet article 10 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 présidents des institutions constitutionnelles. Il s'agit là d'une nouvelle approche de la gestion financière publique dans le sens d'une plus grande déconcentration.

Article 11

Le ministre chargé des finances est responsable de l'exécution de la loi de finances et du respect de l'équilibre budgétaire et financier défini par celle-ci. A ce titre, il dispose d'un pouvoir de régulation budgétaire qui lui permet, au cours de l'exécution du budget :

- d'annuler un crédit devenu sans objet au cours de l'exercice ;*
- d'annuler un crédit pour prévenir une détérioration de l'équilibre budgétaire et financier de la loi de finances.*

En outre, le ministre chargé des finances peut subordonner l'utilisation des crédits par les ordonnateurs aux disponibilités de trésorerie de l'Etat.

Cet article 11 octroie au ministre des finances la responsabilité principale et générale de l'exécution du budget et de la gestion des finances publiques. Il est en charge de répondre de cette exécution à titre politique, mais aussi à titre technique. Il est responsable du maintien de l'équilibre du budget tel qu'il a été voté par le Parlement.

Cet article attribue aussi au ministre des finances le pouvoir de régulation budgétaire, c'est-à-dire le pouvoir de déterminer le rythme de consommation des crédits inscrits dans le budget. Ce pouvoir lui permet d'annuler tout crédit devenu sans objet ou mettant en péril l'équilibre de ce budget.

Ce pouvoir de régulation budgétaire est général. Il s'exerce sur tous les crédits budgétaires, sur ceux du ministère des finances comme sur ceux des autres ministères et des institutions constitutionnelles.

Ce pouvoir s'opère par le biais du plan d'engagement des crédits budgétaires qui édicte le rythme de consommation des crédits inscrits dans le budget de l'Etat. L'existence de ce plan, comme celle du plan de passation des marchés publics, constitue une bonne pratique de la gestion des finances publiques. Il est indispensable que ces deux plans soient étroitement liés au plan prévisionnel de trésorerie préparé chaque année par les services du Trésor.

Tel est le sens du dernier alinéa de cet article 11, qui énonce la subordination de la consommation des crédits par les ordonnateurs à l'existence des disponibilités au Trésor public. Il est ainsi de bonne pratique d'élaborer en premier lieu le plan annuel de trésorerie, puis sur cette base de préparer les plans de passation des marchés publics et d'engagement des crédits budgétaires.

Lors de la préparation de ce plan par les services du Budget ou du Contrôle Financier en étroite collaboration avec le Trésor, il sera aussi nécessaire qu'une concertation soit établie avec les services des ordonnateurs principaux autres que le ministère des finances afin de prendre en compte leurs priorités et leurs objectifs, et d'éviter que ce plan d'engagement ne soit que la répartition mécanique des crédits budgétaires tout au long de la période d'exécution du budget. En effet, les dépenses de fonctionnement et d'investissement des ministères s'exécutent au cours de l'année selon des cycles différents d'un ministère à l'autre.

Exemples : 1. la période de rentrée scolaire constitue une contrainte de calendrier pour le ministère chargé de l'Education nationale ;

2. La passation de marchés publics dans les ministères chargés des infrastructures constituent une contrainte spécifique à ces ministères ; dans ce cas précis, il conviendra de différencier la période de mise en place des crédits (engagement, puis avance de démarrage) qui se situe au moment de la conclusion des marchés, de la période de leur paiement réel (incidence importante sur la trésorerie) qui se situe plus

tardivement. Dans ce cas, il sera nécessaire de coordonner au niveau du ministère des finances la préparation des plans d'engagement et de passation des marchés publics.

Article 12

Les ordonnateurs prescrivent l'exécution des dépenses mentionnées au titre III de la présente Directive.

Sous réserve des dispositions particulières de l'article 11 de la présente Directive, ils procèdent aux engagements, liquidations et ordonnancements.

Les ordonnateurs émettent les ordres de mouvement affectant les biens et matières de l'Etat.

Cet article 12 renvoie au titre III de la Directive 07/2009 qui traite des opérations d'exécution du budget, et plus particulièrement à ses chapitres 2 couvrant les opérations de dépenses, 4 examinant les opérations de patrimoine et 5 décrivant la justification de ces dépenses. Les autres chapitres de ce titre III, concernant les recettes et la gestion de la trésorerie relèvent plus particulièrement de la responsabilité du ministre des finances qui en est l'ordonnateur principal unique.

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 notions seront définies plus loin dans la Directive 07/2009, aux articles 45, 46 et 47 respectivement.

L'énumération de ces opérations est précise et limitative. Elle exclut l'opération de paiement de la dépense, confirmant ainsi 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.

Cet article 12 émet aussi une autre limitation à cette fonction d'ordonnateur des dépenses : il s'agit de celle déjà exprimée à l'article 11 ci-avant qui attribue au ministre des finances le pouvoir de réguler l'utilisation des crédits budgétaires.

Le dernier alinéa de cet article 12 renvoie au chapitre 4 « Des opérations sur le patrimoine » du titre III de la Directive 07/2009 qui organise le pouvoir de gestion des biens et matières de l'Etat. Cette gestion est pour l'essentiel confiée aux ministres et présidents d'institutions constitutionnelles selon des termes qui laissent certaines libertés aux réglementations nationales, à l'exception des règles de classement et d'évaluation de ces biens, des taux d'amortissement, des provisions pour dépréciation et des modalités de réévaluation qui seront soumises au dispositif communautaire.

Article 13

Les ordonnateurs sont accrédités auprès des comptables publics assignataires des opérations dont ils prescrivent l'exécution, conformément aux dispositions de l'article 7 de la présente Directive.

Cet article 13 de la Directive 07/2009 traite de l'accréditation des ordonnateurs auprès des comptables assignataires de leurs dépenses. Le présent guide a examiné la notion d'accréditation à l'article 7 ci-dessus.

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 mis 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 pour le faire.

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 14

Les ordonnateurs sont personnellement responsables des contrôles qui leur incombent dans l'exercice de leurs fonctions. Ils encourent une responsabilité qui peut être disciplinaire, pénale ou civile, sans préjudice des sanctions qui peuvent leur être infligées par la Cour des comptes à raison des fautes de gestion.

Dans les conditions définies par la Directive portant lois de finances, les membres du gouvernement et les présidents des institutions constitutionnelles encourent, à raison de l'exercice de leurs attributions, les responsabilités que prévoient les constitutions des Etats membres.

Cet important article est relatif à la responsabilité des ordonnateurs dans l'exercice de leur fonction.

Leur responsabilité est personnelle en cas de manquement aux règles d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement des recettes et dépenses budgétaires.

La mise en œuvre de la responsabilité des ordonnateurs 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 œuvre 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 dès 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.

Le premier alinéa de 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 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.

Le second alinéa de cet article 14 renvoie à la Directive 06/2009 portant lois de finances pour la mise en œuvre particulière de la responsabilité des ministres et présidents d'institutions constitutionnelles, en conformité avec les Constitutions de chaque Etat. Leur responsabilité relève du Titre IX de cette Directive 06/2009 « Des responsabilités en matière d'exécution des budgets publics » (articles 76 à 84) ; son article 80 édicte notamment les fautes de gestion susceptibles de sanctions de la Cour des Comptes. Il est demandé de se reporter à cette Directive et à son guide didactique.

Article 15

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 comptes publics.

Cet article désigne précisément les actes autorisés des ordonnateurs : il s'agit de l'engagement, de la liquidation et de l'ordonnancement des dépenses budgétaires. Cette désignation est limitative.

Cet article 15 édicte la nécessité de la tenue d'une comptabilité budgétaire par chaque ordonnateur afin d'y transcrire les actes qu'il opère. Cette transcription doit s'effectuer dans l'ordre chronologique afin de pouvoir en suivre le déroulement.

Cet article prescrit enfin que cette comptabilité budgétaire soit rapprochée des écritures du comptable public assignataire des opérations.

Ainsi apparaît pour chaque ordonnateur l'impérieuse nécessité de la tenue d'un registre comptable retraçant les opérations d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement des dépenses. Cette comptabilité spécifique constituera un élément probant de la gestion financière de l'ordonnateur.

Ses comptes devront être rapprochés de ceux du comptable chargé du paiement des dépenses. Le rapprochement des écritures est une opération matérielle qui consiste à établir que les opérations budgétaires envoyées en paiement par l'ordonnateur au comptable public ont bien été enregistrées dans les comptes de celui-ci ; sous réserve des rejets, il doit y avoir exacte correspondance entre les actes d'ordonnancement de l'ordonnateur (l'ordonnancement est l'ordre donné au comptable de payer une dépense), tels qu'ils sont enregistrés dans sa comptabilité budgétaire, et les comptes du comptable public qui a pris en charge ces actes.

Ce rapprochement doit être effectué périodiquement ; la période de rapprochement dépend du nombre d'opérations d'ordonnancement exécutées par l'ordonnateur. Un grand nombre de ces opérations nécessitent un rapprochement mensuel des comptes de l'ordonnateur et du comptable ; pour un nombre peu élevé d'actes d'engagement, un rapprochement trimestriel peut suffire. La bonne pratique en ce domaine consiste à exercer ce rapprochement le plus souvent possible au cours de l'exercice budgétaire afin d'être assuré de la situation correcte de la tenue des comptes de chacun. Il n'est absolument pas souhaitable que ce rapprochement ne soit effectué qu'une fois l'an, car les recherches et vérifications peut alors s'avérer longues et fastidieuses avec des répercussions sur les délais de production des comptes, pour l'ordonnateur comme pour le comptable).

Chapitre 3 : Des comptables publics (art 16 à 34)

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

Article 16

Est comptable public tout agent public régulièrement habilité pour effectuer, à titre exclusif, au nom de l'Etat ou d'un organisme public, 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 publics.

Les organismes publics, tels que définis dans l'article 55 de la Directive portant lois de finances, comprennent en particulier les collectivités locales, les établissements publics à caractère administratif et les organismes de protection sociale.

Cet article 16, premier article du chapitre 3 de cette Directive 07/2009 consacré aux comptables publics, est fondamental en raison de sa définition de cette catégorie particulière d'agents de l'Etat. Cette définition est très précise et comprend d'importants et nombreux éléments :

- Le comptable public doit être régulièrement habilité pour exercer cette fonction : son 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 exerce 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'un établissement public, c'est-à-dire que 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 managements des titres publics, qu'ils soient de nature monétaire ou ne le soient pas ;
 - La nature des titres qu'il manipule sont de nature monétaire (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 16 renvoie ensuite aux réglementations de chaque pays membres 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 16 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 exécute 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.

Enfin le dernier alinéa de cet article 16 reprend le contenu de la notion d'organisme public tel qu'il est énoncé à l'article 55 de la Directive 06/2009 portant lois de finances. En tant que de besoin, on prendra appui sur le texte de cet article 55 et le guide didactique de cette Directive pour davantage de précisions.

Article 17

Les différentes catégories de comptables publics sont :

- les comptables deniers et valeurs ;
- 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 qui sont des valeurs de portefeuille, bons, traites, obligations, rentes et actions de société. Les comptables deniers et valeurs 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. Toutefois, les fonctions de comptable d'ordre ne sont pas incompatibles avec celles de comptable deniers et valeurs.

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

Le comptable principal rend ses comptes à la Cour des comptes. Le comptable secondaire est celui dont les opérations sont centralisées par un comptable principal auquel il rend compte.

Les fonctions de directeur chargé de la comptabilité publique ou de directeur chargé du Trésor sont incompatibles avec les fonctions de comptable public.

Cet article établit les différentes catégories de comptables publics qui sont distingués selon plusieurs critères :

- selon la nature de leur comptabilité ;
- selon la hiérarchie des comptables publics ;
- selon l'administration dont ils dépendent ;
- selon que le comptable est justiciable ou non de la Cour des Comptes.

Enfin, le dernier alinéa de cet article 17 prévoit la séparation des fonctions de directeur de la comptabilité publique ou du Trésor et de comptable public. Ainsi, le directeur de la comptabilité publique ou du Trésor ne pourra plus exercer de fonctions comptables ; il ne pourra plus centraliser les comptabilités des comptables publics ; il ne sera donc plus justiciable de la Cour des Comptes. Ses fonctions ont changé de nature :

- Fonction normative : il est chargé d'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'instructions³.
- Fonction de surveillance et d'animation du réseau des comptables directs du Trésor : le directeur du Trésor ou de la comptabilité publique veille au fonctionnement correct de ce réseau en lui fournissant les moyens humains et matériels adéquats ; il est notamment responsable de la gestion des ressources humaines des services du Trésor, et plus particulièrement de la protection des deniers publics confiés aux comptables à l'encontre desquels il peut prendre des sanctions en cas de faute.
- Fonction hiérarchique : même s'il n'est plus lui-même un comptable public, le directeur du Trésor ou de la comptabilité publique demeure le supérieur hiérarchique de tous les comptables directs du Trésor. Il a compétence pour proposer au ministre des finances toute nomination au sein de sa direction et du réseau des comptables directs du Trésor. Il a pouvoir de sanction dans la limite des attributions édictées par les lois et règlements. Il peut aussi proposer au ministre des finances toute modification de l'organisation des services du Trésor pour les rendre plus efficaces.

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.

Article 18

Le comptable public deniers et valeurs visé à l'article 17 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 ;*
- 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 ;*
- la tenue de la comptabilité du poste qu'il dirige.*

Cet article établit les différentes fonctions du comptable public, fonction dont il exerce seul la responsabilité :

- 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 nécessitent quelques 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 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 réglementaires, le comptable serait personnellement et pécuniairement responsable sur ses propres biens selon des modalités fixées par les lois et règlements nationaux.

Les notions de rôles, titres de perception, bulletin de liquidation, ordre de recettes non fiscales représentent toutes 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 le 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'Etat⁴ et utilisés pour enregistrer les recettes effectivement perçues soit par caisse, soit par le biais du système bancaire ou du réseau postal. Il s'agit de fonds immédiatement disponibles.

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 existence 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 19

Sous l'autorité du ministre chargé des finances, les comptables directs du Trésor, principaux ou secondaires, exécutent toutes opérations budgétaires, financières, et de trésorerie 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 du budget de l'Etat et de ses opérations financières. En les désignant nommément ainsi, cet article exclut que tout autre agent public, comptable public ou non, puisse exercer cette responsabilité.

En confirmation de l'article 10 ci-dessus, 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 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 06/2009 portant lois de finances et décrite dans le guide y afférant.

⁴ Cf. le Guide didactique de la Directive 09/2009 portant 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 Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest » et le compte 531 « Numéraire chez les comptables ».

Article 20

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 poursuites 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 20, qui concernent 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 fonction de recouvrement. En conséquence, les Etats membres de l'UEMOA 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 selon les mêmes modalités et sur la base de règles nationales. Cet article 20 leur en offre la possibilité. Un dispositif de centralisation des comptabilités entre comptables secondaires et comptables principaux pourra être mis en œuvre au sein de ces administrations financières, indépendamment du dispositif 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 constitue une bonne pratique internationale et donne davantage de clarté sur la présentation des comptes de l'Etat.

Article 21

Les agents comptables des établissements publics exécutent toutes les opérations de recettes et de dépenses budgétaires ainsi que toutes les opérations de trésorerie de l'établissement auprès duquel ils sont accrédités.

L'agent comptable, chef des services de la comptabilité, a la qualité de comptable principal.

Des comptables secondaires peuvent être désignés selon les modalités prévues par les réglementations nationales et les textes particuliers organisant les établissements publics.

Cet article organise les fonctions des agents comptables des établissements publics, troisième catégorie des comptables publics (cf. l'article 17 alinéa 2 ci-dessus). Ceux-ci ont une compétence générale en matière de comptabilité, mais ils ne centralisent pas leurs comptes dans la comptabilité du Trésor.

Toutefois, cet agent comptable, lorsqu'il est en position de chef des services de la comptabilité de son établissement, est un comptable principal, c'est-à-dire justiciable de la Cour des Comptes à qui il doit adresser chaque année l'ensemble de ses comptes pour être jugés.

Cet article prévoit, pour les établissements publics d'importance, que des comptables secondaires peuvent être nommés. Leur comptabilité sera centralisée dans celle de l'agent comptable, chef des services de comptabilité. Leur qualité de comptable secondaire ne les rend pas justiciable de la Cour des Comptes. Cet article laisse toute liberté aux Etats membres de l'UEMOA pour organiser comme ils l'entendent le réseau des agents comptables de leurs établissements publics.

Article 22

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

Cet article prévoit la création de régies de recettes ou d'avances afin 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 après 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 devant lesquels 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 de la Directive 07/2009 limite la responsabilité de ces comptables de rattachement aux contrôles qui leur incombent. Ces contrôles sont de nature financière : conditions de détention et de manipulation des deniers, tenue de la comptabilité, organisation financière 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 (selon les termes de la réglementation nationale), 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 comprendre (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, 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.

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 les juridictions compétentes et à la constitution de garanties.

La formule de serment est définie par les réglementations nationales. Aucun comptable ne peut entrer en fonction s'il n'a pas justifié de l'accomplissement de ces deux obligations. Un arrêté du ministre chargé des finances fixe les conditions de constitution, de gestion et de libération des garanties des comptables publics.

Conformément au Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA, les Etats membres garantissent aux comptables publics les conditions matérielles, financières et morales nécessaires à la bonne exécution de leurs missions.

Cet article met en valeur l'importance et la sensibilité de la fonction de comptable public en raison notamment de son rôle de gardien des deniers publics. Il lui est demandé (i) de prêter serment devant les tribunaux de l'ordre judiciaire, 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 réglementation de chaque Etat membre de l'Union. Toutefois, il est 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, des Impôts ou des Douanes.

Le dernier alinéa de cet article 23 se réfère enfin aux termes de la Directive 01/2009 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA. Cette Directive comprend en effet un titre 7 relatif à l'intégrité des agents publics qui concerne notamment les comptables publics. Voici ci-dessous quelques extraits de ce titre 7 du Code de transparence de l'UEMOA les concernant :

« 7.2 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.

7.3 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 à connaître ou à gérer des deniers publics. La non dénonciation à la justice de toute infraction à ces règles par un agent public qui en aurait eu connaissance est sanctionnée pénalement.

7.4 ... Nul ne peut être nommé ou affecté dans un poste comportant des responsabilités financières sans qu'ait été vérifiées préalablement ses compétences techniques, ses aptitudes professionnelles et les garanties déontologiques qu'il présente ... »

Ces dispositions sont conformes aux pratiques internationales. Leur application rigoureuse assure une grande sécurité à la gestion des finances publiques. Chaque Etat membre de l'Union 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.

La notion d'accréditation a déjà été examinée lors de l'analyse de l'article 7 ci-dessus de la présente Directive 07/2009. Cet article définit en effet l'obligation d'accréditation. Cet article 24 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 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 lui-même 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, dans la limite des éléments dont ils disposent ;

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 ;

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 limitativement 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) la validité de la créance, et

(iv) le caractère libératoire du paiement qu'ils vont réaliser ;

- la gestion du patrimoine : leurs contrôles concernent :
 - (i) la prise en charge 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.

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 n'existe pas d'assignation informelle de dépenses.

La mise en œuvre de l'ensemble des contrôles mentionnés à l'article 26 ci-dessus constitue un *corpus* de bonnes pratiques que les comptables publics doivent accomplir pour éviter toute mise en jeu de leur responsabilité.

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 justifié 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 arrêts comptables périodiques et les rapports annuels sur l'exécution de la comptabilité des comptables publics. Ces arrêts et rapports sont essentiels car ils traduisent de manière périodique pour ce qui concerne les comptabilités et de manière synthétique s'agissant des rapports, les résultats de l'exécution des opérations budgétaires de l'année. Les informations qu'ils contiennent sont donc primordiales 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 budgétaire. L'utilité de ces arrêts périodiques et de ces rapports est donc de niveau très élevé.

L'alinéa 1^{er} de cet article 27 laisse aux réglementations nationales le soin de fixer la périodicité de ces arrêts. Il est souhaitable que la période mensuelle soit choisie comme période d'arrêt 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 intra-annuelle des comptabilités ; elle permet aussi de ne pas laisser s'accumuler les erreurs comptables, de disposer rapidement d'informations relativement 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 se satisfait pas d'une situation mensuelle en raison de sa sensibilité ; 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 BCEAO pour les comptables qui y disposent d'un compte.

Cet article 27 édicte aussi en son alinéa 3 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 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 4 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 de 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, 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 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 commis d'office peut être désigné par le ministre chargé des finances pour produire les comptes de gestion.

Cet article concerne la production à la Cour des Comptes de chaque comptable public principal, c'est-à-dire justiciable devant cette Cour.

La production de ces comptes doit être annuelle et être réalisée au plus tard le 30 juin 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 sont libres 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. Il est en effet à craindre que les comptables ne ressentent pas une obligation contraignante à produire leurs comptes annuels. Il est souhaité que les Etats adoptent une amende, même légère, proportionnée à l'importance du poste comptable, par exemple sous forme d'astreinte journalière située à un niveau raisonnable pour être dissuasive, mais non symbolique pour éviter que le comptable public ne se soustraie à son obligation de production de ses comptes.

Section 3 : De la responsabilité des comptables publics

Article 29

La responsabilité des comptables publics se trouve engagée dans les situations suivantes :

- *un déficit de caisse ou un manquant en deniers ou en valeurs a été constaté ;*
- *une recette n'a pas été recouvrée ;*
- *une dépense a été irrégulièrement payée, en manquement aux obligations de contrôles énumérés à l'article 26 de la présente Directive ;*
- *par la faute du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers.*

Le comptable public dont la responsabilité est engagée a l'obligation de verser, de ses deniers personnels, une somme égale soit au montant du déficit ou manquant constaté, de la perte de recette subie, de la dépense payée à tort ou de l'indemnité mise de son fait à la charge de l'Etat ou de tout autre organisme public.

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.

Les gestions irrégulières entraînent, pour leurs auteurs déclarés comptables de fait par la Cour des comptes, les mêmes obligations et responsabilités que les gestions patentes pour les comptables publics selon les modalités procédurales décrites par la loi nationale portant organisation et fonctionnement de ladite Cour.

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 reste de niveau élevé et contraignante. Elle démontre que 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 graves, elles sont limitativement énumérées.

Exemples : 1. lorsque la mauvaise gestion de son poste comptable entraîne des retards dans la production de ses comptes, cette responsabilité personnelle et pécuniaire n'est pas 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 œuvre.

3. si un 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 à l'organisme public par la Sécurité Sociale, la responsabilité du comptable n'est pas alors mise en œuvre. Il est nécessaire que le préjudice financier soit effectif.

L'alinéa 3 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 applique aux personnes reconnues comptables de fait par la Cour des Comptes le même régime de responsabilité que les comptables publics, c'est-à-dire que les alinéas 1 et 2 de cet article 29 s'appliquera à leur rencontre. 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.

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 50. 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 de payer un ordre de paiement émis par l'ordonnateur, qu'ils considèrent comme irréguliers. Cette précision est essentielle car ainsi le comptable public ne peut pas 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 mandatement 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 50 de la présente Directive 07/2009. 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 50, particulièrement son alinéa 3, précise les conditions du droit de réquisition de l'ordonnateur, notamment l'information immédiate 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 50 précise les trois cas où le droit de réquisition ne peut être mis en œuvre : l'indisponibilité des crédits budgétaires, 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.

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 50 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 mis en œuvre 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.

Article 31

La responsabilité pécuniaire d'un comptable public est mise en jeu par une décision de débet de nature soit administrative, soit juridictionnelle. Le débet administratif résulte d'un arrêté du ministre chargé des finances. Le débet juridictionnel résulte d'un arrêt de la Cour des comptes.

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.

Le comptable de fait peut 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.

L'article 31 précise l'acte par lequel est mise en œuvre la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public : la décision de débet qui est de nature administrative lorsqu'elle est prise par le ministre des finances, et de nature juridictionnelle lorsqu'elle est prise 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 qui a pouvoir de les prendre. Quant aux arrêts de débet, ils peuvent être révisés par la Cour des Comptes ou cassés par la juridiction compétente.

Le dernier alinéa de cet article 31 prévoit une amende particulière à l'encontre de la personne reconnue comptable de fait par la Cour des Comptes. Celle-ci peut lui infliger une amende dont le montant maximal ne doit pas dépasser les sommes que cette personne n'a pas détenues à bon droit ou qu'elle a maniées pendant sa gestion de fait. Le montant concerné peut s'avérer très élevé ; la sévérité de cette sanction est destinée à dissuader les personnes tentées de s'immiscer dans la gestion des deniers publics.

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 connaît pas en effet de situation absolument parfaite en matière de gestion des fonds publics ; cette réglementation contraignante a été mise en place pour protéger les fonds publics, son obsolescence ou sa faible utilisation affaiblit *in fine* la qualité de la gestion financière.

Article 32

Les comptables publics peuvent obtenir une décharge de responsabilité ou la remise gracieuse des sommes laissées à leur charge dans les conditions prévues par la réglementation nationale.

Les comptables publics peuvent bénéficier d'un sursis de versement pendant l'examen de leur demande de décharge de responsabilité ou de remise gracieuse. En cas de décharge de responsabilité ou de remise gracieuse, les débits restent à la charge du budget de l'Etat ou de tout autre organisme public, concerné dans les conditions fixées par les réglementations nationales.

La décharge de responsabilité peut être octroyée pour des raisons objectives liées aux conditions de services. Quant à la remise gracieuse de débet, elle est accordée en raison de la situation personnelle du comptable.

L'importance de la responsabilité reposant sur les comptables publics a amené les autorités à prévoir un allègement de cette responsabilité qui peut en être déchargée entièrement ou partiellement. Cette situation dépendra des circonstances qui seront appréciées librement et discrétionnairement par l'autorité hiérarchique. C'est une possibilité offerte à l'autorité, celle-ci n'a pas l'obligation de l'exercer.

De même cette autorité a la possibilité de remettre gracieusement, c'est-à-dire selon sa propre volonté, les sommes que la décision de débet a contraint le comptable public de payer. Les modalités de cette remise relève de la compétence de la réglementation de chaque pays membre de l'Union.

La demande de remise gracieuse est formulée par le comptable public concerné par la décision de débet auprès de son autorité hiérarchique. Dans l'attente de la réponse à cette demande, pour laquelle aucun délai n'a été institué par cet article 32, le comptable public débiteur est autorisé à ne pas verser la somme due. En cas de réponse positive de l'autorité hiérarchique, qui examine le dossier sur la base des faits et de leur gravité au regard de la gestion des finances publiques, le montant qui a été remis est supporté sur une ligne spécifique du budget de l'Etat, ou de l'organisme public s'il s'agit d'un agent comptable. Dans ce domaine, la réglementation nationale s'applique.

La bonne pratique de traitement des dossiers de débet est que, sauf circonstances exceptionnelles, le comptable public conserve à sa charge une partie de la somme à payer. Cette somme peut être plus ou moins importante en fonction des faits qui doivent être examinés avec une grande attention afin de ne pas créer une impression d'inégalité de traitement. A ce titre, il convient d'éviter les décharges totales de responsabilité, comme les remises gracieuses portant sur la totalité de la somme mise à la charge du comptable, sauf circonstances exceptionnelles, car ces décisions mettraient à terme en péril la discipline indispensable à la gestion des finances publiques et risquerait d'introduire un sentiment d'impunité préjudiciable à l'éthique professionnelle dont doit faire preuve le comptable public dans l'exercice de sa fonction.

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

Article 33

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.

Cet article 33 édicte la condition formelle de fin d'activités d'un comptable public : il convient que soit respectée la règle du parallélisme des formes. 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 ; la fin de sa fonction devra être réalisée 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 réglementation 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 réglementation 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 pour la sauvegarde des fonds publics.

Article 34

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 75 de la Directive portant lois 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. Elle 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 34.

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 conforme aux lois et règlements.
- Il est besoin de rappeler ici les termes de l'article 75 *in fine* de la Directive 06/2009 portant lois de finances, qui concernent la prescription acquisitive :

« Les comptes de gestion, déposés en état d'examen à la Cour des Comptes, doivent être jugés dans un délai de cinq (5) ans. En l'absence de jugement de la Cour des comptes dans ce délai, le comptable public est déchargé d'office de sa gestion. »

Lorsque cinq années révolues 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 veut dire 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 intègre leur comptabilité dans celle du comptable principal, c'est le directeur du Trésor ou de la comptabilité publique qui émet en sa 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 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 ou de la comptabilité publique est libre d'en tenir compte ou non.

L'avant-dernier alinéa de cet article 34 laisse les Etats membres de l'Union 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 et qu'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 protégera 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 des finances qu'il prendra sur proposition du directeur du Trésor ou de la comptabilité publique.

Les conditions relativement contraignantes de libération des garanties (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 et, comme pour l'article 33 ci-dessus, il est de bonne pratique que leur sauvegarde évite toute décision rapide de libération. Des décisions ministérielles qui interviendraient dans un délai très court (inférieur à 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 données assurant que la gestion du comptable public a été absolument régulière, les jugements de la Cour des Comptes intervenant le plus souvent plus tardivement.

TITRE III : DES OPERATIONS D'EXECUTION DU BUDGET

Chapitre 1er : Des opérations de recettes (art 35 à 42)

Article 35

Les recettes de l'Etat comprennent les produits d'impôts, de taxes, de droits, les dons et les autres produits autorisés par les lois et règlements en vigueur ou résultant de décisions de justice ou de conventions.

Cet article 35 concernant l'exécution des recettes de l'Etat, est destiné à en énoncer les différentes catégories. Il s'agit certes des impôts, des taxes, des droits et autres produits, mais aussi des recettes provenant des décisions de justice ou de conventions signées par l'Etat.

Cet article précise que ces recettes doivent être autorisées par les lois et règlements en vigueur. Cette précision, déjà présente dans la Directive 06/2009 portant lois de finances, est de première importance ; l'Etat ne peut en effet instituer, créer de nouvelles recettes sans autorisation légale ou réglementaire. C'est l'application du principe de l'autorisation parlementaire, tel que décrit dans l'article 7 de la Directive ci-dessus :

« ... Le budget décrit les recettes et les dépenses budgétaires autorisées par la loi de finances. »

Ainsi l'UEMOA met 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 36

Seules les recettes définies à l'article 35 de la présente Directive peuvent être perçues.

Il est interdit d'accorder des exonérations en franchise des recettes définies à l'article 35 de la présente Directive ou d'effectuer gratuitement la délivrance de produits ou services payants de l'Etat.

Cet article 36 de la Directive portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique vient préciser et compléter l'article précédent. Il s'agit maintenant de l'autorisation de percevoir les recettes, et non plus seulement de les créer.

Cet article 36 met aussi en œuvre le principe édicté par l'article 9 de la Directive 06/2009 portant lois de finances, lui-même ainsi énoncé :

« L'autorisation de percevoir les impôts est annuelle... Les taxes parafiscales perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'Etat, les collectivités locales et leurs établissements publics administratifs, sont établies par décret pris sur rapport du ministre chargé des finances et du ministre intéressé. La perception de ces taxes au-delà du 31 décembre de l'année de leur établissement est autorisée chaque année par une loi de finances. »

Comme pour l'article 35, le principe de l'autorisation légale et annuelle des recettes de l'Etat est un principe universellement admis. C'est l'une des raisons qui font que la loi de finances adopte une périodicité annuelle : chaque année, le Parlement doit autoriser l'Etat à prélever des recettes sur les citoyens, et cette autorisation s'achève le 31 décembre de chaque année, une nouvelle autorisation devant être accordée pour l'année suivante.

Le second alinéa de cet article 36 pose les principes de (i) l'interdiction des exonérations en franchise des recettes définies à l'article 35, ainsi que (ii) l'interdiction de la délivrance gratuite de produits et services payants de l'Etat. Ces deux interdictions sont absolues, ce qui est affirmé par l'utilisation de la formule « il est interdit de ... ».

Ces principes d'interdiction des exonérations et de délivrance gratuite de services publics payants servent à protéger les ressources publiques. Lorsqu'ils ne sont pas mis en œuvre, les recettes de l'Etat sont alors fragilisées, voire même mises en danger.

Ces deux principes connaissent des exceptions qui doivent impérativement avoir une base légale ou réglementaire. En tout état de cause, ces exceptions portent préjudice à la situation des finances publiques en réduisant le niveau des ressources de l'Etat, donc en diminuant ses pouvoirs.

Exemple : les exonérations de droits et taxes souvent accordées par les Codes des Investissements au profit des investissements nouveaux, si elles ont une justification économique et sociale, participent à la diminution des recettes du budget, donc aux capacités d'action de l'Etat.

Article 37

Il est fait recette au budget de l'Etat du montant intégral de tous les produits, quelle qu'en soit la provenance, et sans contraction entre les recettes et les dépenses.

Les recettes doivent figurer pour leur montant total dans le budget de l'Etat ; de même, les dépenses doivent être prises en compte dans leur totalité.

Cet article 37 institue la règle de la non contraction des montants entre les recettes et les dépenses, quelque 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.

Exemples : 1. 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 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 41 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.

2. 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 première : De la constatation, de la liquidation et de l'ordonnement des recettes

Article 38

Dans les conditions prévues pour chacune d'elles, les recettes sont constatées, liquidées et ordonnancées avant d'être prises en charge et recouvrées. La constatation a pour objet d'identifier et d'évaluer la matière imposable.

La liquidation a pour objet de déterminer le montant de la créance sur les redevables et d'indiquer les bases sur lesquelles elle est effectuée.

Toute créance constatée et liquidée fait l'objet d'un titre de perception ou d'un ordre de recette émis par l'ordonnateur du budget concerné qui en a seul l'initiative. En matière d'impôts et taxes assimilées, les rôles, les avis d'imposition, les états de liquidation et les titres de régularisation forment titres de perception.

Les redevances pour services rendus et les autres produits divers et éventuels de l'Etat sont perçus sur ordres de recettes formant titres de perception des créances constatées par états de liquidation ou décisions administratives.

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 de recette complémentaire.

Cet article 38 édicte les différentes étapes du processus de la phase administrative de réalisation des recettes de l'Etat. Cette phase administrative se déroule exclusivement chez l'ordonnateur ; elle 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 réglementation qui permet de calculer la recette.
2. La liquidation des droits : il s'agit de leur calcul ; celui-ci est fondé sur une réglementation précise et répond à des critères objectifs. La liquidation des droits ne s'effectue pas de manière aléatoire ; son calcul est précis et déterminé : les bases de calcul sont légales et réglementaires.
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. L'alinéa 3 de cet article 38 précise que les impôts et taxes insérés dans les rôles, états de liquidation et titres de liquidation par les services fiscaux et douaniers constituent ensemble des titres de perception à recouvrer par les comptables publics (comptables directs du Trésor ou comptables des administrations financières).

On dénomme « rôle » un document émis par les services fiscaux sur lequel figurent les noms des redevables d'une taxe ou d'un impôt déterminé. (exemples : un rôle d'impôt sur le revenu, un rôle d'impôt foncier) ; ce document est accompagné des avis d'imposition individuels de chaque redevable qui recevra son avis personnel adressé par le comptable public pour le prévenir qu'il doit payer à sa caisse un montant précis au titre d'un impôt déterminé avant une date limite précise fixée dans l'avis ; au-delà de cette date, une pénalité de retard de paiement est prévue.

On dénomme « état de liquidation » un document adressé par les services douaniers à un comptable public afin de recouvrer un montant dû au titre des droits et taxes douanières.

Les titres de régularisation sont des documents établis par les services fiscaux et douaniers 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 réglementation applicable.

Le 4^{ème} alinéa de cet article 38 traite de l'ordonnancement et de la perception des recettes non fiscales de l'Etat, qui sont ordonnancées sous la forme d'ordre de recettes mis en recouvrement par les comptables publics. Elles prennent la forme d'états de liquidation ou de décisions administratives.

Le 5^{ème} alinéa de l'article 38 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).

Sans en préciser le détail, cet article 38 énonce aussi les deux étapes de la phase comptable de la recette qui s'opèrent toutes deux chez le comptable public :

- L'étape de la prise en charge de la recette qui consiste à l'enregistrer dans les écritures comptables ; la conséquence de cet acte d'enregistrement, de cette prise en charge, est la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public dans le recouvrement de cette recette ;
- L'étape du recouvrement qui consiste à encaisser par un moyen légal ou réglementaire cette recette : par caisse, virement bancaire ou postal, ou par compensation avec un titre de dépense de l'Etat comme il a été mentionné dans les commentaires de l'article 37 ci-dessus.

La complexité apparente de l'ensemble du processus des recettes de l'Etat est due à la nécessité de sécuriser le caractère technique de l'émission et du recouvrement, d'établir correctement les différentes responsabilités de l'ordonnateur (phase administrative) et du comptable public (phase comptable), et *in fine* de protéger le citoyen redevable de cette recette, mais dans le strict respect des lois et règlements.

Article 39

Les règles d'exigibilité des créances de l'Etat sont fixées par les législations fiscales et douanières et, concernant les recettes non fiscales, par les textes les ayant instituées.

Les actes formant titres de perception sont notifiés aux comptables publics pour prise en charge selon les 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.

Cet article rappelle en son premier alinéa le principe de la légalité de la règle d'exigibilité des créances de l'Etat, que celles-ci soient de nature fiscale ou non.

En matière de recette publique, l'exigibilité est la qualité de la créance qui donne au comptable le droit de procéder au 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 1^{er} 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 1^{er} 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 réglementaires 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 une taxe ou 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 : 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.

Le second alinéa de cet article 39 renvoie aux législations nationales les modalités de prise en charge des titres de perception. Il édicte aussi la nécessité de la notification d'un avis à chaque redevable afin qu'il soit informé 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. Cet acte de notification (l'avis d'imposition ou l'ordre de

recette) est important car sans lui le comptable public n'est pas en droit de poursuivre le redevable. Dès lors, le comptable public qui a pris en charge une recette et ne l'a pas notifiée au redevable met directement en jeu sa responsabilité.

Section 2 : Des recouvrements et des restes à recouvrer

Article 40

Les modalités de recouvrement des recettes et des restes à recouvrer sont régies par les réglementations nationales.

S'agissant de l'organisation propre à chaque Etat pour le recouvrement de ses recettes nationales, cet article renvoie à leurs réglementations pour fixer les modalités de leur recouvrement.

Il est toutefois rappelé que la Directive relative aux lois de finances (article 3 alinéa 2) édicte que ces modalités de recouvrement sont du domaine de la loi.

Section 3 : De la compensation et de la prescription de la recette publique

Article 41

Les débiteurs de l'Etat ne peuvent pas se prévaloir de leurs créances vis-à-vis de l'Etat pour s'opposer au paiement de leurs dettes. Par contre, le comptable doit, préalablement à tout paiement, opérer la compensation légale 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 37 ci-dessus qui traitait de cette même règle pour l'Etat qui ne peut contracter ses créances avec ses dettes.

Comme mentionné dans les commentaires de cet article 37, 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 41 *in fine* 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, payable 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 42

Les règles de prescription des recettes de l'Etat sont régies par les réglementations nationales.

Par cet article, la Directive 07/2009 confie aux réglementations nationales les règles de prescription des recettes de l'Etat. Ces règles vont donc relever de l'organisation du pouvoir exécutif et devront être édictées par décret ou arrêté.

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.

Chapitre 2 : Des opérations de dépenses (art 43 à 54)

Article 43

Les dépenses de l'Etat sont autorisées par la loi de finances. Celles de ses établissements publics à caractère administratif sont autorisées par leur conseil d'administration ou organes délibérants en tenant lieu.

Ce premier article du chapitre concernant les dépenses de l'Etat institue le principe de légalité des dépenses de l'Etat. Ainsi, comme pour ses recettes, l'Etat ne peut procéder à une dépense sans y être autorisé par le Parlement, et par un texte particulier spécifiquement désigné : la loi de finances, qu'elle soit considérée comme une loi de finances initiale ou rectificative ; ces deux catégories de lois de finances constituent des autorisations parlementaires.

Pour ce qui concerne les établissements publics, l'organe délibérant autorisant les dépenses est le conseil d'administration, quelle que soit la dénomination qui est donnée à ce conseil ou assemblée délibérative (conseil d'établissement, par exemple).

Article 44

Les dépenses sont engagées, liquidées et ordonnancées avant d'être payées. Toutefois, certaines catégories de dépenses limitativement énumérées peuvent, dans les conditions prévues par les textes en vigueur dans les Etats membres, être payées avant ordonnancement, mais doivent faire l'objet d'un ordonnancement de régularisation.

Cet article 44 établit le principe du paiement après engagement, liquidation et ordonnancement de la dépense.

Cet article institue deux phases dans le processus d'exécution des dépenses publiques :

- la phase administrative qui comprend les trois étapes de l'engagement de ces dépenses, de leur liquidation et de leur ordonnancement ; cette phase a été en partie décrite dans les commentaires concernant l'article 12 ci-dessus et sera précisée dans les articles 45 à 48 suivants.
- La phase comptable qui comprend le paiement des dépenses dont l'organisation sera précisée aux articles 49 à 53 ci-après.

Cet article 44 énonce aussi l'exception à la règle de l'utilisation du circuit normal des dépenses. Il précise que cette exception doit être limitée et prévue par les textes juridiques nationaux et que ces paiements opérés sans ordonnancement préalable (PSOP, selon le sigle usuellement utilisé) doivent impérativement être régularisés par leur ordonnancement.

Le paiement sans ordonnancement préalable existe lorsque le comptable public paie une dépense sans que celle-ci ait été auparavant ordonnancée, c'est-à-dire qu'un mandat de paiement régulier n'ait été émis par l'ordonnateur lui intimant l'ordre de payer une dépense. Le décaissement de cette dépense s'effectue sans un ordre de paiement. Cette procédure légale, mais exceptionnelle au regard du droit commun, doit être régularisée aussitôt que possible afin que l'opération budgétaire soit entièrement et régulièrement retranscrite dans la comptabilité de l'ordonnateur.

Exemple : les traitements et salaires sont parfois payés dans les Etats sous forme de PSOP. Leur régularisation, c'est-à-dire leur ordonnancement, doit intervenir au plus tôt afin que la comptabilité budgétaire tenue par l'ordonnateur retrace la réalité de l'exécution budgétaire et soit en phase avec la comptabilité générale de l'Etat tenue par le comptable public.

Section première : De la phase administrative de la dépense publique

Article 45

L'engagement juridique de la dépense publique est l'acte par lequel l'Etat crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge.

L'engagement comptable de la dépense publique consiste à affecter des crédits au paiement de la dépense.

Le montant total des engagements ne doit pas dépasser le montant des autorisations budgétaires, et doit demeurer subordonné aux lois et règlements nationaux.

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 ; c'est par lui que 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.

La pratique de l'engagement est indiquée à l'alinéa 2 de cet article 45 : 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.

Enfin, le 3^{ème} alinéa de cet article 45 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 3^{ème} 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 3^{ème} marché ; il n'a en effet pas le droit d'engager l'Etat au-delà des 50 millions de dotation disponible de la ligne budgétaire.

Le respect de la limite de dotation des lignes budgétaires est un principe légal institué par la Directive 06/2009 portant lois de finances en son article 15 ainsi rédigé :

« Les crédits répartis en programme ou en dotation et décomposés par nature conformément aux dispositions des articles 12 et 14 de la présente Directive constituent des plafonds de dépense qui s'imposent dans l'exécution de la loi de finances aux ordonnateurs de crédits ainsi qu'aux comptables ... »

Article 46

La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant exact de la dépense. Elle est faite au vu des titres et pièces justifiant la preuve des droits acquis par les créanciers.

Sauf dans les cas d'avance ou de paiement préalable autorisés par les lois et règlements, les services liquidateurs de l'Etat ne peuvent arrêter les droits des créanciers, y compris pour ce qui concerne les acomptes sur marché de travaux, biens ou services, qu'après constatation du service fait.

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 livré. Cette vérification permet d'aboutir à la détermination de la somme précise due au prestataire de service ou à l'opérateur qui a livré le bien.

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

L'alinéa 2 de cet article 46 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 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.

Cet article 46 édicte aussi 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.

Exemple : un marché de travaux publics prévoit de payer son bénéficiaire lorsqu'il aura réalisé 50 %, puis 75 % des travaux. 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 du montant dû.

Article 47

L'ordonnancement est l'acte administratif par lequel, conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre est donné par l'ordonnateur au comptable assignataire de payer la dette de l'Etat.

Les ordres de paiement signés par les ordonnateurs sont assignés sur la caisse des comptables de l'Etat.

Cet article définit l'ordonnancement, 3^{ème} étape de la phase administrative de la procédure d'exécution des dépenses. Cet acte 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.

La notion d'assignation a déjà été examinée plus haut (cf. l'article 13 ci-dessus).

Exemple : un créancier de l'Etat bénéficie d'un avis de paiement à la suite de la fourniture de rames de papier à un service de l'administration. Cet avis mentionne le poste comptable du

Trésor qui a pris en charge cette dépense et qui sera responsable de son paiement. Ce créancier ne peut se présenter à une autre caisse du Trésor pour le paiement du montant qui lui est dû par l'Etat ; il doit se présenter à la caisse du comptable assignataire de cette dépense, c'est-à-dire celle mentionnée sur l'avis de paiement.

Le non-respect de cette règle d'assignation de la dépense est un facteur d'indiscipline et de désordre dans l'organisation financière de l'Etat. La mention du comptable public assignataire de la dépense doit être portée sur l'acte d'ordonnancement ; elle fait partie des mentions obligatoires devant figurer sur cet acte.

Article 48

Les modalités pratiques d'exécution de la dépense, lors de la phase administrative, sont fixées par les réglementations nationales.

Cet article renvoie aux règles mises en place par chaque Etat pour ce qui concerne l'organisation des services impliqués dans les trois étapes de la phase administrative de la dépense. L'UEMOA laisse ainsi ses pays membres libres de s'organiser comme ils l'entendent.

Toutefois, cette liberté doit être mise à profit pour introduire le plus de rationalité possible à l'organisation administrative du circuit de la dépense. En effet, celle-ci est connue pour sa complexité et sa longueur dans le système francophone. Il s'agira pour les Etats de saisir l'opportunité de la mise en place de cette nouvelle Directive 07/2009 pour simplifier ce circuit en écartant les contrôles redondants, en adoptant des procédures automatiques d'exécution des dépenses et en limitant le nombre de services impliqués dans cette exécution. En effet, l'expérience internationale en la matière n'a pas apporté la preuve que le nombre élevé de contrôles, ni la complexité du circuit de la dépense étaient des facteurs de qualité de l'exécution du budget de l'Etat ; au contraire, la rationalisation des contrôles et la simplicité du circuit de la dépense, qui doit être compréhensible aux citoyens, sont des éléments qui donnent davantage d'assurance sur l'exécution correcte des dépenses budgétaires.

Section 2 : De la phase comptable de la dépense publique et de la réquisition de paiement

Article 49

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 qu'à l'échéance de la dette, après l'exécution du service, au vu de décisions individuelles 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 de libération, c'est-à-dire d'un acte qui libère l'Etat de sa dette. Cet acte est important car le paiement ne permet plus au créancier de réclamer le montant de sa créance : en droit, on dit que cet acte de paiement 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'article 49 *in fine* institue le paiement de la dette de l'Etat après l'exécution du service ou la livraison du bien, et non avant, sauf pour le versement des subventions, avances ou allocations où le paiement intervient sur la base d'une décision 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 50

Lorsqu'à l'occasion des contrôles prévus en matière de dépenses à l'article 26 de la présente Directive, des irrégularités sont constatées par les comptables, ceux-ci sont tenus de refuser le visa de la dépense.

Les comptables sont tenus d'adresser aux ordonnateurs et au ministre chargé des finances une déclaration écrite et motivée de leurs refus de visa, accompagnée des pièces rejetées.

En cas de désaccord persistant, l'ordonnateur principal, après avoir recueilli l'avis consultatif du ministre chargé des finances, peut réquisitionner le comptable selon les dispositions prévues par les réglementations nationales. Dans ce cas, le comptable procède au paiement de la dépense, 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 Cour des Comptes et au ministre chargé des finances et publiées.

Toutefois, sous réserve des dispositions particulières propres aux réglementations nationales, les comptables ne peuvent déférer à la réquisition de l'ordonnateur dès lors que le refus de visa est motivé par :

- l'indisponibilité de crédits ;*
- l'absence de justification du service fait, sauf pour les avances et les subventions ;*
- le caractère non libératoire du règlement.*

Lorsque le comptable obtempère, en dehors des cas ci-dessus, à l'ordre de payer de l'ordonnateur, il cesse d'être responsable personnellement et pécuniairement de la dépense en cause. Dans ce cas, la responsabilité est transférée à l'ordonnateur.

Cet article 50, majeur pour l'exercice des fonctions de comptable public, doit être lu parallèlement avec l'article 26 ci-dessus qui énonce « les seuls contrôles » que doit exercer le comptable public. Rappelons que pour ce qui concerne les dépenses cet article 26 apparaît comme suit :

« 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 50 édicte qu'en cas de non-respect des dispositions ci-dessus de l'article 26, 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 50 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, et une copie doit être en même temps adressée au ministre des finances pour son information.

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 être payée, alors le 3^{ème} alinéa de cet article 50 s'applique : l'ordonnateur principal, c'est-à-dire un ministre ou un président d'institution constitutionnelle (et non pas un ordonnateur délégué), recueille l'avis du ministre des finances qui a été informé du rejet de la dépense par le comptable public. L'avis formulé par le ministre des finances est de nature consultative, c'est-à-dire que l'ordonnateur principal n'est pas obligé de le suivre. Dans le cas où l'ordonnateur principal estime que cette dépense est régulière et qu'elle peut être payée, il émet alors une réquisition à l'encontre du comptable public; cette réquisition constitue pour ce comptable un ordre de payer. L'alinéa 3 de cet article 50 indique que cette réquisition doit suivre les règles édictées par les réglementations de chaque Etat membre de l'Union.

Le comptable public doit alors obéir à la réquisition⁵ ; 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 permettront de décharger sa responsabilité : sa déclaration de refus motivé de la dépense et l'ordre de réquisition adressé par l'ordonnateur principal.

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.

Enfin, ces deux documents feront l'objet d'une publication dont la forme est laissée libre aux Etats membres. Il peut s'agir d'une publication au Journal officiel du Ministère des Finances ou au Journal des Services du Trésor, s'ils existent.

Compte tenu du caractère grave de l'ordre de réquisition en raison de son incidence possible sur les finances publiques, et particulièrement sur la trésorerie de l'Etat, l'alinéa 4 de cet article 50 a interdit l'usage de l'ordre de réquisition dans trois cas spécifiques :

- Lorsque les crédits budgétaires sont indisponibles, c'est-à-dire quand la ligne de crédits sur laquelle est imputée la dépense ne dispose plus d'un montant suffisant pour le paiement de la dépense ; cette interdiction a été mise en place pour que

⁵ 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.

l'ordre de réquisition de l'ordonnateur ne passe pas outre à l'autorisation donnée par le Parlement qui reste l'autorité suprême en matière financière ;

- Lorsqu'il apparaît que la dépense proposée ne correspond pas, selon le comptable public, à un service fait : le dossier de dépense ne contient pas de preuve évidente, de justification du service fait ; cette interdiction totale de payer n'a pas lieu d'être si la dépense requise correspond à une avance ou à une subvention : 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 de l'Etat, ou encore lorsque le montant du mandat est inférieur à celui indiqué dans le dossier d'ordonnancement.

Le dernier alinéa de cet article 50 précise la conséquence de l'ordre de réquisition adressé à un comptable public : sa responsabilité personnelle et pécuniaire est transférée à l'ordonnateur principal qui a émis cette réquisition. Le comptable est ainsi dégagé de sa responsabilité.

Article 51

Toutes oppositions ou autres significations ayant pour objet de suspendre le paiement doivent être adressées au comptable assignataire de la dépense. A défaut pour le saisissant ou l'opposant de remplir les formalités prescrites en la matière, l'opposition ou la signification sera réputée non avenue.

Cet article 51 édicte les formalités 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 de nature juridique, et non une demande manuscrite ou orale.

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 (un huissier de justice ou un autre comptable public, par exemple) ; cet acte a une base légale ou réglementaire. Le terme « signification » employé dans cet article 51 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 publiques 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.

Enfin, cet article 51 précise que ces actes d'opposition à paiement doivent être adressés au comptable assignataire de la dépense, et non à n'importe quel comptable. Les notions d'assignation de la dépense et de comptable assignataire ont été examinées dans les articles 13 et 47 précédents.

Article 52

Les règlements de dépenses sont faits par remise d'espèces, de chèques, virement, ou d'autres instruments de paiement dans les conditions fixées par les réglementations nationales. Ces règlements ne doivent intervenir que sous réserve de l'application par le comptable assignataire des dispositions de l'article 41 de la présente Directive relatives à la compensation légale.

Les comptables assignataires sont chargés de vérifier les droits et qualités des parties prenantes et la régularité de leurs acquits et, à cet effet, d'exiger les pièces justificatives prévues par les réglementations nationales.

Cet article 52 précise les formes que peuvent revêtir l'acte de paiement : il s'agit du paiement (i) en espèces par remises 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 postal dans un compte ouvert au Centre des Chèques Postaux ;

(iii) par d'autres instruments de paiement autorisés par les réglementations de chaque pays membres de l'Union.

Avant de procéder à cet acte de paiement, l'article 52 rappelle les termes de l'article 41 de la présente Directive 07/2009 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 verse 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.

L'alinéa 2 de cet article 52 précise les vérifications formelles que doit accomplir le comptable public 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, cet article 52 *in fine* précise que le comptable public est en droit de réclamer toutes les pièces justificatives prévues par les réglementations nationales. Il est de bonne pratique que ces réglementations 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. 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 53

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.

L'article 53 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.

Section 3 : De la prescription de la dépense publique

Article 54

Conformément aux dispositions de la Directive relative aux lois de finances, sont prescrites au profit de l'Etat, toutes créances de tiers qui n'ont pas été payées dans un délai de quatre ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis.

L'interruption, la suspension ou l'exemption de la prescription qui découle des dispositions du présent article sont régies par les réglementations nationales.

Cet article 54 de la Directive 07/2009 fait référence à l'article 70 de la Directive 06/2009 portant lois de finances, ainsi rédigé :

« Sont prescrites au profit de l'Etat ou de tout autre organisme public doté d'un comptable public, toutes créances dont le paiement n'a pas été réclamé dans un délai de quatre ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis. La prescription peut être interrompue dans les conditions définies par la législation en vigueur. Les règles de prescription des créances de l'Etat ou de tout autre organisme public

doté d'un comptable public, sur des particuliers ou personnes morales, doivent être définies dans les législations nationales. »

Cet article 54 important de la Directive 07/2009 rappelle donc ce délai de prescription de paiement des créances sur l'Etat. Ce délai est fixé à quatre ans, la période de décompte commençant le 1^{er} janvier de l'année suivante.

Exemple : par bon de commande daté du 15 mars 2010, un ordonnateur a demandé à un fournisseur de lui livrer des fournitures de bureau. Celui-ci opère la livraison de ces fournitures le 25 mars suivant, mais omet d'adresser la facture pour le paiement de sa livraison. Ce fournisseur dispose d'un délai de quatre ans commençant le 1^{er} janvier 2011 pour envoyer sa facture à l'ordonnateur, c'est-à-dire jusqu'au 31 décembre 2014. S'il envoie sa facture en 2015 sa créance sera prescrite, c'est-à-dire qu'il n'en obtiendra pas le paiement.

La fixation de ce délai permet de ne pas rendre le paiement des dettes de l'Etat sans limite de durée. Au-delà des quatre années, l'Etat est libéré du paiement de sa créance.

La notion de prescription a déjà été examinée précédemment. Rappelons qu'il s'agit d'un délai prévu par la loi au-delà duquel un droit est éteint ; en l'occurrence, passé ce délai de prescription de quatre années, le droit au paiement de la créance est éteint. L'ordonnateur ne doit plus ordonnancer cette créance, et le comptable ne doit pas la payer sous peine de mettre en jeu leur responsabilité personnelle.

L'institution de ce délai de prescription résulte d'une pratique très répandue qui est destinée à mettre un terme aux obligations de l'Etat et à éviter un engagement perpétuel des deniers publics.

Chapitre 3 : Des opérations de trésorerie (art 55 à 61)

Article 55

Sont définis comme opérations de trésorerie 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 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 opérations de prêts et avances ;*
- l'encaissement des produits des cessions d'actifs.*

Cet article 55 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 58 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 dès lors que les deniers qu'elle contient atteignent un niveau fixé par la réglementation conformément à l'article 57 ci-après. Il n'est pas de bonne pratique qu'un comptable public conserve sur une période longue un niveau élevé de deniers ; 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 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 61 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 prévues dans le budget de l'Etat, ni inscrites 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 56

Les opérations de trésorerie sont exécutées exclusivement par les comptables publics, soit à leur propre initiative, soit sur l'ordre du ministre chargé des finances ou à la demande des tiers qualifiés pour leur compte. Les opérations de trésorerie sont décrites pour leur montant respectif et sans contraction.

Cet article attribue aux comptables publics l'exclusivité de la réalisation des opérations de trésorerie. Un ordonnateur, quel qu'il soit, ne peut réaliser ces opérations.

Ces opérations de trésorerie n'étant pas assimilables aux opérations budgétaires, les comptables publics les réalisent sans qu'il soit besoin d'un ordonnateur. Ils agissent par eux-mêmes.

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 réglementation.

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 éloignée 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 56 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 57

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 ou postal quel que soit le nombre d'unités administratives dont il assure la gestion.

L'unité de trésorerie est le principe selon lequel le Trésor a un seul compte ouvert à la banque centrale dans lequel toutes les ressources de l'Etat sont déposées et duquel tous les décaissements sont effectués. Hormis les mouvements de numéraires 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 à caractère administratif.

Cet article 57 institue un principe fondamental applicable à la gestion de la trésorerie : 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 ou 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 57 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 mauvaise gestion 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.

Ce principe d'unité de trésorerie souffre de deux exceptions citées à l'article 58 suivant : les comptables publics sont 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 donnent l'autorisation expresse d'ouvrir un compte dans une banque commerciale ou dans une institution financière spécialisée.

Cet alinéa 2 *in fine* de l'article 57 précise que les opérations financières intervenant entre comptables publics sont réalisées par le biais de leurs comptes de transfert ou par virement bancaire ou postal ; ces opérations ne concernent évidemment pas les opérations d'approvisionnement et de dégageement de leur caisse qui sont exécutées entre le poste comptable et la banque centrale.

L'alinéa 3 de l'article 57 relatif à la gestion des titres et obligations détenus par les comptables publics vient préciser les dispositions de l'article 55 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 55 ci-dessus) en respectant la réglementation bancaire applicable.

Le dernier alinéa de cet article 57 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 55 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 faire prendre de risques aux fonds publics.

Exemple : un comptable public dispose d'une encaisse de 5 millions de F.CFA le 15 du mois ; cette encaisse n'est pas éloignée de son plafond autorisé. 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 58

Tous les fonds publics, y compris les ressources extérieures mobilisées au titre des projets sont déposés dans un compte unique du Trésor public ouvert dans les livres de la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest. Toutefois, le ministre chargé des finances peut autoriser l'ouverture de comptes :

- sur le territoire national, à la BCEAO ou dans une banque commerciale pour y déposer les fonds mobilisés dans le cadre de conventions de financement des bailleurs de fonds. Dans ce cas, la convention de financement prévoit les modalités de gestion desdits comptes ;

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

- à l'étranger, dans des institutions financières agréées par le ministre chargé de finances.

Cet article 58 met en pratique le principe de l'unité de la trésorerie publique, définie dans les commentaires de l'article 57 ci-dessus, en concentrant tous les fonds publics dans un compte à la banque centrale. Mais il va aussi plus loin en introduisant la notion de compte

unique du Trésor public et en précisant les dispositions particulières de gestion des ressources extérieures provenant de conventions de projets conclues avec les bailleurs de fonds.

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 proche⁶ auprès de laquelle il a déposé son spécimen de signature pour y faire des opérations financières (approvisionnement et dégageement 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 58 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 provenant de la mise en œuvre des conventions de financement conclus avec les bailleurs de fonds peuvent être ouverts dans une banque commerciale et être utilisés selon des modalités fixées par les conventions de financements ;
- 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 ; 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 l'Union.

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 61), sauf les fonds détenus au titre de financements extérieurs prévus dans les exceptions ci-dessus ; mais la convention de financement peut parfaitement prévoir que les fonds extérieurs seront versés dans un compte spécifique du projet tenu par le Trésor public et ouvert dans les écritures de la banque centrale.

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.

⁶ 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).

Il convient de noter que 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 précédent, sont couramment pratiqués dans le système francophone de finances publiques, mais non dans le système dit « de Westminster ». Il s'agit donc d'une notion spécifique, mais elle possède l'avantage d'une information rapide et aisément disponible sur les fonds publics ; cet avantage est déterminant lorsque la gestion de la trésorerie est difficile et nécessite une grande rationalisation de cette gestion.

Article 59

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, c'est-à-dire 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 car le principe d'insaisissabilité des fonds publics s'applique. 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. L'ordonnateur procédera 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.

Il est précisé que le dernier alinéa de l'article 63 ci-dessous prescrit l'insaisissabilité des biens corporels et incorporels de l'Etat et de tout autre organisme public doté d'une comptable public.

Article 60

La conversion de la dette publique ne peut être opérée que conformément aux autorisations données par une loi de finances. Les réglementations 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 60 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.

Exemple : un Etat souhaite transformer la dette envers les fournisseurs de biens et services 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 réglementaire (décret ou arrêté) ; elle ne pourra intervenir qu'après autorisation parlementaire sous forme de loi.

L'article 60 *in fine* renvoie aux réglementations 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. En effet, les Etats membres seront ainsi à même de donner davantage de souplesse à la gestion de leur dette publique, étant directement concerné dans cette gestion.

Article 61

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 ou sont autorisés à procéder à des opérations de recettes et de dépenses par l'intermédiaire de ses comptables.

Les réglementations nationales fixent les conditions d'ouverture ou de fonctionnement des comptes ouverts au nom des correspondants.

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

Cet article 61 de la Directive 07/2009 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 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 61 permet à un particulier de devenir correspondant du Trésor dès qu'il ouvre un compte bancaire au Trésor, si la loi ou la réglementation 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 61 renvoie aux réglementations nationales (décrets, lois, etc.) 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 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 le compte de son correspondant pour manquement à cette règle de l'interdiction de découvert.

Chapitre 4 : Des opérations sur le patrimoine (art 62 à 64)

Article 62

Le patrimoine financier de l'Etat est l'ensemble des actifs financiers détenus, à savoir les espèces, les dépôts à vue et à terme, les valeurs mobilières ou les créances sur les tiers.

Le patrimoine non financier est l'ensemble des biens corporels et incorporels appartenant à l'Etat.

Cet article définit le patrimoine de l'Etat en distinguant selon qu'il est ou non de nature financière. Pour ce qui concerne le patrimoine financier, il s'agit de l'ensemble des actifs financiers précisément définis par cet article 62 : (i) les espèces, (ii) les dépôts à vue et (iii) les dépôts à terme, (iv) les valeurs mobilières, (v) les créances sur les tiers.

En termes juridiques, on désigne comme actif un ensemble de biens ou de droits qui constituent avec les dettes un patrimoine. En l'occurrence, l'article 62 traite d'actif financier et énumère les cinq catégories citées ci-dessus :

(i) Les espèces sont *stricto sensu* les monnaies métalliques détenues par les comptables publics, ainsi que les billets figurant dans leur encaisse.

(ii) Les dépôts à vue sont les fonds détenus par les comptables publics dans leurs comptes et disponibles, mobilisables immédiatement.

(iii) Les dépôts à terme sont aussi des fonds enregistrés dans leurs comptes, mais ils ne seront disponibles, mobilisables qu'à l'échéance fixée préalablement.

(iv) Les valeurs mobilières sont les actions et obligations représentatives de créances détenues par les comptables publics pour le compte de l'Etat et des correspondants, et enregistrées dans leur comptabilité ; ces comptables doivent veiller à leur conservation.

(v) Les créances sur les tiers sont des droits en vertu desquels le Trésor peut exiger d'eux le paiement de sa dette. Elles sont aussi prises en charge dans les comptes des comptables publics qui doivent veiller à leur conservation, les gérer et les présenter à leur échéance afin d'en obtenir le paiement.

Le second alinéa de l'article 62 détermine le contenu du patrimoine non financier de l'Etat : il s'agit de ses biens corporels et non corporels. Les biens corporels sont des biens matériels, c'est-à-dire qui ont une réalité physique, palpable (les bâtiments, par exemple), alors que les

biens incorporels sont des biens immatériels, non palpables, comme les brevets d'invention par exemple. Les biens corporels et incorporels sont tous deux enregistrés en comptabilité par les comptables publics et sont gérés par les ordonnateurs comme le précise l'article 63 suivant.

Article 63

La gestion du patrimoine de l'Etat relève de la compétence de chaque ordonnateur dans la limite de la part existant dans son ministère ou institution, sous réserve des pouvoirs des autorités chargées du patrimoine non financier.

Les modalités de prise en charge, d'emploi et de conservation des biens et des matières, des objets et des valeurs sont fixées selon les réglementations nationales.

Les règles de classement et d'évaluation des divers éléments du patrimoine mobilier et immobilier et des stocks, les limites dans lesquelles doivent être fixés les taux d'amortissement ou les provisions pour dépréciation ainsi que les modalités de réévaluation sont prévues par un dispositif communautaire.

En attendant la mise en place de ce dispositif communautaire, les réglementations nationales s'appliquent.

Les biens corporels et incorporels appartenant à l'Etat ou à tout autre organisme public doté d'un comptable public sont insaisissables.

Cet article confie la gestion du patrimoine de l'Etat aux ordonnateurs dans les limites fixées par la loi ou la réglementation et sous réserve des pouvoirs déjà octroyés aux autorités responsables du patrimoine non financier.

Les conditions de gestion de ce patrimoine relèvent des réglementations de chaque Etat membre.

L'alinéa 3 de cet article prévoit qu'un texte communautaire sera adopté en vue de fixer les règles de classement et d'évaluation du patrimoine mobilier et immobilier de l'Etat, de déterminer les limites des taux d'amortissement et de provision pour dépréciation de ce patrimoine, et enfin d'établir les modalités de sa réévaluation.

En attendant l'adoption de ce texte communautaire, les Etats membres de l'Union continueront à appliquer leurs réglementations nationales.

Enfin, comme pour ce qui concerne les fonds publics, le dernier alinéa de cet article 63 édicte le principe de l'insaisissabilité des biens corporels et incorporels de l'Etat et des organismes publics à caractère administratif, c'est-à-dire de leur patrimoine non financier. La définition de ce principe a été énoncée dans les commentaires de l'article 59 ci-dessus.

Article 64

Les conditions de réforme et de cession des biens durables du patrimoine sont déterminées par les réglementations nationales.

L'article 64 de la Directive 07/2009 confie aux Etats membres de l'Union le soin de fixer les modalités dans lesquelles interviendront la réforme et la cession des biens qualifiés de durables du patrimoine de l'Etat.

La réforme d'un bien consiste à l'extraire de la liste des biens de l'Etat.

Exemples : 1. Un véhicule gravement accidenté ou dont la conduite est devenue dangereuse est réformée par une commission *ad hoc*, dénommée commission de réforme.
2. les tables et bancs d'une école ayant subi d'importants dégâts des eaux sont réformés, c'est-à-dire reconnus inutilisables pour accueillir les élèves.

Quant à la cession d'un bien, elle consiste en sa vente ou en son don.

En tout état de cause, la réforme ou la cession d'un bien entraîne leur sortie du patrimoine de l'Etat. La comptabilité publique enregistre aussi ces situations.

Mais pour qu'un bien soit réformé ou cédé, l'article 64 édicte qu'il doit s'agir d'un bien durable qui se définit comme un bien de consommation dont la destruction se fait progressivement dans le temps.

Exemples : les véhicules automobiles, les bancs et tables cités dans les exemples précédents, mais aussi les matériels d'équipements électroménagers, les engins agricoles, etc.

Il est de bonne pratique internationale que la réforme d'un bien de l'Etat ne soit pas réalisée par un seul agent public, mais par une commission réunissant plusieurs membres aux compétences diversifiées. Ceci évite une gestion personnalisée de patrimoine de l'Etat et contraint à davantage de réflexions de la part des membres de ladite commission avant qu'un bien public ne soit déclaré inapte au service et réformé.

Chapitre 5 : De la justification des opérations (art 65 à 67)

Article 65

Les opérations de recettes, de dépenses, de trésorerie et de patrimoine qui sont décrites aux chapitres 1 à 4 du titre III 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 le contenu 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 est libre 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 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 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 66

Les pièces justificatives des opérations de recettes, de dépenses, de trésorerie et de patrimoine 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, elles 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. Elle peut être prorogée par les réglementations nationales.

L'article 66 de la Directive 07/2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique édicte que les pièces justificatives ne restent pas chez les comptables principaux justiciables de la Cour des Comptes, mais sont adressées avec leurs opérations de recettes et de dépenses, de trésorerie et de patrimoine à cette Cour qui les conserve jusqu'au jugement des comptes de ces comptables.

L'alinéa 2 de cet article 66 évoque l'hypothèse 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'à la fin de ce travail du juge ou après le délai de cinq ans pendant lequel le juge doit produire un jugement sur les comptes. Rappelons que ce délai est fixé par l'article 75 *in fine* de la Directive 06/2009 portant lois de finances, dont les termes ont été examinés dans les commentaires de l'article 34 ci-dessus.

L'alinéa 3 de cet article 66 fixe la durée de conservation de l'ensemble des pièces justificatives à dix ans, les réglementations 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 inexploitable.

Article 67

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 67 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, auquel 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 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 IV : DE LA COMPTABILITE ET DES COMPTES DE L'ETAT

Chapitre premier : Des dispositions communes (art 68 à 71)

Article 68

Le plan comptable de l'Etat s'inspire du Système Comptable Ouest Africain et des autres normes comptables internationales, tout en tenant compte des spécificités de l'Etat.

Cet article 68 présente les fondements du plan comptable de l'Etat : le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA) qui édicte les règles et normes comptables applicables au secteur privé, d'une part, et les normes comptables internationales édictées par l'organisme international chargé d'établir ces normes, à savoir la Commission de l'IFAC chargée des normes comptables, d'autre part.

Cet article énonce aussi la nécessité de prendre en compte le caractère particulier de la gestion de l'Etat qui ne peut s'assimiler aux organismes régis par les normes établies pour le secteur commercial, soumis aux règles de la concurrence.

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

Cet article est important par les références sur lesquelles s'appuie le plan comptable de l'Etat. La première référence est celle du SYSCOA, c'est-à-dire le système de normes du secteur privé ; elle est significative de l'évolution du système comptable de l'Etat dans l'UEMOA. Il est en effet recherché un rapprochement entre les règles comptables applicables aux secteurs public et privé. Cette évolution correspond aux pratiques internationales qui préconisent ce rapprochement afin de disposer d'une « lecture » commune, d'interprétation partagée des bilans des sociétés commerciales et des situations analytiques globales des finances publiques.

Cet article s'appuie sur ces pratiques internationales en faisant aussi référence aux normes établies par l'IFAC qui cherche à mettre au point un cadre harmonisé de normes comptables professionnelles. Ces objectifs sont donc partagés par les pays membres de l'UEMOA qui les ont retranscrits dans le plan comptable de l'Etat.

Mais le partage de ces objectifs ne fait pas obstacle à la nécessité de prendre en compte les spécificités du secteur public, comme indiqué ci-dessus.

Article 69

La comptabilité de l'Etat a pour objet la description de ses opérations financières.

A cet effet, elle est organisée en vue de permettre :

- l'information des autorités de contrôle et de gestion ;*
- la connaissance et le contrôle des opérations budgétaires et des opérations de trésorerie ;*
- la connaissance de la situation du patrimoine ;*
- la détermination des résultats annuels ;*
- le calcul du prix de revient, du coût et du rendement de l'activité des services ;*
- l'intégration des opérations dans la comptabilité économique nationale ;*
- des analyses économiques et financières en vue de l'établissement de ratios et tableaux de bord.*

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 à la suite de son autorisation d'exécuter ces opérations financières accordées par le biais 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 69 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 du rôle des 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 n'est pas souvent atteint ;
- 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 qui n'est pas en place dans les Etats membres ; 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 l'UEMOA, notamment celle portant plan comptable de l'Etat, accroîtra la qualité des informations pour produire les ratios et les tableaux de bord.

Article 70

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

Sous réserve des dispositions prévues aux articles ci-après, les règles générales de comptabilité sont définies par les réglementations nationales.

Cet article 70 doit être mis en relation avec les obligations des ordonnateurs et des comptables énoncées dans le Titre II de la présente Directive, et plus particulièrement celles relatives à la tenue de leur comptabilité respective.

Ainsi l'article 15 de ce Titre II précise :

« 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 comptes publics. »

Par ailleurs, l'article 18 de ce même Titre attribue au comptable public deniers et valeurs la responsabilité de la tenue de la comptabilité générale de l'Etat :

« Le comptable public deniers et valeurs visé à l'article 17 de la présente Directive est seul habilité à effectuer les opérations ci-après décrites... :

...

- la tenue de la comptabilité du poste qu'il dirige. »

L'alinéa 2 de cet article 70 laisse aux Etats membres de l'Union la liberté de définir les normes générales de comptabilité, mais réduit cette liberté par les dispositions contenues dans les articles 71 à 80 suivants.

L'existence et l'attribution de ces deux comptabilités, budgétaire et générale, sont en ligne avec les pratiques internationales qui visent à ce que ces deux catégories d'agents 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 le résultats de l'exécution budgétaire au Parlement.

Article 71

La comptabilité de l'Etat comprend :

- toutes les opérations rattachées au budget de l'année en cause jusqu'à la date de clôture de ce budget selon les réglementations nationales ;*
- toutes les opérations de trésorerie et les opérations sur le patrimoine faites au cours de l'année ainsi que les opérations de régularisation.*

Les comptes de l'Etat sont arrêtés à la fin de la période d'exécution du budget par les ordonnateurs en ce qui concerne la comptabilité budgétaire et la comptabilité matière, et par les comptes principaux en ce qui concerne la comptabilité générale de l'Etat.

L'article 71 est destiné à rattacher la périodicité de la production de la comptabilité générale et du compte-rendu qu'elle permet à la période annuelle qui est celle de l'autorisation

budgétaire. Ainsi l'ensemble des opérations enregistrées dans la comptabilité (opérations budgétaires, de trésorerie et de patrimoine) doit suivre une périodicité annuelle afin d'en rendre compte, y compris les opérations de régularisation intervenues au cours de cette période.

On dénomme opérations de régularisation les opérations comptables enregistrées pour ordre et destinées à rendre conformes aux normes ces opérations.

Exemple : des écritures de régularisation permettront de présenter les comptes de transfert de fonds entre comptables publics avec un solde nul. Ces comptes doivent en effet être soldés en fin d'exercice budgétaire.

Pour compléter le premier alinéa de cet article 71, le second alinéa précise les agents responsables des arrêtés comptables en fin d'année budgétaire :

- les ordonnateurs, pour ce qui concerne la comptabilité budgétaire et la comptabilité matière ;
- les comptables publics principaux, justiciables de la Cour des Comptes, pour ce qui concerne la comptabilité générale de l'Etat.

La comptabilité matière, ou comptabilité des matières, est une comptabilité où sont enregistrées les entrées et les sorties des biens meubles et immeubles de l'Etat, ses stocks et ses valeurs inactives. Cette comptabilité spécifique permet de suivre la gestion de ces biens (acquisition, frais divers, localisation, cession), mais aussi de connaître l'état d'utilisation des biens, notamment leur degré de vétusté). Elle permet à l'Etat de connaître son patrimoine et de mieux le gérer. L'article 81 ci-après traite de la comptabilité matières et précise les modalités de sa tenue.

Chapitre 2 : De la comptabilité budgétaire (art 72 à 75)

Article 72

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

Cette comptabilité est renseignée par les comptables publics en ce qui concerne les encaissements et paiements relatifs aux opérations de recettes et de dépenses.

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 ordonnancées sur le budget général et les comptes spéciaux au titre de l'année considérée.

Cet article indique l'objet, les objectifs poursuivis et la nature du résultat résultant 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. Les comptables publics informent les ordonnateurs pour que leur comptabilité prenne en compte les opérations d'encaissement et de paiement.

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 exécutée.

Article 73

La comptabilité budgétaire tenue par les ordonnateurs couvre la phase administrative des opérations de recettes et de dépenses. Elle est tenue en partie simple.

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.

Cet article indique aussi une particularité : 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 74

La période couverte par la comptabilité budgétaire est la gestion couvrant l'année civile, sans période complémentaire. Une circulaire du ministre chargé des finances fixe les délais-limites pour l'arrêté des opérations d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement au titre de l'exécution du budget d'une année donnée.

Cet article indique la période des opérations couverte par la comptabilité budgétaire : il s'agit de l'année civile, c'est-à-dire du 1^{er} janvier de l'année considérée jusqu'au 31 décembre, comme pour la loi de finances annuelle. Cette comptabilité ne dispose pas de période complémentaire d'un mois pour régulariser les opérations de l'année, comme la comptabilité générale (voir article 78 ci-après).

Cet article 74 *in fine* prévoit des « délais-limites » pour arrêter les opérations d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement de l'année budgétaire. Il s'agit d'une disposition pratique pour tenir compte des délais d'exécution des recettes et dépenses. La pratique des Etats est d'arrêter les engagements de dépenses environ un mois, parfois moins, avant la fin de l'année budgétaire, fixée au 31 décembre. Parfois la date d'arrêté des engagements de dépenses est fixée par certains Etats à une date trop proche de la fin de l'exercice budgétaire (au 20 décembre par exemple) ; cette pratique est dommageable pour la gestion de la trésorerie de l'Etat qui aura à supporter au mois de janvier les importantes dernières dépenses de l'exercice budgétaire précédent dans une période où cette trésorerie est souvent la moins pourvue en ressources.

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 d'un état de développement des recettes budgétaires et d'un état de développement des dépenses budgétaires établis par le comptable principal.

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 acceptés doivent donc se retrouver dans les deux situations comptables.

Un état de développement est une situation comptable qui détaille 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 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.

Chapitre 3 : De la comptabilité générale de l'Etat (art 76 à 80)

Les articles 76 à 80 suivants de ce chapitre 3 doivent être mis en œuvre à compter du 1^{er} janvier 2012. Toutefois, l'article 99 de la présente Directive accorde aux Etats membres de l'Union qui n'y seraient pas prêts, jusqu'au 31 décembre 2018 pour cette mise en œuvre intégrale.

Article 76

La comptabilité générale de l'Etat a pour objet de décrire le patrimoine de l'Etat et son évolution. Elle est tenue en partie double et est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations dans les conditions fixées par la Directive relative au Plan comptable de l'Etat.

Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement.

La comptabilité générale de l'Etat s'appuie sur la comptabilité des matières. La comptabilité générale de l'Etat est une comptabilité d'exercice. Elle a pour objet de retracer :

- les opérations budgétaires ;*
- les opérations de trésorerie ;*
- les opérations faites avec des tiers et les opérations d'attente et de régularisation ;*
- les mouvements du patrimoine et des valeurs ;*
- les flux de gestion internes : amortissements, provisions, les produits et charges rattachés.*

Cet article 76 définit l'objet de la comptabilité générale de l'Etat, son principe et les modalités de sa tenue. Il fournit aussi le détail des opérations qu'elle transcrit.

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

L'alinéa 1^{er} de cet article énonce deux éléments fondamentaux de cette comptabilité :

- elle est tenue en partie double, c'est-à-dire qu'à chaque opération transcrite doit correspondre une contrepartie ;

- cette comptabilité s'appuie sur la constatation des droits et obligations.

Pour ce qui concerne l'utilisation de la comptabilité en partie double, 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, mentionnée dans l'alinéa 1^{er} *in fine* de cet article 76. Cette notion de constatation des droits et obligations consiste en ce que les charges et produits soient enregistrés (constatés) dès 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 devra intervenir qu'après acceptation 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 pourraient permettre de donner satisfaction.

Il s'agira, dans la pratique et progressivement, de rapprocher l'ordonnancement de la liquidation pour, à terme, fusionner ces deux étapes de la phase administrative de la dépense.

Comme le précise l'alinéa 2 de cet article 76, 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 76 précise que cette comptabilité est une comptabilité d'exercice qui consiste à comptabiliser dans les comptes d'une année donnée toutes les opérations financières exécutées au titre du budget de cette année, quelque soit l'époque de leur exécution effective. On obtient ainsi l'ensemble des droits et des obligations d'un même budget.

Cette comptabilité retrace :

- les opérations budgétaires en recettes et en dépenses ;
- les opérations de trésorerie décrites aux articles 55 à 61 ci-dessus ;
- les opérations réalisées avec des tiers ;
- les opérations d'attente et de régularisation : les opérations d'attente consistent à placer dans des comptes dits d'attente, en classe 4 du Plan comptable de l'Etat, des montants qui feront l'objet d'opérations définitives par la suite ; les opérations de régularisation, retranscrites le plus souvent pendant la journée complémentaire d'un mois après la fin de l'exercice budgétaire, sont les opérations destinées à

mettre les comptes en conformité avec les règles et procédures en vigueur avec la législation nationale ; ces opérations permettront de présenter les comptes dans leur forme réglementaire et de faire apparaître le résultat final de l'exercice.

Exemple : en fin d'exercice, le comptable doit ajuster les charges et les produits enregistrés pendant l'exercice budgétaire. En effet, il arrive qu'en fin d'année certains droits et obligations existants n'aient pas été décrits ; il lui faut donc procéder à des augmentations et des diminutions de certains comptes pour que le résultat reflète la situation exacte de l'exercice : il peut s'agir de charges à payer, de produits à recevoir, de charges et produits constatés d'avance et les charges à répartir sur plusieurs exercices.

- Les mouvements du patrimoine et des valeurs, tels que décrits aux articles 62,63 et 64 de la présente Directive ;
 - Enfin les différents flux de gestion interne :
- Les amortissements : il s'agit de la constatation comptable obligatoire de l'amointrissement de valeur des immobilisations qui se déprécient de façon certaine et irréversible avec le temps, l'usage ou en raison du changement des techniques, l'évolution des marchés ou de toutes autres causes.
 - Les provisions : il s'agit de la constatation comptable de la diminution de valeur non définitive affectant un élément d'actif susceptible de se déprécier, ou la perte qu'occasionnerait une augmentation de passif exigible à plus ou moins long terme ; une provision est précise quant à sa nature, mais incertaine quant à sa réalisation.
 - Les produits et charges rattachés : il s'agit des produits et des charges encaissés ou payés au cours de l'exercice, mais qui se rapportent à un autre exercice.
Exemple : le comptable a payé au mois de novembre de l'année N un trimestre de loyer correspondant aux mois de novembre, décembre et janvier suivants pour un immeuble loué par l'administration ; il devra au cours de la journée complémentaire extraire de ses comptes de l'exercice un mois de loyer payé correspondant au mois de janvier pour l'imputer sur l'exercice suivant.

Article 77

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

S'agissant de l'organisation des comptables publics, l'article 77 de la présente Directive prône leur organisation déconcentrée, c'est-à-dire leur présence sur l'ensemble du territoire national, afin d'assurer leur présence auprès des ordonnateurs locaux et être plus proche des lieux où sont réalisés le recouvrement des recettes et l'exécution des dépenses ; cette large couverture du territoire implique une proximité avec les citoyens.

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.

Le second tiret de cet article 77 concerne l'enregistrement des opérations comptables liées au patrimoine de l'Etat, telles que décrites aux articles 62 à 64 ci-dessus, dans le but de pouvoir couvrir tout ce patrimoine et de pouvoir faire face à sa gestion ici encore sur l'ensemble du territoire.

Article 78

La comptabilité générale de l'Etat est tenue exclusivement par les comptables directs du Trésor et les comptables des administrations financières par année civile.

Elle peut être assortie d'une période complémentaire d'une durée maximum d'un mois à compter de la fin de l'exercice budgétaire.

Seules des opérations de régularisation d'ordre comptable peuvent être effectuées au cours de la période complémentaire. Aucune opération budgétaire ne peut être effectuée au cours de cette période.

Cet article 78 donne aux comptables directs du Trésor et aux comptables des administrations financières la responsabilité exclusive de la tenue de la comptabilité générale de l'Etat. Il précise que cette comptabilité doit couvrir la période du 1^{er} janvier au 31 décembre de chaque année.

L'alinéa 2 de cet article 78 institue une période complémentaire d'un seul mois, c'est-à-dire jusqu'au 31 janvier de chaque année.

Grâce à cet artifice comptable (datation conventionnelle des écritures réalisées pendant la période complémentaire), les résultats complets de l'exécution du budget peuvent être présentés dans le cadre de l'année civile.

La fin de la période complémentaire marque l'expiration à la fois de l'année budgétaire et de la gestion comptable.

La pratique internationale tend à faire disparaître la période comptable complémentaire. En effet, celle-ci peut introduire une confusion de gestion entre l'ancien et le nouvel exercice budgétaire. Cette évolution est facilitée par l'emploi des nouvelles techniques automatisées de l'information qui accélèrent et sécurisent l'enregistrement des opérations comptables. Ainsi, de moins en moins d'Etats recourent à cet artifice comptable pour présenter les résultats d'une gestion budgétaire.

L'alinéa 3 de l'article 78 indique que les comptables publics ne peuvent enregistrer que des opérations de régularisation d'opérations réalisées au cours de l'année précédente.

Exemples : 1. Un comptable direct du Trésor reçoit le 5 janvier N+1 un mandat de paiement rattaché au budget de l'année N et correspondant à une dépense engagée le 12 décembre de l'année N : il peut le payer et le rattacher la gestion du budget de l'année N.
2. un comptable d'un bureau de douane reçoit un bulletin de liquidation douanière datée du 15 janvier N+1, mais rattachée à l'exécution du budget N : il ne peut l'enregistrer et doit le rejeter en demandant que ce bulletin de liquidation soit rattaché au budget de l'année N+1.
3. un comptable direct du Trésor reçoit le 20 janvier de l'année N+1 un ordonnancement pour une dépense dont l'engagement sur les crédits de l'exercice N est daté du 14 janvier N+1 ; le comptable ne peut payer cette dépense et doit la rejeter au motif que les engagements de dépense sur le budget de l'année N sont clos.

Article 79

Les modalités d'exécution des opérations de régularisations pendant la période complémentaire sont définies dans les procédures comptables prévues par la Directive relative au Plan comptable de l'Etat.

L'article 79 de la Directive 07/2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique renvoie à la Directive relative au Plan comptable de l'Etat pour l'organisation des procédures comptables destinées à décrire les opérations de régularisations intervenant pendant la période complémentaire. Il convient donc de se reporter au Guide didactique concernant cette Directive pour en retrouver la description et les commentaires.

Article 80

Les comptes annuels de l'Etat sont dressés par le ministre chargé des finances et comprennent le Compte Général de l'Administration des Finances et les états financiers.

Le Compte Général de l'Administration des Finances comprend :

- la balance générale des comptes ;*
- le développement des recettes budgétaires ;*
- le développement des dépenses budgétaires ;*
- le développement des opérations constatées aux comptes spéciaux du Trésor ;*
- le développement des comptes de résultats.*

Le Compte Général de l'Administration des Finances est produit à la Cour des comptes à l'appui du projet de loi de règlement.

La comptabilité générale de l'Etat permet également de produire les états financiers de l'Etat comprenant le bilan, le compte de résultat, le tableau des opérations financières du Trésor, le tableau des flux de trésorerie et l'état annexé dans les conditions définies par la directive portant plan comptable de l'Etat.

Cet article 80 de la Directive portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique énonce les documents financiers généraux élaborés au sein du ministère des finances et sous la responsabilité du ministre qui, le plus souvent, confie leur préparation technique au Directeur du Budget ou du Trésor.

Le document principal élaboré est le Compte Général de l'Administration des Finances (CGAF) qui est le document de synthèse annuelle des opérations budgétaires et financières de l'Etat. Il comprend les divers états financiers cités dans le 2^{ème} alinéa de cet article. Le CGAF 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.

Le CGAF et le projet de loi de règlement sont envoyés en même temps à la Cour des Comptes afin que celle-ci les examine et élabore le cas échéant une déclaration génération de conformité entre comptes individuels des comptables et le CGAF ; ce certificat de conformité n'est évidemment pas émis dans le cas contraire.

La loi de règlement, qui a le caractère d'une loi de finances, est définie par l'article 5 *in fine* de la Directive relative aux lois de finances, ainsi rédigé :

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

Mais tous les états financiers généraux ne figurent pas dans le CGAF ; d'autres états, cités au dernier alinéa de cet article 80 résultent de la tenue de la comptabilité générale de l'Etat et sont aussi produits chaque année. Il en va ainsi des états 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 opérations financières du Trésor, qui retrace les dépenses et les recettes budgétaires, et présente les financements intérieur et extérieur qui ont permis leur exécution ;
- le tableau des flux de trésorerie, aussi simplement appelé tableau de trésorerie, qui retrace l'évolution des opérations de trésorerie de l'année budgétaire.

Chapitre 4 : De la comptabilité des matières, valeurs et titres (art 81 à 83)

Article 81

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 autres que les deniers et valeurs de l'Etat.

Elle permet un suivi des immobilisations incorporelles, des immobilisations corporelles, des stocks et des valeurs inactives.

La comptabilité des matières peut être 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 définit en son premier alinéa la comptabilité des matières, valeurs et titres, puis il décrit les modalités de sa mise en œuvre.

Son alinéa 2 énonce le contenu de cette comptabilité : biens meubles et immeubles, stocks et valeurs inactives.

Les 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 d'un timbre dans la comptabilité des valeurs inactives.

La comptabilité des matières est tenue en partie simple ou double selon le choix des Etats membres de l'Union qui opteront 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 disposant de moins de capacités en matière de technique comptable. C'est la raison pour laquelle souvent les agents habilités par les ordonnateurs pour tenir la comptabilité des matières peuvent être de niveau de formation moindre que les 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.

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 comptes feront l'objet de contrôles, ces situations seront aussi élaborées.

Article 82

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 définies dans un référentiel harmonisé à l'usage des Etats membres de l'Union.

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 82 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 l'UEMOA sera produit par cette institution au profit des Etats membres. Cette situation prévaut pour la comptabilisation des biens acquis avant le 1^{er} janvier 2012, date de mise en vigueur de la présente Directive.

Pour ce qui concerne les biens acquis à partir du 1^{er} janvier 2012, la comptabilité des matières devra être mise en œuvre dans les Etats membres et enregistrer la situation des nouvelles acquisitions dans cette comptabilité, sans qu'il leur soit possible de reporter cette date.

Pour s'assurer de l'exactitude des enregistrements comptables opérés dans la comptabilité des matières, le dernier alinéa de cet article 82 stipule que des rapprochements entre cette comptabilité et la comptabilité générale doivent être périodiquement réalisés. La bonne pratique consiste 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 83

La comptabilité des matières est tenue par des agents habilités par l'ordonnateur. Ces derniers sont personnellement et pécuniairement 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.

La comptabilité des matières est tenue sous le contrôle des ordonnateurs qui sont aptes à désigner les 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 83 laisse les Etats membres de l'Union libre 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.

Chapitre 5 : De la comptabilité analytique des coûts (art 84)

Article 84

La comptabilité analytique des coûts a pour objet de faire apparaître les éléments de coûts des services rendus ou de prix de revient des biens produits et des services fournis ainsi que de permettre le contrôle des rendements et performances des services, notamment dans le cadre des budgets de programmes et de la gestion axée sur les résultats.

Les modalités de mise en œuvre de cette comptabilité sont définies par les réglementations nationales.

Cet article unique du chapitre consacré à la comptabilité analytique présente son objet, puis renvoie ses modalités de mise en œuvre aux réglementations propres de chaque Etat membre.

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 suffisamment fiables.

Cette comptabilité analytique provient des besoins des entreprises du secteur privé dont les dirigeants ont souhaité de disposer de plus de renseignements tirés 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. Dès lors, il apparaît que la connaissance des coûts des services publics constitue 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 V : DU CONTRÔLE DE L'EXECUTION DU BUDGET

Article 85

Sans préjudice des pouvoirs du Parlement, les opérations d'exécution du budget de l'Etat sont soumises à un double contrôle, administratif et juridictionnel. Le contrôle administratif est le contrôle de l'administration sur ses agents, incluant le contrôle interne a priori, concomitant et a posteriori. Le contrôle juridictionnel est exercé par la Cour des comptes de l'Etat membre ou, le cas échéant, par la Cour des comptes de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine.

Cet article 85 institue un double contrôle administratif et juridictionnel sur les opérations d'exécution du budget de l'Etat, et il les définit. Il ne traite pas du contrôle parlementaire qui relève d'autres textes, et notamment de la Constitution et de la loi organique relative aux lois des 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 nationale ou celle qui figure parmi les instances de l'Union.

Ces contrôles administratifs et juridictionnel, outre celui exercé par le Parlement, font partie des bonnes pratiques internationales. Ils se retrouvent dans un très grand nombre d'Etats du système francophone. Le système dit « de Westminster » met en œuvre un contrôle différent de celui du contrôle juridictionnel francophone avec la présence d'une autorité autonome, l'Auditeur Général, mais qui ne fait pas fonction de juge.

Chapitre premier : Du contrôle administratif (art 86 à 96)

Section première : Des caractéristiques du contrôle administratif

Article 86

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 86 établit 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 délégué 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 financière⁷.

⁷ Une circonscription financière représente le territoire de compétence d'un comptable direct du Trésor.

La seconde modalité d'exercice du contrôle administratif cité par cet article 86 est le contrôle organique, c'est-à-dire celui exercé par un corps ou organe spécifique chargé du contrôle.

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 ou de la Comptabilité Publique dispose en son sein d'un organe chargé de la surveillance du réseau des comptables directs du Trésor.

Section 2 : Des contrôles exercés par les contrôleurs financiers

Article 87

Les contrôleurs financiers exercent des contrôles a priori et a posteriori des opérations budgétaires de l'Etat.

Ils relèvent du ministre chargé des finances et sont placés auprès des ordonnateurs.

Cet article détermine les fonctions des contrôleurs financiers : 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.

On entend ici comme contrôle a priori le contrôle exercé avant l'exécution de la dépense ; le contrôle a posteriori est celui exercé après l'exécution de la dépense. Ce dernier contrôle comporte à la fois la vérification de la régularité des dépenses déjà exécutées, la qualité et l'efficacité du contrôle interne et le contrôle de la gestion mise en œuvre par l'ordonnateur.

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.

Article 88

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.

Toute ordonnance de paiement, tout mandat de paiement ou toute délégation de crédits ne peut être présenté à la signature de l'ordonnateur qu'après avoir été soumis au visa du Contrôleur financier ou de son délégué. Les ordonnances ou mandats de paiement et les

délégations de crédits non revêtus du visa du Contrôleur financier ou de son délégué sont nuls et de nul effet.

Le Contrôleur financier ou son délégué s'assure notamment que les ordonnances et les mandats se rapportent à un engagement de dépenses déjà visé par lui. Si les titres de paiement lui paraissent entachés d'irrégularités, il doit en refuser le visa.

Cet article 88 détermine le domaine d'action du contrôle *a priori* du contrôleur financier : celui-ci contrôle les opérations budgétaires réalisées par les ordonnateurs. *A contrario*, lorsque ceux-ci effectuent des activités de nature non budgétaire, le contrôleur financier n'a pas à les contrôler.

Exemple : un ordonnateur qui réorganise l'agencement de son service n'a pas à être contrôlé par un contrôleur financier ; c'est le supérieur hiérarchique de cet ordonnateur qui exercera alors son contrôle.

L'alinéa 2 de cet article 88 précise, dans le cadre des contrôles *a priori*, les actes des ordonnateurs sur lesquels les contrôleurs vont intervenir : il s'agit de actes d'engagement des dépenses, ceux par lesquels l'Etat ou l'organisme public va se trouver engagé juridiquement, où leur responsabilité pourra être mise en jeu. Cet alinéa vise particulièrement certains actes juridiques dont les conséquences sont importantes pour les finances publiques : principalement les marchés publics ou contrats qui engagent dans la plupart des Etats plus de 50 % des dépenses. Cet alinéa cible aussi les mesures et décisions des ordonnateurs, qui sont soumises au visa préalable du contrôleur financier car ils engagent les finances de l'Etat.

Il convient de souligner le caractère préalable du visa du contrôleur financier, qui sera précisé à l'alinéa 4 de ce même article. Le visa préalable est une autorisation accordée avant que la décision ne puisse être rendue définitive.

L'alinéa 3 de cet article détermine la nature des contrôles que doivent exercer les contrôleurs financiers. Ces contrôles sont au nombre de cinq :

- L'imputation de la dépense : il s'agit du rattachement de cette dépense à une ligne de crédit déterminée ; le contrôleur financier examine d'abord l'existence de cette ligne de crédit, puis il évalue si le rattachement de la dépense à cette ligne de crédit se justifie.

Exemple : un ordonnateur impute une dépense d'entretien d'un bâtiment loué par l'administration sur la ligne de crédit qui permet de payer les loyers mensuels de ce bâtiment ; le contrôleur financier devra rejeter cette dépense au motif de sa mauvaise imputation budgétaire. La ligne budgétaire correcte d'imputation de cette dépense sera « Entretien des bâtiments », si elle existe dans le budget.

- La disponibilité des crédits : il s'agit de contrôler si le montant des crédits restant utilisables sur la ligne de crédit identifiée est suffisant pour couvrir la dépense que l'ordonnateur se propose d'engager. Pour connaître le montant disponible de crédits, le contrôleur financier se réfère à la comptabilité des engagements qu'il doit tenir, en application de l'article 89 suivant de la Directive 07/2009. Il est donc primordial que cette comptabilité soit exacte et à jour.
- Le respect des lois et règlements en vigueur : le contrôleur financier doit examiner si la dépense est conforme à la législation et à la réglementation en vigueur dans le pays ; tout manquement à la loi et aux règlements doit entraîner un rejet motivé de la demande d'engagement. L'exercice du contrôle nécessite de la part des contrôleurs financiers de solides connaissances en matière juridique.

Exemple : un ordonnateur présente au visa du contrôleur financier une dépense de paiement d'une avance à un propriétaire de terrain que l'administration désire acquérir. Le contrôleur financier devra contrôler le droit de propriété de cette personne sur le terrain recherché par l'administration. Si ce droit n'est pas établi, le contrôleur financier rejettera la demande d'engagement de cette dépense en la motivant.

- La conformité avec l'autorisation parlementaire : il s'agit pour le contrôleur financier de vérifier que la dépense proposée à l'engagement soit en ligne avec les intentions du législateur ; ces intentions peuvent avoir été formulées dans une loi spécifique ou, plus simplement, par l'ouverture d'une ou plusieurs lignes de crédits dans le budget de l'Etat, lignes destinées à mettre en œuvre une action particulière.

Exemple : le budget a ouvert de nouvelles lignes de crédit destinées à développer un programme de protection d'une région contre une maladie qui s'y répand et réduit les activités agricoles. Les lignes de crédits ouvertes en faveur de ce programme manifeste l'intention du Parlement de mettre en œuvre les dépenses qui vont permettre de lutter contre cette maladie. Lorsque l'ordonnateur présentera une proposition d'engagement de dépenses de carburants sur la ligne de crédits prévue à cet effet dans le cadre de ce programme, le contrôleur financier estimera alors que cette dépense est conforme à l'autorisation parlementaire.

- Les conséquences des dépenses sur les finances publiques : ce contrôle consiste à déterminer l'incidence à terme de la proposition de dépense présentée par les ordonnateurs ; il s'agit du contrôle le plus délicat et incertain. En pratique, le rôle du contrôleur financier est de déterminer la ou les conséquences pour l'Etat de la décision d'engagement de dépense qui lui est proposé au visa.

Exemple : un ordonnateur propose l'acquisition d'un véhicule tous terrains destiné au service de liaison d'une administration centrale ne disposant pas de services déconcentrés. Le contrôleur financier est en droit de rejeter la proposition d'engagement de cette dépense au motif de son inadaptation au besoin du service ; en effet, les frais d'acquisition, de fonctionnement et d'entretien de ce véhicule peuvent être considérés plus élevés pour les futurs budgets de l'Etat que l'acquisition d'un véhicule mieux adapté.

L'alinéa 4 de cet article 88 détermine l'ordre des signatures autorisant l'ordonnancement des dépenses de l'Etat ou les délégations de crédits, sans qu'il soit ici question de hiérarchie. Le visa du Contrôleur financier doit intervenir avant celle de l'ordonnateur, sous peine de nullité de ces ordonnancements ou délégations de crédits. Cette règle est impérative.

Le visa consiste en la formule apposée sur un acte (le bon d'engagement, la décision de recrutement, le marché, etc.) par les contrôleurs financiers pour le valider. Cette notion a été examinée dans les commentaires de l'article 18 ci-dessus à l'occasion de la définition du rôle des comptables publics.

La délégation de crédits est l'acte par lequel un ordonnateur responsable de la gestion de crédits budgétaires transmet tout ou partie de ces crédits à un autre ordonnateur en lui transmettant le pouvoir d'engager et d'ordonnancer des dépenses sur ces crédits.

Le dernier alinéa de cet article 88 précise une modalité importante du contrôle exercé par le contrôleur financier au niveau de l'ordonnancement des dépenses : ce contrôleur doit obligatoirement vérifier qu'il a bien accordé son visa sur l'engagement des dépenses mises en paiement. Sans ce visa préalable, mentionné à l'alinéa 2 de l'article 88 ci-dessus, l'ordonnancement ne peut être réalisé.

Toutes ces dispositions de l'article 88 sont en ligne avec les pratiques des pays disposant d'un contrôleur financier, c'est-à-dire les pays mettant en œuvre le système francophone des finances publiques. En effet, les notions de visa préalable de l'acte d'engagement et de contrôle de l'ordonnancement des dépenses sont partagées dans la plus grande partie des Etats pratiquant ce système. Il n'en va pas de même dans les Etats mettant en œuvre le

système dit « de Westminster » dans lesquels les contrôles par un organe externe sont situés après les dépenses ; cette situation ne signifie pas que le contrôle interne avant les dépenses n'existe pas dans ce système : il est en fait exercé par les services de l'ordonnateur et sous sa responsabilité.

Article 89

Le Contrôleur financier ou son délégué tient la comptabilité des dépenses engagées afin de suivre la consommation des crédits et de 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. Il fixe aussi les objectifs de cette comptabilité : le suivi de la consommation des crédits et la détermination de leur disponibilité.

Comme il a été mentionné dans les commentaires de l'article 88, 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 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, comme dans une comptabilité en partie double. 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 en 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 et dégage le solde disponible sur la ligne de crédit en la soustrayant du solde précédent, et ainsi de suite jusqu'à épuisement du crédit. Le contrôleur ne peut accorder de visa sur 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 90

Les contrôleurs financiers évaluent a posteriori les résultats et les performances des programmes, au regard des objectifs fixés, des moyens utilisés et de l'organisation des services des ordonnateurs.

Cet article institue une nouvelle mission aux contrôleurs financiers : un contrôle *a posteriori* sous la responsabilité des contrôleurs financiers. Il s'agit du contrôle des résultats et des performances des programmes, tels qu'ils ont été créés par la Directive 06/2009 portant lois des finances.

Cette fonction de contrôle *a posteriori* dévolue au contrôleur financier entraîne une nouvelle approche de la fonction du contrôle financier et de nouvelles compétences, celles liées à l'analyse des résultats et des indicateurs de performance qui font partie de la nouvelle conception des budgets mise en œuvre par la Directive précitée. Toutes ces notions de résultats, de performances, de programmes et d'objectifs sont examinées dans le Guide didactique de cette Directive.

Il convient d'observer que cet article 90 présente une divergence de rédaction avec l'article 69 de la Directive 06/2009 portant lois de finances⁸. Il est rappelé que le Règlement Général sur la Comptabilité Publique étant de nature réglementaire, les dispositions de cette Directive 06/2009 s'imposent sur celles de la Directive 07/2009, objet du présent guide.

Article 91

Par exception aux dispositions de l'article 87 de la présente Directive et conformément à l'article 13 de la Directive portant loi de finances, le contrôleur financier adapte dans les conditions définies par la réglementation nationale 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.

Cet article 91 édicte l'adaptation des modalités d'exercice du contrôleur financier, qui doivent respecter la réglementation nationale, aux objectifs de qualité et d'efficacité de son contrôle interne *a priori*, comme du contrôle *a posteriori* qu'il exerce sur la gestion de l'ordonnateur.

Ainsi, dans le respect de la réglementation, le contrôleur financier dispose d'une liberté d'agir comme il convient pour que son activité de contrôle soit la plus efficace et de la meilleure qualité qui soit. Cette liberté doit lui permettre d'opérer avec perspicacité et souplesse, en évitant tout contrôle excessif et superfétatoire faisant obstacle à l'accomplissement des missions de l'Etat. En effet, la responsabilité des contrôleurs financiers est grande dans le déroulement de la chaîne des dépenses ; une activité de contrôle exercée avec un zèle excessif peut allonger le processus de mise en œuvre des dépenses. Les dispositions de cet article 91 lui permettent d'adapter l'exercice de son contrôle pour qu'il parvienne à une meilleure efficacité, 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 (tel que prévu par l'article 13 de la Directive relative aux lois de finances) et de l'évaluation des risques.

Section 3 : De la responsabilité du contrôleur financier

Article 92

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.

⁸ L'article 69 de la Directive 06/2009 portant lois de finances est rédigé comme suit : « Les contrôleurs financiers relèvent du ministre chargé des finances et sont nommés par celui-ci ou à son initiative auprès des ordonnateurs. Ils sont chargés des contrôles *a priori* des opérations budgétaires. Ils peuvent donner des avis sur la qualité de la gestion des ordonnateurs et sur la performance des programmes ».

De même, lorsque le contrôleur financier délivre une autorisation écrite permettant de passer outre le refus de visa de son délégué auprès d'un ministère, d'une institution ou d'une autre administration publique centrale ou déconcentrée, la responsabilité du contrôleur financier se substitue à celle de son délégué.

Cet article unique qui institue une responsabilité liée à l'exercice de la fonction de contrôleur financier, est novateur. Désormais, comme l'ordonnateur (article 14 ci-dessus de la Directive 07/2009) et le comptable public (articles 29 à 32 de cette même Directive), le contrôleur est personnellement responsable de son activité de contrôle.

Comme pour l'ordonnateur, cet article 92 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.

L'alinéa 2 de cet article 92 précise le cas où le contrôleur financier peut être conduit à refuser son visa ; il renvoie notamment aux dispositions du 3^{ème} alinéa de l'article 88 ci-dessus qui énumère les cinq contrôles que doit réaliser le contrôleur financier avant d'accorder 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 ou d'ordonnancement 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.

L'alinéa 3 de cet article prévoit cette même substitution de responsabilité entre un contrôleur financier et son délégué si celui-ci est en désaccord persistant avec un ordonnateur.

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 ou l'ordonnancement d'une dépense, lorsqu'aucune solution n'apparaît pour le dénouement d'un dossier, quand leur divergence est durable. Le ministre apparaît 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 dans le processus d'approbation. Le contrôleur financier s'y oppose au motif que ce service n'a pas encore été réglementairement 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.

Section 4 : Des autres organes de contrôle administratif

Article 93

L'Exécutif peut créer des organes de contrôle a posteriori. Ces structures de contrôle interne à l'administration exercent leurs activités sur toutes les opérations liées à l'exécution du budget de l'Etat ainsi que sur celles de tout organisme de droit public ou privé bénéficiant de ressources publiques. Elles interviennent sur pièces et/ou sur place, sur les actes des ordonnateurs et sur ceux des comptables. Ils peuvent à tout moment effectuer des contrôles pendant l'exécution desdites opérations.

Cet article octroie au pouvoir exécutif, c'est-à-dire au Président de la République et au Gouvernement, la possibilité d'instituer des organes de contrôles sur la mise en œuvre des opérations budgétaires.

En pratique, les Etats ayant adopté le système francophone de gestion des finances publiques, ont institué sur ce fondement (i) des Inspections Générales d'Etat qui ont compétence en matière financière et sont rattachées à la Présidence de la République ou au Chef du Gouvernement, (ii) des Inspections Générales des Finances directement rattachées au ministre des finances, et (iii) des corps d'inspection interne aux administrations financières (Impôts, Douanes, Trésor).

L'article 93 ci-dessus leur octroie compétence sur toutes les opérations liées à l'exécution budgétaire, mais étend leur champ d'action à tous les organismes publics ou privés qui reçoivent des ressources publiques, que celles-ci proviennent de l'Etat ou d'une collectivité décentralisée ou d'un établissement public.

Leurs activités consistent en des contrôles que ces organes peuvent exercer sur place, c'est-à-dire dans les locaux où opère l'ordonnateur ou le comptable public contrôlé, et/ou sur pièces, c'est-à-dire au vu des documents établissant sa gestion financière. Leurs modalités de contrôle et les limites de leur vérification sont fixées par les textes nationaux qui créent ces organes de vérification et d'inspection.

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.

Article 94

Les organes et corps de contrôle exercent leurs missions d'inspection, de vérification ou d'audit, conduisent leurs investigations et élaborent leurs rapports conformément aux normes internationales en vigueur.

Cet article fixe les normes qui doivent accompagner l'exercice des contrôles internes : ces normes sont les normes internationales en vigueur. L'exigence de qualité de ces contrôles

est donc la plus élevée. Cette qualité est demandée pour l'ensemble de l'opération de contrôle : les modalités de la mission de contrôle, la méthode utilisée pour procéder aux recherches de renseignements, et la forme et le contenu des rapports de contrôle.

Les normes internationales pertinentes s'agissant d'organes de contrôle administratif sont celles édictées par l'Institut de l'Audit Interne (IIA). Ces normes reposent sur le système de contrôle interne IFAC, qui leur sert de fondement.

Elles s'inspirent des normes édictées par INTOSAI, l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle en matière de Finances Publiques.

Article 95

Les rapports produits à la suite des contrôles, vérifications et audits effectués par les organes et corps de contrôle administratifs, sont mis à la disposition du public, dans les conditions déterminées par les réglementations nationales. Chaque rapport de contrôle, d'inspection et d'audit fait l'objet d'une réponse écrite de la part du service audité, qui précise comment les recommandations dudit rapport seront appliquées. Dans tous les cas les droits des différentes parties doivent être garantis.

Cet article établit la destination des rapports des organes de contrôle internes à l'administration : le public. Il s'ensuit qu'ils doivent faire l'objet d'une grande diffusion. Celle-ci est déterminée par les réglementations de chaque pays membres de l'Union.

Exemple : un Etat peut décider que seul un résumé exécutif du rapport, et non l'ensemble du rapport, sera mis à la disposition du public.

Cet article fixe aussi les conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre le contrôleur et l'organe contrôlé avant la publication du rapport. Il doit en effet y avoir un échange de correspondances entre le contrôleur et cet organe afin de lui permettre de répondre aux éléments du rapport qui lui paraissent mériter une correction. Ce texte mentionne que les droits de chacun doivent être respectés.

Ceci correspond à une pratique internationale maintenant établie. Avant la publication du rapport, un dialogue formel doit en effet s'instaurer entre le contrôleur et l'organe contrôlé pour lui permettre d'avancer ses arguments sur les problèmes soulevés par le rapport. Si le contrôleur reçoit favorablement les arguments avancés par l'organe contrôlé, le rapport est alors modifié en conséquence. Si par contre le contrôleur les reçoit défavorablement, il est alors de bonne pratique que la correspondance de cet organe présentant ses arguments non pris en compte fasse l'objet d'une publication en annexe au rapport de contrôle.

Article 96

Les modalités de coordination des activités des différents organes de contrôle administratif sont prévues par les réglementations nationales.

Cet article renvoie l'organisation de la coordination des activités entre les divers organes de contrôle aux réglementations nationale, afin qu'il soit tenu compte des spécificités de ces activités dans chaque pays membre.

Cette coordination, souvent rendue difficile en raison de la différence des positions institutionnelles des différents organes de contrôle, est indispensable pour notamment éviter qu'un organisme ne soit l'objet permanent de contrôle, ou que des contrôles concomitants de différents organes de contrôle n'interviennent sur un même organisme.

Exemple : les programmes d'une Inspection Générale d'Etat et d'une Inspection Générale des Finances pour une année font apparaître que ces deux corps de contrôle vont opérer une vérification dans une même Organisation Non Gouvernementale (ONG) ayant reçu une subvention de l'Etat, ou une même entreprise publique ayant perçu une subvention d'équilibre du budget de l'Etat. Une coordination entre les responsables de chaque Inspections permettra de n'organiser qu'un seul contrôle dont les résultats pourraient être partagés. La réalisation de deux inspections du pouvoir exécutif dans une ONG ou dans une entreprise au cours d'une seule année engendre pour chacune des difficultés souvent néfastes à leur gestion.

Chapitre 2 : Du contrôle juridictionnel (art 97)

Article 97

La Cour des comptes juge les comptes des comptables publics et se prononce sur la qualité de la gestion des ordonnateurs, notamment la bonne exécution de leurs programmes.

Les comptables principaux de l'Etat établissent un compte de gestion, sur chiffres et sur pièces, par budget et par exercice budgétaire définitivement clôturé. Ce compte est transmis à la Cour des comptes au plus tard le 30 juin de l'exercice suivant celui au titre duquel il est établi.

Cet article 97 de cette Directive 07/2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique est le seul article consacré à la Cour des Comptes dans cette Directive. Cette situation provient du fait que ce Règlement relève de l'organisation du pouvoir exécutif qui agit par décret ou arrêté. Or la Cour des Comptes est un organe du pouvoir judiciaire ; les textes qui le régissent relèvent pour l'essentiel de la Constitution ou de lois spécifiques.

Cette situation est semblable à celle de la Directive 06/2009 portant lois de finances qui comprend aussi un article relatif à la Cour des Comptes (l'article 75).

Cet article 97, comme l'article 75 cité ci-dessus, établit le contrôle juridictionnel de la Cour des Comptes sur les comptes des comptables publics à l'issue duquel un jugement est prononcé. Ce jugement donne lieu à un arrêt de quitus si la Cour estime que les comptes du comptable sont conformes aux lois et règlements, ou un arrêt de débet si elle estime qu'ils ne sont pas conformes et établissent que la gestion de ce comptable a porté un préjudice pécuniaire à l'Etat ; ce dernier jugement met en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable et mentionne le cas échéant le montant mis à sa charge, qu'il devra acquitter sur ses deniers personnels.

Pour ce qui concerne les ordonnateurs, la Cour des Comptes prononce un jugement sur leur gestion et fait connaître son évaluation sur la qualité de gestion des programmes.

Le second alinéa de cet article 97 édicte la forme et le contenu des documents que doivent adresser chaque année, après la clôture de chaque exercice, les comptables à la Cour des Comptes ; il s'agit du compte de gestion sur chiffres et sur pièces. Celui-ci est constitué de la

balance générale des comptes du poste comptable et de tous les documents justificatifs de toutes les opérations réalisées sur chaque compte.

Le compte de gestion doit être envoyé à la Cour des Comptes au plus tard le 30 juin suivant la fin de chaque exercice budgétaire.

Exemple : pour l'exercice budgétaire s'achevant le 31 décembre 2011, les comptables publics devront envoyer leur compte de gestion à la Cour des Comptes au plus tard le 30 juin 2012.

TITRE VI : DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES

Article 98

Les dispositions de la présente Directive devront être transposées par les Etats membres dans leurs législations nationales au plus tard le 31 décembre 2011.

Cet article fixe la date limite de transposition de cette Directive 07/2009 dans les législations nationales au 31 décembre 2011, c'est-à-dire deux ans et demi après l'adoption de cette Directive.

Ce délai contraint indique que les Etats membres de l'Union devront, chacun pour ce qui le concerne, adopter et mettre en œuvre un agenda précis visant à traduire dans leur propre législation les dispositions comprises dans cette Directive.

Quelques exceptions peuvent être introduites à cette règle, mentionnées à l'article 99 ci-après.

Article 99

Les dispositions de la présente Directive sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2012.

Toutefois, les Etats membres ont jusqu'au 1^{er} janvier 2017 pour procéder à l'application intégrale des dispositions portant sur :

- les avis sur la qualité des procédures comptables et des comptes publics prévus à l'article 97 de la présente Directive ;*
- la compétence des Cours des comptes en matière de sanction des fautes de gestion prévus à l'article 14 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 aux articles 76 à 80 de la présente Directive ;*
- la déconcentration de la fonction d'ordonnateur principal prévue aux articles 8 et suivants de la présente Directive.*

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.

Lorsqu'un Etat membre utilise les délais d'application prévus aux alinéas ci-dessus, les règles de la Directive n° 06/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique et ses textes modificatifs restent applicables.

Cet article 99 établit le principe de la mise en œuvre de cette Directive au 1^{er} janvier 2012, c'est-à-dire le premier jour de l'année suivant la date-limite de sa transposition dans les législations nationales.

Cette règle d'applicabilité au 1^{er} janvier 2012 est générale, mais elle peut souffrir des quatre exceptions suivantes, précisément désignées dans cet article 99, pour lesquelles l'application pourra être reportée jusqu'au 1^{er} janvier 2017, ce qui représente un délai de cinq ans supplémentaire. Ces exceptions sont les suivantes :

- Le contrôle juridictionnel de la Cour des Comptes sur les comptables publics, prévu à l'alinéa 1^{er} de l'article 97 ;
- L'application de sanction pour faute de gestion des ordonnateurs par la Cour des Comptes, prévue à l'alinéa 1^{er} *in fine* de l'article 14 ;
- L'application intégrale des règles et procédures comptables décrites aux articles 76 à 80 qui traite de la tenue de la comptabilité générale de l'Etat ; ces dispositions comprennent notamment la mise en place d'une comptabilité basée sur le principe de la constatation des droits et obligations ;
- La déconcentration de la fonction d'ordonnateur principal, prévue aux articles 8 et suivants de la Directive 07/2009.

L'alinéa 3 de cet article 99 ouvre la possibilité aux Etats de reporter de deux ans supplémentaires, c'est-à-dire au 1^{er} janvier 2019, la mesure citée au 3^{ème} tiret ci-dessus, concernant l'application intégrale des règles et procédures comptables des articles 76 à 80.

Ce report exceptionnel permettra aux Etats qui ont le plus besoin de renforcer leurs capacités en matière comptable de mieux se préparer à ces nouvelles règles et procédures, notamment à l'application d'une comptabilité basée sur les droits constatés qui requiert un système comptable complet et solide.

Enfin, le dernier alinéa de cet article 99 précise que lorsque les quatre exceptions citées ci-dessus sont mises en œuvre, c'est-à-dire quand des délais au-delà du 1^{er} janvier 2012 sont utilisés pour mettre en œuvre cette Directive, alors, la précédente Directive 06/1997 du 16 décembre 1997 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique continue à s'appliquer.

Exemple : un Etat a transposé dans sa législation la Directive 07/2009 avant le 31 décembre 2011, mais a exprimé son intention de mettre en application la comptabilité basée sur le principe de la constatation des droits et obligations qu'à partir du 1^{er} janvier 2015, les règles de la Directive 06/1997 continuent de s'appliquer jusqu'au 31 décembre 2014.

Article 100

Sous réserve de la disposition spécifique prévue au dernier alinéa de l'article 99 ci-dessus, la présente Directive abroge et remplace toutes les dispositions antérieures contraires notamment la Directive n° 06/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique et ses textes modificatifs.

Cet article abroge la Directive 06/1997 qui est remplacée par cette Directive 07/2009, sauf dans le cas particulier énoncé au dernier alinéa de l'article 99 ci-dessus.

Article 101

La présente Directive qui entre en vigueur à compter de sa date de signature, sera publiée au Bulletin Officiel de l'Union.

Ce dernier article de la Directive 07/2009 fixe sa date d'entrée en vigueur au 26 juin 2009, et prévoit sa publication qui permet de porter cette Directive à la connaissance des Etats et de tous les citoyens de l'Union.

ANNEXE 1 : LA RESPONSABILISATION des ACTEURS DANS LA GESTION DES FINANCES PUBLICS

Les Directives n°06/2009/CM/UEMOA relative aux lois de finances et n°07/2009/CM/UEMOA portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique au sein de l'UEMOA édictent de nouvelles règles de responsabilisation des gestionnaires financiers de l'Etat. Ces règles (i) permettent de déconcentrer l'ordonnancement des dépenses budgétaires sur l'ensemble du territoire national, assouplissent la gestion de ces dépenses grâce à l'introduction de (ii) la fongibilité des crédits budgétaires, de (iii) la régulation budgétaire et (iv) de nouvelles règles relatives aux mouvements de crédits ; enfin, ces règles (v) mettent en place un nouveau régime de sanctions pour faute de gestion. Ces cinq réformes essentielles, qui accroissent les responsabilités des principaux intervenants dans la gestion des finances publiques (ordonnateurs, comptables publics et contrôleurs financiers), seront examinées successivement dans la présente annexe.

I. La déconcentration de l'ordonnancement

Cette réforme structurelle est introduite par l'article 68 de la Directive 06/2009/CM/UEMOA et l'article 8 de la Directive 07/2009/CM/UEMOA. L'article 9 de la Directive 07/2009/CM/UEMOA définit les modalités de la période transitoire.

L'article 68 de la Directive 06/2009 dispose que *« les ministres et les présidents des institutions constitutionnelles sont ordonnateurs principaux des crédits, des programmes et des budgets annexes de leur ministère ou de leur institution »*.

Quant à l'article 8 de la Directive 07/2009, il précise :

« Pendant une période maximum de cinq (5) ans à compter de la date de transposition de la présente Directive, les Etats membres peuvent continuer à conférer au ministre chargé des finances la qualité d'ordonnateur principal unique du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor.

« Durant cette période, le ministre chargé des finances peut déléguer son pouvoir d'engagement et d'ordonnancement à un ou plusieurs ministres ainsi qu'aux présidents des institutions constitutionnelles pour leurs budgets respectifs ».

Alors que, jusqu'à présent, seul le ministre des finances avait la compétence d'ordonnateur principal des dépenses du budget de l'État⁹, désormais chaque ministre sectoriel et chaque président d'institution constitutionnelle, comme le Président de l'Assemblée nationale ou le Président de la Cour Suprême, seront ordonnateurs principaux des crédits des programmes ou de la dotation de son département ministériel ou de son institution. L'ordonnateur principal pourra, à son tour, déléguer sa signature à des collaborateurs chargés de l'exécution de certaines dépenses centrales, ainsi que ses compétences à des ordonnateurs secondaires, y compris aux responsables de programme.

⁹ Article 8, alinéa 1, Directive n°06/97/CM/UEMOA portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique : *« Le ministre chargé des finances est ordonnateur principal unique des recettes et des dépenses du budget de l'Etat, des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor »*.

Dans le cadre des nouvelles modalités de gestion introduites par cette réforme, l'ordonnateur pourra mettre en œuvre notamment la fongibilité des crédits sur les programmes de son département ou de son institution.

La déconcentration de l'ordonnancement implique que le dispositif de suivi de la dépense soit amélioré, et les systèmes de contrôle renforcés par :

- la mise en place à terme d'un système d'information intégré fiable et capable de suivre avec précision l'ensemble des dépenses ;
- la création et le développement d'un réseau des contrôleurs financiers, mieux formés à leur nouveau rôle, auprès des ministres sectoriels et des présidents d'institutions.

Compte tenu de l'impérieuse nécessité de renforcer au préalable le dispositif de suivi des dépenses budgétaires et les systèmes de contrôle, une période de transition de cinq ans a été prévue par l'article 9 précité de la Directive 07/2009.

La mise en œuvre de la déconcentration de l'ordonnancement devra être effective dans les Etats membres de l'UEMOA au plus tard le 1er janvier 2017. Au cours de cette phase de transition, le ministre des finances pourra rester ordonnateur principal des dépenses de l'Etat et déléguer ses compétences dans le domaine de l'ordonnancement de la dépense aux ministres sectoriels.

II. La fongibilité des crédits

a) Présentation générale de la règle de fongibilité

La directive 06/2009 établit le programme budgétaire comme l'unité de spécialisation des crédits, et son article 15 précise que « *les crédits répartis par programmes ou en dotations [...] constituent des plafonds de dépenses qui s'imposent dans l'exécution de la loi de finances aux ordonnateurs de crédits ainsi qu'aux comptables* ».

Les crédits du programme ou de la dotation sont ainsi la limite supérieure au-delà de laquelle aucune dépense ne peut plus être engagée. Cependant, à l'intérieur d'un même programme les crédits sont redéployables sur décision de l'ordonnateur.

Ces crédits sont **fongibles**, c'est-à-dire que leur affectation dans un programme n'est pas prédéterminée de manière rigide mais simplement prévisionnelle. La fongibilité laisse donc la faculté de définir l'objet et la nature des dépenses dans le cadre du programme pour en optimiser la mise en œuvre.

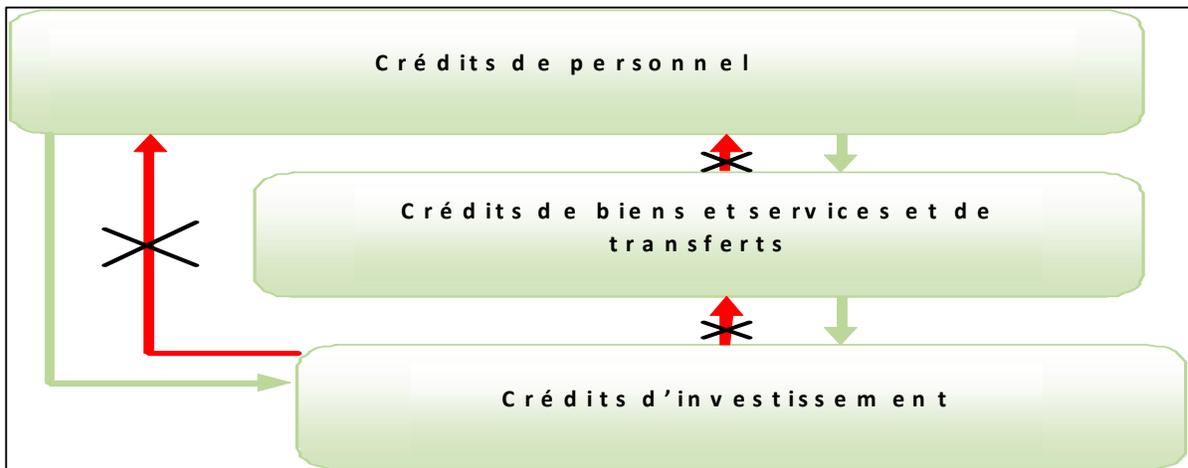
La fongibilité des crédits au sein d'un programme est le corollaire des nouvelles responsabilités des gestionnaires dans le cadre de la gestion axée sur les résultats. En effet, afin de favoriser la réalisation des objectifs qui leurs sont assignés sur leurs programmes il était nécessaire de permettre une gestion plus souple des crédits que par le passé : l'exercice de la fongibilité contribue donc à mettre en valeur les choix stratégiques des gestionnaires. Ces choix seront analysés en fin de gestion au moment du dépôt de la loi de règlement et du rapport annuel de performance.

Néanmoins, cette liberté laissée à l'ordonnateur pour redéployer les crédits à l'intérieur de cette enveloppe globale est limitée par les quatre règles suivantes :

1. Les crédits de personnels **peuvent** abonder les crédits de biens et services, de transfert et d'investissement ;

2. Les crédits de biens et services ainsi que les crédits de transfert **peuvent** abonder les crédits d'investissement ;
3. Les crédits de biens et services, ainsi que les crédits de transfert **ne peuvent pas** abonder les crédits de personnel ;
4. Les crédits d'investissement **ne peuvent pas** abonder les autres catégories de dépenses au sein du programme.

Exercice de la fongibilité



Ainsi, dans un programme, les crédits prévisionnels destinés aux dépenses de personnel ne peuvent être majorés par d'autres crédits, mais peuvent en sens inverse abonder d'autres titres : la fongibilité des dépenses de personnel ainsi que celles des dépenses de fonctionnement sont donc asymétriques. Les dépenses de personnel et, dans une moindre mesure, les dépenses de fonctionnement (biens et services, et transferts), deviennent les variables d'ajustement pour le pilotage de l'exécution du programme au profit des dépenses d'investissement. Les crédits destinés aux dépenses d'investissement, conformément à l'article 15 précité, ne peuvent pas être diminués au profit des autres postes de dépenses. Cette fongibilité est donc limitée ou asymétrique.

Il est à noter que la fongibilité asymétrique s'exerce entre catégories de dépenses au sein d'un même programme. Rien ne s'oppose cependant à ce que des redéploiements interviennent au sein même des catégories de dépense : redéploiement au sein des dépenses de personnel ou d'investissement d'un programme.

b) Les contraintes techniques et les limites de la fongibilité

Dans la pratique, au-delà des contraintes relatives aux catégories de dépenses (cf. supra), la mise en œuvre de la fongibilité doit tenir compte de deux éléments qui sont de nature à restreindre l'utilisation de cette innovation.

Tout d'abord, l'introduction des autorisations d'engagement (article 17) et le fait que seuls certains crédits (dépenses en capital) bénéficient d'autorisations d'engagement ont des implications sur l'exercice de la fongibilité asymétrique. Cette approche limite en effet

l'exercice de la fongibilité asymétrique : l'exercice de la fongibilité d'une dépense de personnel au profit d'une dépense d'investissement ne pourra, de fait, porter que sur les crédits de paiement (les dépenses de personnel ne sont, par exemple, pas assorties d'autorisations d'engagement).

Pour que les crédits de paiement ainsi transférés en investissement soient utilisables (règle de l'engagement préalable) ceci implique :

- qu'il existe en investissement des autorisations d'engagement disponibles sur le projet d'investissement mais pour lesquelles il est identifié un déficit de crédits de paiement (ex. le montant de la tranche annuelle à verser à l'entreprise est majorée en cours d'année et le ministère utilise alors la fongibilité asymétrique pour faire face à ce décalage ponctuel qui ne change pas l'équilibre général du projet d'investissement) ;
- qu'il existe un besoin de crédits de paiement pour une opération d'investissement déjà engagée (ex. le projet d'investissement a été engagé l'année précédente mais la loi de finances n'a pas accordé de crédits de paiement pour la tranche annuelle ou pour un montant insuffisant).

Dans les Etats membres de l'UEMOA, de nombreux projets d'investissement sont financés sur ressources externes. Ce type de financement ne passe pas par le circuit national de la dépense publique et répond à des logiques différentes de celle de l'administration du pays. Au sein des dépenses d'investissement d'un programme, l'ordonnateur ne pourra donc pas redéployer ce type de crédits sans l'accord préalable du partenaire technique concerné.

c) Information et modalités pratiques

La mise en œuvre de la fongibilité est du ressort du ministre sectoriel concerné. En sa qualité d'ordonnateur principal des crédits de son ministère il peut, par simple arrêté, modifier la répartition des crédits de son programme sous réserve des limites mentionnées ci-dessus. Le ministre des finances est simplement informé du mouvement et n'a pas la possibilité de s'y opposer.

Néanmoins, il est de bonne politique de mettre en place certains contrôles : l'exercice de la fongibilité ne doit pas remettre en cause le fonctionnement des services, ni soustraire l'administration à ses obligations. Les mouvements de crédits qu'elle implique doivent être réalisés à partir de marges de manœuvre que la gestion aura permis de dégager ou des choix stratégiques de l'ordonnateur/gestionnaire (ex. report d'un recrutement).

Par ailleurs, la fongibilité ne doit pas mettre en péril le paiement des dépenses obligatoires, particulièrement sur le personnel (ex. exercice de la fongibilité sur une trop grande partie de la masse salariale prévue empêchant le paiement de la totalité des salaires des agents en place). Il appartient à chaque Etat de préciser, notamment à travers la mise en place de chartes de gestion (cf. annexe relative à la performance dans le Guide de la Directive portant loi de finances), les modalités pratiques de l'exercice de la fongibilité et les garde-fous mis en place.

Egalement, il semble nécessaire d'informer les parlementaires des mouvements réalisés par le biais de la fongibilité : le rapport sur l'exécution de la loi de finances semble indiqué pour cette communication. De la même manière, l'annexe à la loi de règlement qui présente le bilan des crédits ouverts par programme, dotation, budget annexe et comptes spéciaux, pourrait présenter le bilan des mouvements.

III. La régulation budgétaire et les nouvelles compétences du ministre des finances dans la préservation de l'équilibre des finances publiques

L'article 67 de la Directive 06/2009 relative aux lois de finances dispose que « *le ministre chargé des finances [...] dispose d'un pouvoir de régulation budgétaire* ». Ce pouvoir de régulation est destiné à préserver l'équilibre budgétaire et financier défini par la loi de finances et lui permet :

- « *d'annuler un crédit devenu sans objet* » ;
- « *d'annuler un crédit pour prévenir une détérioration des équilibres budgétaires et financiers de la loi de finances* » ;
- « *subordonner l'utilisation des crédits par les ordonnateurs aux disponibilités de trésorerie de l'État* ».

La régulation est un instrument de maîtrise du rythme de l'exécution des dépenses à disposition du ministre des finances pour prévenir une détérioration des équilibres financiers. En effet, si l'exécution de la loi de finances dans les conditions votées par le Parlement est du devoir de l'administration, cet objectif reste subordonné au respect des équilibres financiers : l'exécution budgétaire ne doit pas engendrer de déficit insoutenable et préjuger des exercices futurs. Afin de prévenir cela, il apparaît nécessaire de laisser la possibilité au gouvernement d'adapter la mise en œuvre de la loi de finances aux contraintes macro-économiques qui apparaissent en cours d'exercice.

La régulation permet ainsi :

- d'annuler des crédits budgétaires ;
- de rendre des crédits budgétaires indisponibles : ces crédits ne peuvent pas faire l'objet d'engagement de la part des ministères, ni être ordonnancés. Ils sont soit « libérés » dans le cas d'une amélioration ultérieure de la conjoncture, soit annulés en fin d'exercice.

La Directive laisse une grande marge de manœuvre au ministre des finances puisque la seule obligation dans l'exercice du pouvoir de régulation réside dans l'information préalable du ministre en charge du secteur concerné par la régulation. Concrètement, ce pouvoir de régulation du Ministre des finances s'exerce à travers les contrôleurs financiers placés auprès des ministres sectoriels. Ceux-ci sont, notamment, chargés de suivre les montants de crédits disponibles du secteur dont ils ont la charge et d'effectuer les opérations de mise en réserve des crédits le cas échéant.

La nouvelle Directive confère également un pouvoir de contre-expertise des projets de loi ou de décret sectoriels au ministère des finances. Ainsi, alors que l'ancien texte de la Directive relative aux lois de finances¹⁰ prévoyait un dispositif d'évaluation des projets législatifs (projets de lois et projets de décrets) sans désigner d'autorité particulière, l'article 4 de la

¹⁰ Article 2, Directive n° 05/97/CM/UEMOA relative aux lois de finances.

Directive 06/2009 reprend la procédure en chargeant le ministre chargé de finances de ce rôle :

« Lorsque des dispositions d'ordre législatif ou réglementaire doivent entraîner des charges nouvelles ou des pertes de ressources, aucun projet de loi ne peut être définitivement voté, aucun décret ne peut être signé tant que ces charges ou pertes de ressources n'ont pas été prévues, évaluées et soumises à l'avis conforme du ministre chargé des finances ».

Les dispositions de cet article systématisent ce travail d'expertise financière à la fois par les ministères sectoriels mais également par le ministère des finances : le ministère des finances doit formuler un avis conforme sans lequel le texte de loi ou le décret ne saurait être adopté et promulgué.

Quasiment tous les textes juridiques de l'Etat ont une incidence financière directe ou indirecte. Cela suppose, également, d'une part que les services du ministère des finances s'organisent de façon à absorber cette charge nouvelle de travail et soient capables de développer des compétences techniques sectorielles de façon à pouvoir évaluer cette incidence des projets législatifs et réglementaires, d'autre part que les ministères sectoriels, sous le contrôle des organes de suivi ou de contrôle pré législatif, présentent systématiquement une fiche d'impact socio économique et financier en accompagnement de leurs projets législatifs.

IV. Les mouvements de crédits

a) Présentation de la procédure de transfert et de virement

Les transferts et virements de crédits modifient l'imputation d'origine de la dépense et permettent de faire exécuter une dépense soit :

- sur un autre programme que celui initialement prévue par la loi de finances mais au sein du même ministère (virement) ;
- sur un programme d'un autre ministère (transfert).

Les transferts et les virements peuvent en outre modifier la nature de la dépense du programme. Dans ce cas, la procédure prévue est plus formelle que si le transfert/virement ne change pas la catégorie de dépense (arrêté interministériel entre ministre des finances et ministres concernés) : l'adoption d'un décret est en ce cas nécessaire.

Les transferts et les virements concernent aussi bien les crédits de paiement que les autorisations d'engagement. En effet, dans le cas où le mouvement ne modifie pas la nature de la dépense (crédits d'investissement), le transfert des seuls crédits de paiement sans les autorisations d'engagement associées empêchera le service destinataire du mouvement de consommer les crédits transférés : dans la réforme, la consommation des autorisations d'engagement correspondantes est le préalable impératif à la consommation des crédits d'engagement pour les dépenses d'investissement.

b) Les limites

L'article 21 de la Directive 06/2009 instaure une limite à l'utilisation de ces procédures :

- les emplois au sens de l'article 12 ne sont pas concernés par la procédure de transfert ou de virement (cf. article 20 de la Directive 06/2009) ;
- le montant cumulé des mouvements (virements et transfert de crédits) ne peut pas excéder 10% des crédits des programmes concernés : l'assiette des 10% n'inclut que les crédits ouverts en loi de finances initiale ou loi de finances rectificative et ne comprend donc pas les crédits reportés. Cette limite doit être interprétée comme concernant aussi bien le programme d'origine des mouvements que le programme de destination : si l'un des deux programmes a déjà saturé sa limite de 10%, le mouvement ne pourra être réalisé ;
- à l'exception de la dotation concernant les dépenses accidentelles les mouvements des dotations vers les programmes sont interdits : les dotations ne sont donc pas concernées par les procédures de virement ou de transfert de crédits.

V. La sanction des fautes de gestion

Si les Directives n°06/2009 relative aux lois de finances et n°07/2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique étendent les compétences des acteurs intervenant dans la gestion des finances publiques, elles renforcent aussi notablement leur régime de sanctions, notamment pour ce qui concerne les ordonnateurs et les contrôleurs financiers.

1. **Les fautes de gestion des ordonnateurs** sont sanctionnées en application de l'article 14 de la Directive 007/2009 qui établit leur responsabilité :

« Les ordonnateurs sont personnellement responsables des contrôles qui leur incombent dans l'exercice de leurs fonctions. Ils encourent une responsabilité qui peut être disciplinaire, pénale ou civile, sans préjudice des sanctions qui peuvent leur être infligées par la Cour des comptes à raison des fautes de gestion.

Dans les conditions définies par la Directive portant lois de finances, les membres du gouvernement et les présidents des institutions constitutionnelles encourent, à raison de l'exercice de leurs attributions, les responsabilités que prévoient les constitutions des Etats membres. »

Il s'agit donc d'une responsabilité personnelle, mais celle-ci peut aussi devenir disciplinaire, pénale ou civile lorsque la justice est saisie. Cet article ne mentionne pas les conséquences éventuellement pécuniaires de la mise en jeu de cette responsabilité, mais ces conséquences peuvent exister dans le cas où, par exemple, le tribunal pénal décide d'infliger à l'ordonnateur déclaré coupable le paiement d'une indemnité ou d'une amende, voire le remboursement des sommes concernées.

La Cour des comptes peut être un acteur essentiel de la mise en cause de la responsabilité des ordonnateurs pour faute de gestion dans la mesure où elle détient les pièces du compte de gestion du comptable et où la Directive lui attribue cette compétence.

Cet article 14 renvoie aux dispositions de la Directive 06/2009 portant lois de finances qui consacrent un titre complet¹¹ à la responsabilité des acteurs de la gestion financière publique.

Ce titre comprend cinq articles concernant la responsabilité des ordonnateurs :

- L'article 76 traite de la responsabilité des membres du Gouvernement et des présidents des institutions constitutionnelles : il s'agit de leur responsabilité politique dont la mise en œuvre relève des constitutions et des lois nationales ;
- L'article 77 est de contenu quasi identique à celui de l'article 14 de la Directive 07/2009 cité *in extenso* ci-dessus : au-delà de sa nature politique, cette responsabilité peut aussi être disciplinaire, pénale ou civile ; la Cour des comptes peut aussi intervenir pour que soient mises en œuvre des sanctions en cas de fautes de gestion ;
- L'article 78 traite des personnes publiques susceptibles de gérer ou de s'immiscer dans la gestion d'une entité publique (membres de cabinets ministériels, administrateurs, etc.) : ces agents encourent la mise en jeu de leur responsabilité personnelle, disciplinaire, pénale ou civile, elles sont même soumises, comme les ordonnateurs, au contrôle de la Cour des comptes.
- L'article 80 énumère les cas susceptibles de constituer des fautes de gestion sanctionnées par la Cour des comptes ; il s'agit des fautes suivantes :
 - Le non-respect des règles d'exécution des recettes, des dépenses ou des règles de gestion des biens publics ;
 - La violation des règles fiscales ;
 - La mise en œuvre de la responsabilité hiérarchique des actes fautifs accomplis par les agents subordonnés : les ordonnateurs peuvent être sanctionnés pour les fautes commises par les agents placés sous leurs ordres ;
 - L'inexécution des décisions de justice ;
 - Les fausses certifications ;
 - enfin, l'octroi d'avantages injustifiés à autrui (en argent ou en nature).
- L'article 81 énonce une disposition générale qui renvoie aux législations nationales la mise en œuvre du régime de sanctions autres que disciplinaires relatives aux fautes de gestion énumérées à l'article 80 ci-dessus.

L'annexe consacrée aux contrôles externes traite de façon détaillée la notion de faute de gestion et les procédures qui permettent de la sanctionner.

¹¹ Le Titre IX relatif à la responsabilité en matière d'exécution des budgets publics.

2. La responsabilité des contrôleurs financiers est une novation des Directives financières de l'UEMOA.

La Directive 06/2009 portant lois de finances l'aborde en son article 79 :

« Les contrôleurs financiers sont responsables aux plans disciplinaire, pénal et civil, sans préjudice des sanctions qui peuvent leur être infligées par la Cour des comptes, du visa qu'ils apposent sur les actes portant engagement de dépenses ou les ordonnances, mandats de paiement ou délégations de crédits ».

La Directive 07/2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique traite de cette responsabilité en son article 92 :

« 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.

De même, lorsque le contrôleur financier délivre une autorisation écrite permettant de passer outre le refus de visa de son délégué auprès d'un ministère, d'une institution ou d'une autre administration publique centrale ou déconcentrée, la responsabilité du contrôleur financier se substitue à celle de son délégué. »

Sur le plan juridique, la responsabilité des contrôleurs financiers est proche de celle des ordonnateurs : elle est personnelle, et peut être disciplinaire, pénale ou civile ; elle est aussi susceptible d'être mise en œuvre par la Cour des comptes.

Mais, contrairement à celle des ordonnateurs, la responsabilité des contrôleurs financiers peut disparaître et se voir remplacer par celle du ministre chargé des finances si celui-ci autorise expressément un ordonnateur de passer outre au refus de visa d'un contrôleur financier. Cette disposition introduit une certaine souplesse dans la gestion financière publique, et permet d'engager notamment la responsabilité politique du ministre des finances. Mais cette autorisation expresse de « passer outre » du ministre chargé des finances ne peut intervenir qu'en cas de désaccord persistant ; le ministre ne peut donc l'octroyer au premier refus (ou rejet) du contrôleur financier, mais uniquement après des échanges portant sur le droit ou les faits entre l'ordonnateur concerné et le contrôleur financier, lorsque leurs arguments respectifs ayant été épuisés, la situation du dossier d'engagement, de liquidation ou d'ordonnancement de la dépense est devenue figée.

Comme pour l'ordonnateur, la responsabilité du contrôleur financier n'est pas de nature pécuniaire, mais sa mise en jeu par le tribunal pénal ou la Cour des comptes peut affecter

indirectement son patrimoine s'il lui est demandé le remboursement d'une somme d'argent, ou le versement d'une indemnité ou d'une amende.

3. La responsabilité des comptables publics reste un élément majeur de la gestion des finances publiques

Les Directives 06/2009 et 07/2009 n'apportent pas d'éléments véritablement nouveaux dans la mise en jeu de cette responsabilité, car les comptables publics responsables de la manipulation et de la conservation des fonds publics ont historiquement toujours disposé d'un régime de sanctions de niveau élevé et contraignante.

En effet, la Directive 07/2009, bien qu'elle couvre de façon élargie la responsabilité des comptables publics dans la section 3 du chapitre qui leur est consacré (article 29 à 32), ces dispositions ne sont pas novatrices : ces comptables demeurent personnellement et pécuniairement responsables de leur gestion.

Cette responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics porte sur leurs biens personnels. Elle est tempérée par l'énumération limitative de l'article 29 de la Directive 07/2009 qui indique les situations précises dans lesquelles ils engagent leur responsabilité. Ce régime est rendu contraignant par les garanties que ces comptables sont tenus d'apporter et qui sont décrites à l'article 23 précédent :

« Les comptables publics sont astreints à la prestation de serment devant les juridictions compétentes et à la constitution de garanties ... Aucun comptable ne peut entrer en fonction s'il n'a pas justifié de l'accomplissement de ces deux obligations. »

Alors que les responsabilités de l'ordonnateur et du contrôleur financier sont désormais affirmées, il convient de noter qu'à la différence, la responsabilité du comptable public reste pesante :

- Son patrimoine est directement engagé en cas de débet ;
- Il doit prêter serment avant son entrée en fonction ;
- Il est tenu d'apporter des garanties pour couvrir, en tant que de besoin, les risques inhérents à la manipulation et à la détention de deniers publics.

Mais comme l'ordonnateur et le contrôleur financier, sa responsabilité est aussi personnelle et peut être disciplinaire, pénale et civile. Enfin, le compte de gestion que le comptable public est tenu d'adresser chaque année à la Cour des comptes est examiné par cette juridiction qui rend à son sujet un arrêt de quitus lorsque la gestion est reconnue en conformité avec les lois et règlements, ou un arrêt de débet lorsqu'une faute de gestion lui est imputée.

ANNEXE 2 : EVOLUTION DES CONTROLES FINANCIERS ET COMPTABLES

La Directive 07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique au sein de l'UEMOA a apporté des modifications substantielles à l'exercice de la fonction de contrôleur financier. Mais cette Directive a aussi rendu leur rôle dans la chaîne de la dépense complémentaire de celui du comptable public. De cette nouvelle situation va naturellement découler une évolution de l'organisation des réseaux des contrôleurs financiers et des comptables publics sur les territoires nationaux. Ces trois éléments vont être successivement examinés ci-après.

I. L'évolution de la fonction de contrôleur financier

Sous le régime financier précédent régi par la Directive 06/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique, l'exercice de la fonction de contrôleur financier n'était pas décrit ; l'article 97 de cette Directive renvoyait la description de la fonction du contrôle financier, en une courte phrase¹², à la Directive concernant les lois de finances qui, par nature, n'établissait que les principes généraux du contrôle sans fournir d'orientations précises sur l'exercice de cette importante fonction. Les Etats membres de l'UEMOA ont donc peu modifié celle-ci qui est le plus souvent restée fondée sur des lois et règlements nationaux datant souvent de plusieurs dizaines d'années.

Chaque Etat a ainsi pu développer des pratiques diverses du contrôle financier, qui ont abouti souvent à rendre plus long et complexe le circuit de la dépense sans apporter d'amélioration évidente sur la qualité globale de ce contrôle et une réduction des dysfonctionnements dans l'exécution des dépenses publiques.

La Directive 07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009, qui se substitue à la Directive 06/97 précitée, apporte une modification fondamentale à cette situation. Désormais, le contrôleur financier est reconnu comme l'un des trois acteurs majeurs du circuit de la dépense, au niveau des deux autres acteurs que sont l'ordonnateur et le comptable public. La Directive 07/2009 développe les caractéristiques de la fonction exercée par les contrôleurs financiers dans ses articles 87 à 92 correspondant aux sections 2 et 3 du 1^{er} chapitre de son Titre V « Du contrôle administratif ».

- a) Le contrôle financier de la dépense publique doit tout d'abord s'exercer *a priori*, c'est-à-dire avant le paiement de la dépense.

L'exercice du contrôle financier *a priori*, fixé par l'article 88 de la Directive, intervient expressément à deux étapes du circuit de la dépense : à l'engagement et à l'ordonnement. De plus, la Directive 07/2009 réaffirme la responsabilité spécifique des contrôleurs financiers en matière de contrôle *a priori* des dépenses.

En effet, l'article 92 de cette Directive spécifie que désormais les contrôleurs financiers seront personnellement responsables de leurs contrôles ; cet article précise même que ces contrôles

¹² Cet ancien article 97 était ainsi libellé : « Les contrôles administratif, juridictionnel et parlementaire s'exercent dans les conditions fixées par le règlement relatif aux lois de finances. »

devront porter 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* ». Cette responsabilité nouvelle est analysée dans l'annexe 1 du présent guide. Désormais, au même titre que les ordonnateurs, les contrôleurs financiers engagent leur propre responsabilité lorsqu'ils accordent un visa sans respecter les lois et règlements en vigueur.

Exemple : un ordonnateur sollicite le visa d'un contrôleur financier pour un engagement de dépenses de fournitures destinées à un service administratif qui n'a pas été encore créé ou qui est en cours de création. Le contrôleur financier est en droit de rejeter cet engagement au motif que le règlement créant ce service n'a pas été adopté ni mis en vigueur, et que ce service n'a donc pas d'existence juridique.

Dans l'objectif d'organiser cette nouvelle responsabilité et de rendre viable les relations entre les ordonnateurs et les contrôleurs financiers, l'article 92 alinéas 2 et 3 de la Directive 07/2009 a prévu qu'en cas de désaccord persistant sur un engagement ou un ordonnancement de dépense, les contrôleurs pourront en référer à leur autorité hiérarchique (le ministre des finances pour le contrôleur financier au niveau des administrations centrales, ou le contrôleur financier central pour le contrôleur financier délégué) qui aura la possibilité de passer outre par déclaration écrite au refus de visa du contrôleur financier¹³.

Par contre, le contrôle financier n'intervient pas spécifiquement dans la phase de la liquidation de la dépense. En effet, en application des termes de l'alinéa 1^{er} de l'article 92, ce contrôle de la liquidation, qui consiste à vérifier l'exactitude des calculs du décompte de la facture, s'effectuera lors de la présentation du dossier de dépense à l'ordonnancement. Cette situation s'explique par le fait que la liquidation de la dépense, c'est-à-dire la vérification du décompte adressé par le bénéficiaire de la créance, ne constitue pas un acte juridique mais un acte matériel, alors que l'engagement¹⁴ et l'ordonnancement¹⁵ de la dépense sont des actes juridiques.

- b) Le contrôle financier doit désormais s'exercer aussi *a posteriori*, c'est-à-dire après le paiement de la dépense (article 87 de la Directive 07/2009).

L'exercice du contrôle financier *a posteriori* est une nouvelle fonction attribuée au contrôleur financier ; il est fixé par l'article 90 de la Directive 07/2009, ainsi libellé :

« *Les contrôleurs financiers évaluent a posteriori les résultats et les performances des programmes, au regard des objectifs fixés, des moyens utilisés et de l'organisation des services des ordonnateurs.* »

Cette nouvelle fonction d'analyse des résultats et d'évaluation des performances des programmes nécessite une formation spécifique qui devra être dispensée aux contrôleurs financiers. Elle nécessitera aussi la mise en place de nouvelles procédures afin que le mode opératoire de ces analyses et évaluations soient homogènes et cohérentes.

¹³ Voir en annexe 1 de ce présent guide les développements particuliers relatifs à ce pouvoir de « passer outre ».

¹⁴ L'engagement est l'acte par lequel l'entité publique (Etat, collectivité territoriale, établissement public) s'engage à payer une créance à un bénéficiaire après que celui-ci lui ait livré un bien ou fourni un service.

¹⁵ L'ordonnancement est l'acte par lequel un ordonnateur donne l'ordre au comptable public de payer une créance due à un bénéficiaire qui a livré un bien ou fourni un service à une entité publique.

II. La complémentarité des fonctions de contrôleur financier et de comptable public

En conséquence du renforcement de la fonction de contrôleur financier examinée dans la partie précédente, les fonctions de contrôleur financier et de comptable public deviennent plus complémentaires.

Sous le régime financier précédent de la Directive 06/97, du fait le plus souvent du manque de définition précise de la nature des contrôles exercés par le contrôleur financier, celui-ci intervenait naturellement sur les domaines identiques à ceux du comptable public ; cette situation laissait au total l'impression que le visa du contrôleur financier et le « Vu bon à payer » du comptable public étaient deux autorisations similaires couvrant la même dépense. Chacun de ces deux acteurs connaissait leur rôle et, pour ce que les concerne, la nature de ces visas était bien différente, mais le bénéficiaire de la créance, et même le citoyen, en percevait mal la différence.

La Directive 07/2009 apporte dans ce domaine des clarifications utiles et renforce ainsi le caractère complémentaire des fonctions de contrôle exercées par le contrôleur financier et le comptable public.

Tout d'abord, au-delà des deux contrôles de l'engagement et de l'ordonnancement des dépenses définis à l'article 88 de ladite Directive, le contrôleur financier voit son rôle précisé sur la vérification des prix par rapport à la mercuriale en vigueur ; l'alinéa 1^{er} de l'article 92 le rend même personnellement responsable de cette vérification qui, elle, n'incombe pas au comptable public.

Il apparaît aussi que le contrôleur financier, en intervenant en amont dans le circuit de la dépense, avant même que l'acte d'engagement ne soit signé par l'ordonnateur, fait obstacle aux engagements juridiques de l'Etat que le comptable public, placé à la fin du circuit de la dépense, serait contraint de rejeter car ces engagements ne seraient pas conformes aux lois et règlements.

Exemple : un ordonnateur adresse à un contrôleur financier une proposition d'engagement de dépenses sur une ligne budgétaire ne disposant pas de crédits suffisants. Sans le refus du visa du contrôleur financier, cette dépense s'exécuterait (la marchandise serait livrée, le service aurait été délivré) et le comptable public se verrait contraint de la rejeter au motif de l'indisponibilité de crédits budgétaires. Cette situation parfaitement légale porterait préjudice au bénéficiaire de la créance qui serait ainsi déclarée non conforme alors que le bien a été livré ou le service rendu.

La complémentarité des fonctions de contrôleur financier et de comptable public, édictée par la Directive 07/2009, est un facteur important de stabilité des relations économiques et financières entre l'Etat et les opérateurs économiques.

III.L'organisation du réseau des contrôleurs financiers et des comptables publics

De cette complémentarité renforcée entre contrôleurs financiers et comptables publics, mais aussi de la déconcentration de la fonction d'ordonnateur introduite par les Directives financières de l'UEMOA 06/2009 relative aux lois de finances et 07/2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique, va logiquement découler une nouvelle organisation des services du contrôle financier et de la comptabilité publique sur le territoire de chaque Etat membre.

Cette nouvelle organisation vise à mettre en œuvre le principe selon lequel à chaque ordonnateur doivent correspondre un contrôleur financier et un comptable public. La mise en œuvre de ce principe est destinée à éviter les délais dans l'examen des dossiers de dépenses, afin d'éviter autant que possible que les propositions d'engagement et les ordres d'engagement ne soient dirigés vers la capitale des Etats ou les villes chefs-lieux de région.

Le réseau des comptables publics sera moins concerné par cette nouvelle organisation spatiale en raison de son histoire : en effet, depuis l'ère des indépendances, il a le plus souvent été organisé par les Etats pour couvrir l'ensemble du territoire national. Toutefois, des ajustements de localisation de postes comptables du Trésor s'avèreront probablement nécessaires pour adapter ce réseau à l'évolution de la démographie et à la position territoriale des ordonnateurs.

Par contre, le réseau des contrôleurs financiers devra s'adapter à la déconcentration des ordonnateurs et être étendu pour éviter les délais d'examen des dossiers de dépenses mentionnés ci-dessus. Ce processus sera réalisé progressivement pour éviter des coûts élevés, mais aussi pour permettre d'assurer une formation adaptée aux contrôleurs financiers.

S'agissant de l'adaptation de la configuration de ces deux réseaux des contrôleurs financiers et des comptables publics, les autorités devront faire preuve de pragmatisme et agir selon un calendrier progressif et adapté au rythme de la mise en œuvre pratique des réformes financières dans chaque Etat membre.

ANNEXE 3 : LA GESTION DE LA TRESORERIE DE L'ETAT

La gestion de la trésorerie de l'Etat constitue une partie cruciale de la gestion des finances publiques. La Directive 07/2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique y fait référence dans le chapitre 3 « Des opérations de trésorerie » du Titre III « Des opérations d'exécution du budget » (articles 55 à 61 de cette Directive).

Cette gestion est essentiellement composée des trois éléments suivants :

- la gestion budgétaire qui consiste en la préparation et l'exécution du budget de l'Etat, puis son compte-rendu au Parlement ;
- la gestion comptable qui consiste en la transcription des opérations financières de l'Etat dans les comptes de l'Etat tenus selon les normes prescrites et permettant au comptables publics de rendre compte de leur gestion à la juridiction des comptes ;
- la gestion financière qui se compose des deux éléments principaux suivants :
 - la gestion de la dette publique ;
 - la gestion de la trésorerie.

La gestion de la trésorerie découle du besoin d'assurer à tout moment le financement des opérations de l'Etat, et donc de prévoir quelles ressources sont attendues pour couvrir les charges programmées. Ces charges étant essentiellement, mais non exclusivement, constituées de dépenses budgétaires, il est dès lors primordial que le Trésor dispose lors de l'élaboration du plan de trésorerie du plan d'engagement des dépenses budgétaires préparé par les services du Budget et du Contrôle Financier en étroite collaboration avec les services des ministères sectoriels, et du plan de passation des marchés publics, préparé par la Direction en charge des marchés publics en concertation avec la Direction du Budget¹⁶.

Ainsi, cette annexe relative à la gestion de trésorerie de l'Etat examinera successivement :

- la relation entre le plan d'engagement des crédits budgétaires et le plan de trésorerie, deux instruments financiers destinés à faciliter la gestion de l'Etat, et
- la notion de compte unique du Trésor, essentielle à la gestion rationnelle de la trésorerie de l'Etat.

¹⁶ Ce plan de passation des marchés publics n'est pas examiné dans cette annexe ; il a fait l'objet d'une présentation dans le cadre de la Directive 04/2005/CM/UEMOA portant procédure de passation, d'exécution et de règlement des marchés publics et des délégations de services publics dans l'UEMOA, en application de son article 23 alinéas 1 et 2, qui dispose : « Les Etats membres veillent à ce que les autorités contractantes élaborent des plans prévisionnels annuels de passation des marchés publics sur le fondement de leur programme d'activité.

Ces plans dûment approuvés par les entités nationales compétentes doivent être cohérents avec les crédits qui leur sont alloués. Ils sont révisables. Ils doivent être communiqués aux entités administratives nationales et communautaires chargées du contrôle des marchés publics qui en assurent la publicité ».

I. Plan d'engagement des crédits budgétaires et plan de trésorerie

Les services centraux du Trésor ne sont à même de préparer le plan de trésorerie que s'ils disposent au préalable d'une visibilité correcte sur le rythme de consommation des crédits budgétaires inscrits dans le projet de loi de finances annuelle présenté au vote du Parlement.

I.A. Le plan d'engagement des crédits budgétaires

Ce plan consiste en la programmation mensuelle des engagements de dépenses budgétaires soumises au vote du Parlement¹⁷. Comme son appellation l'indique, il est élaboré sur base des engagements prévisionnels, c'est-à-dire en prenant en compte les crédits budgétaires que s'apprête à ouvrir la future loi de finances.

Période de préparation du plan d'engagement des crédits budgétaires

Dès la fin des travaux de préparation du projet de loi annuelle des finances, tout de suite après sa transmission au Parlement¹⁸, la Direction du Budget, assistée par la Direction du Contrôle Financier et du Directeur chargé des marchés publics, entreprend l'élaboration de deux instruments financiers essentiels à la régulation budgétaire : le plan d'engagement des crédits budgétaires et le plan de passation des marchés publics. Ces deux plans, qui couvrent la période de 12 mois du prochain exercice budgétaire, permettront au ministre des finances de réguler le rythme d'exécution du budget et de faire en sorte qu'au cours de cette période, et pour chaque mois, les engagements de dépenses soient réalisés selon un rythme ordonné de telle sorte qu'ils ne provoquent pas d'engorgement au Trésor et puissent être mis en paiement à cadence régulière, évitant ainsi des à-coups dans les paiements du Trésor, voire la constitution d'arriérés de paiement.

Méthodologie de préparation

La Direction du Budget prépare le plan d'engagement des crédits budgétaires en se fondant sur les éléments suivants :

- les crédits budgétaires inscrits dans le projet de loi de finances,
- son expérience sur le rythme de consommation annuelle de ces crédits.

Exemple : la mise en place des crédits votés nécessite au début de chaque exercice budgétaire une période plus ou moins longue selon les Etats ; certains y procèdent rapidement et commencent à consommer les crédits budgétaires (hors dépenses salariales) dès le mois de janvier, d'autres sont plus tardifs et n'entament la consommation des crédits qu'en février, voire même plus tard, selon les difficultés matérielles rencontrées ou les procédures de mise en place de ces crédits. Ces différentes situations auront une incidence significative sur l'exécution budgétaire elle-même, mais aussi sur la gestion de la trésorerie de l'Etat.

¹⁷ Il ne faut pas attendre le vote définitif de la loi de finances par le Parlement pour lancer la préparation du plan d'engagement des crédits budgétaires car l'expérience montre que les modifications apportées par les parlementaires aux rubriques de dépenses ne bouleversent pas fondamentalement le contenu du budget ; les modifications apportées sont souvent marginales. Après le vote du Parlement, la Direction du Budget prendra en compte les modifications intervenues pour rendre le plan d'engagement conforme au budget voté.

¹⁸ En principe au cours de la première quinzaine du mois d'octobre ; mais certains Etats, pour des raisons qui leur sont particulières, transmettent plus tardivement au Parlement le projet de loi de finances, jusqu'au mois de novembre parfois.

- Les informations détenues par la Direction du Contrôle Financier sur la consommation des crédits budgétaires des exercices en cours et passés,

Exemple : la Direction du Contrôle Financier retrace dans la comptabilité des engagements qu'elle tient, la consommation de chaque ligne de crédit ; elle dispose ainsi d'informations précises sur les problèmes rencontrés par les services dépensiers dans la mise en œuvre de leur propre budget ; cette Direction peut ainsi renseigner la Direction du Budget sur les difficultés rencontrées dans l'exécution de certaines dépenses et l'aider pour leur programmation plus précise au cours de l'exercice budgétaire, comme un retard d'exécution d'un programme d'investissement ou un décalage des dépenses d'un service public dont la mission, par exemple, tarde à se mettre en place.

- Enfin, le rythme de consommation des crédits budgétaires, spécifique à chaque ministère dépensier. En effet, les ministères ne disposent pas tous d'un rythme régulier de leurs dépenses tout au long des 12 mois de l'année ; il existe en effet une « saisonnalité » de la consommation des crédits, propre à chaque ministère.

Exemples : 1. le ministère chargé de l'éducation nationale connaîtra un pic de ses dépenses courantes au cours des mois de juillet et d'août en préparation de la rentrée scolaire, mais son rythme de dépenses (hors dépenses salariales) sera plus lent au cours du premier trimestre et connaîtra une remontée en mai et juin pendant la période des examens de fin d'années scolaire et universitaire.

2. les dépenses des ministères chargés des infrastructures (travaux publics, transport, etc.) seront liées à la mise en œuvre des contrats de marchés publics conclus par chaque ministère et visés par la Direction du Contrôle Financier ; une connaissance particulière du contenu de ces contrats s'avère dès lors crucial pour déterminer le rythme de leur exécution, donc les dates prévisibles de paiement des avances sur travaux, des situations intermédiaires d'exécution et des soldes restant dus.

Il résulte de tous ces éléments que le plan d'engagement des crédits budgétaires ne peut être élaboré sans que la Direction du Budget travaille de concert avec la Direction du Contrôle Financier, et en étroite relation avec les services financiers des ministères dépensiers. Ces services doivent être fortement impliqués dans les travaux de préparation du plan d'engagement, en fournissant notamment leur propre programmation de mise en œuvre des lignes de crédits qui seront mis à leur disposition après le vote du Parlement.

Cette préparation concertée est cruciale et commande la qualité et la crédibilité du plan d'engagement. Un plan d'engagement qui ne ferait que répartir de manière linéaire les crédits budgétaires du projet de loi de finances sur 12 mois n'est pas de grande utilité et surtout ne correspondrait pas à la réalité. De même, un plan d'engagement qui ne prendrait pas en compte la saisonnalité des dépenses que lui ont indiquée les services financiers des ministères sectoriels¹⁹ manquerait de crédibilité et souffrirait d'une mise en œuvre difficile.

¹⁹ Sans céder toutefois aux demandes des ministères sectoriels souhaitant que leurs engagements de crédits soient pour la plupart programmés en tout début de l'exercice budgétaire. Le plan d'engagement manquerait alors de réalisme car ces ministères ne disposent souvent pas de capacités pour mettre en œuvre rapidement leurs nouveaux crédits ; ces ministères sont parfois contraints d'engager précipitamment les dépenses en fin d'exercice pour éviter la disparition des crédits budgétaires à la date de clôture des engagements des crédits inscrits dans la loi annuelle des finances.

Forme et contenu du plan d'engagement des crédits budgétaires

Le plan d'engagement des crédits budgétaires se présente sous la forme d'un tableau construit à partir des crédits ouverts par le budget de l'Etat, tels qu'ils sont soumis au vote du Parlement, mais présentés de manière synthétique. Il doit chercher à être lisible et accessible pour les autorités ; il ne consiste donc pas à reprendre *in extenso* toutes les lignes de crédits soumises au vote du Parlement, mais au contraire à les synthétiser.

Exemple : toutes les lignes de dépenses relatives aux salaires versés mensuellement (traitement brut, diverses indemnités et primes, etc.) sont regroupées, si possible, sous une rubrique unique (dépenses de personnel ou traitements et salaires) par la Direction du Budget ; il en va de même pour les dépenses représentant le paiement du service de la dette ou des subventions.

Pour opérer cette indispensable synthèse de présentation, la Direction du Budget s'appuiera sur sa propre expérience, mais surtout aussi sur celle des ministères sectoriels à qui il sera demandé de présenter leur programmation sous une forme synthétique ; dans l'hypothèse où certains ministères ne parviennent pas à réaliser cette présentation synthétique, une séance de travail particulière entre les Directions du Budget, du Contrôle Financier et le service financier du ministère concerné devrait aider à élaborer cette présentation.

Il n'est pas de bonne pratique que ces Directions du ministère des finances préparent seules, sans collaboration, les plans d'engagement des ministères sectoriels ; cela nuirait à l'appropriation de ces plans par les services des ministères sectoriels, et rendrait à terme plus difficile l'exécution du budget de l'Etat.

Ainsi, pour chaque ministère, le plan d'engagement des crédits budgétaires représente une programmation de ses dépenses, telles qu'elles apparaissent globalement dans le budget de l'Etat, mais présentées de manière synthétisée et mensualisée.

Utilisation du plan d'engagement des crédits budgétaires

Le plan d'engagement des crédits budgétaires est un outil pratique, utilisé dans la gestion courante de ces ministères, d'où l'importance de son appropriation. Ces ministères se référeront à ce plan au minimum chaque mois, en début de mois, pour connaître leur programme de dépenses de la période mensuelle qui s'ouvre.

Ce plan doit aussi disposer d'une certaine souplesse dans son utilisation ; il n'est pas intangible. Lorsqu'un ministère sectoriel doit engager une dépense de façon urgente et non prévisible, il doit en informer la Direction du Budget et examiner de concert une nouvelle programmation des crédits annuels du ministère, c'est-à-dire avancer l'engagement de la dépense urgente et retarder d'autres dépenses qui le sont moins.

Exemple : lorsqu'une épidémie nécessite l'acquisition urgente et importante de vaccins par le ministère de la santé, leur achat pourra s'effectuer en anticipant l'utilisation des crédits d'achats de médicaments alloués à ce ministère ; pour conserver la structure globale du plan d'engagement budgétaire, d'autres engagements de crédits de ce ministère seront retardés sur proposition de celui-ci ou, si cela ne suffit pas, d'autres engagements de crédits d'autres ministères seront retardés à l'initiative de la Direction du Budget et en concertation avec les services des ministères concernés.

Révision du plan d'engagement des crédits budgétaires

Dans l'hypothèse où l'anticipation demandée d'une dépense met en cause la structure globale du plan d'engagement, c'est-à-dire que la dépense urgente nouvellement programmée concentre un niveau élevé d'engagements sur un même mois et rend celui-ci insoutenable financièrement, alors la Direction du Budget doit entreprendre la reconfiguration du plan d'engagement des crédits budgétaires avec, à nouveau, l'assistance de la Direction du Contrôle Financier et de concert avec les ministères sectoriels.

Cette reconfiguration ne doit pas être considérée comme un exercice complexe et solennel ; il s'agit au contraire d'une réunion de gestionnaires techniciens disposant d'une connaissance approfondie de la gestion budgétaire, et apte à rechercher et trouver des solutions concrètes aux problèmes posés. Bien évidemment, en cas de désaccord sur la nouvelle configuration du plan d'engagement, la Direction du Budget et le ministre des finances lui-même pourront être amenés à procéder à un arbitrage.

En tout état de cause, un plan d'engagement des crédits budgétaires n'est pas arrêté une fois pour toutes pour l'exercice budgétaire. Il est révisable, et il est de bonne pratique qu'il soit examiné toutes les fins de trimestre pour analyser son opérationnalité. A cette occasion, la Direction du Budget peut le réviser de sa propre initiative lorsque l'équilibre d'ensemble du plan n'est pas perturbé ; elle informe alors la Direction du Contrôle Financier, les ministères sectoriels et la Direction du Trésor des modifications apportées.

Au cas où la Direction du Budget s'aperçoit de la nécessité de modifications significatives au plan d'engagement, elle entreprend une concertation avec la Direction du Contrôle Financier et le(s) ministre(s) concerné(s) pour adapter le plan aux nouvelles circonstances. Cette concertation doit rester souple et avoir un objectif d'opérationnalité : il ne s'agit en fait que de l'adaptation du plan d'engagement des crédits budgétaires aux nouvelles circonstances d'exécution du budget. Ce plan doit en effet demeurer pratique pour ses utilisateurs tout au long de l'exercice budgétaire.

La reconfiguration en cours d'exercice budgétaire du plan d'engagement est une pratique courante ; il est en effet très rare qu'une programmation initiale de consommation des crédits budgétaires ne soit pas modifiée en cours d'année par des diverses circonstances.

I.B. Le plan de trésorerie

Comme le plan d'engagement des crédits budgétaires est fondé sur le budget de l'Etat, le plan de trésorerie est fondé sur l'ensemble de ses opérations financières qui sont aussi autorisées, mais n'apparaissent pas toutes dans le document budgétaire.

Période de préparation du plan de trésorerie

Les services du Trésor préparent le plan de trésorerie de l'Etat au cours du mois de décembre précédent l'exercice budgétaire au cours duquel il sera applicable. Sa préparation nécessite en effet que ces services disposent du plan d'engagement des crédits budgétaires et du plan de passation des marchés publics, tous deux mis à disposition par la Direction du Budget. Le Trésor a aussi besoin de disposer du tableau des opérations financières de l'Etat.

Le plan de trésorerie doit être impérativement prêt et disponible au 1^{er} jour de chaque exercice budgétaire. Sa préparation ne peut donc pas être entreprise au cours du mois de janvier ; il n'est en effet pas concevable de laisser en début d'exercice le fonctionnement de l'Etat sans visibilité financière.

Comme pour le plan d'engagement des crédits budgétaires, il n'y a pas lieu d'attendre l'adoption du projet de loi de finances par le Parlement, ni la promulgation de cette loi par le Président de la République, pour entreprendre la préparation du plan de trésorerie. Ce plan doit être en effet disponible dès le premier jour du nouvel exercice budgétaire.

Méthodologie de préparation du plan de trésorerie

Le document fondamental à la base de la préparation du plan de trésorerie est le tableau des opérations financières de l'Etat (TOFE) dont les principes ont été fixés par la Directive 10/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009. Ce document rassemble en effet pour un exercice l'ensemble des flux des transactions financières nécessaire pour construire un plan de trésorerie.

Si le document du TOFE, non consolidé des organismes de sécurité sociale et des entités publiques non prises dans le budget de l'Etat, est indispensable, trois autres documents sont nécessaires pour construire le plan de trésorerie :

- le plan d'engagement des crédits budgétaires, qui donnera une indication sur le rythme attendu des demandes de paiement des dépenses²⁰,
- le plan de passation de marchés publics qui, comme le précédent plan, indiquera à quelle période de l'exercice budgétaire se présenteront les dépenses importantes relatives à ces marchés,
- le programme annuel des échéances de la dette publique, préparé par le service chargé du suivi de cette dette et indiquant mensuellement les charges de paiement des intérêts et de remboursement du capital.

Muni de ces quatre documents essentiels, le Trésor peut alors élaborer le plan de trésorerie de l'Etat en s'appuyant sur les informations financières fournies par les services de la Banque centrale.

Forme et contenu du plan de trésorerie

Si le plan d'engagement des crédits budgétaires adopte une forme synthétisée proche du budget, le plan de trésorerie adopte une forme qui se rapproche de celle du TOFE, qu'il présente selon une période d'exécution mensuelle. Il représente une prévision mensuelle des recettes à encaisser et des dépenses à payer : l'élaboration du plan de trésorerie est donc sur une « base caisse », c'est-à-dire en se fondant sur les encaissements et décaissements effectifs attendus. Il s'agit en effet d'anticiper la réalité, mois par mois, de la gestion de la trésorerie de l'Etat. Cet objectif différencie le plan de trésorerie du TOFE qui, au-delà de la retranscription de cette gestion, vise à reproduire la gestion effective de toutes les opérations financières

²⁰ Sous forme d'ordonnancement de ces dépenses.

publiques, en y intégrant aussi les organismes publics tiers, comme les organismes de sécurité sociale.

Les principales rubriques du plan de trésorerie se présentent comme suit :

Recettes budgétaires

- recettes fiscales (émises et recouvrées par les directions chargées des Impôts et du Trésor)
- recettes douanières et des droits indirects (idem pour la direction chargée des Douanes)
- dons reçus
- autres recettes (recettes des domaines, recettes diverses recouvrées essentiellement par les services du Trésor, mais aussi par d'autres services de l'Etat qui les reversent au Trésor, etc.).

Le plan de trésorerie place cette rubrique des recettes toujours avant celle des dépenses budgétaires, car il est de bonne pratique d'inventorier en premier lieu l'ensemble des ressources qui seront destinées à la couverture de ces dépenses.

Dépenses budgétaires

Celles-ci sont classées selon un ordre particulier qui prend en compte le degré d'importance et d'urgence des dépenses, selon qu'elles sont considérées comme :

- dépenses obligatoires : les dépenses salariales, le remboursement de la dette publique, principalement ;
- dépenses prioritaires : les dépenses les plus cruciales liées à la santé (achat de médicaments par exemple), à l'éducation (les frais liés à la rentrée scolaire, les achats de livres scolaires, par exemple) et aux différents secteurs sociaux, économiques ou autres, constituant une priorité affirmée par les autorités ; ces dépenses doivent être très sélectives et leur priorité apparaître comme évidente : il ne peut s'agir en effet des frais de fonctionnement courant des services des ministères classés impérativement dans la catégorie suivante de dépenses²¹ ;
- autres dépenses : cette rubrique comprend toutes les autres catégories de dépenses présentées de manière synthétique comme dans le TOFE (dépenses de fonctionnement des ministères, transferts et subventions, etc.).

Ces rubriques devront, le cas échéant, intégrer le montant des arriérés budgétaires que le budget de l'exercice prévoit d'apurer au cours de la période. Elles seront classées comme obligatoires ou prioritaires selon les engagements pris par l'Etat ; elles devront en tout état de

²¹ A titre de référence, si les achats de médicaments sont des dépenses prioritaires, les dépenses de fonctionnement des services du ministère de la santé sont en tout état de cause considérées comme des dépenses courantes classées dans la catégorie suivante des « autres dépenses ».

cause être considérées avec un degré élevé d'importance afin d'assurer la crédibilité financière de l'Etat auprès de ses fournisseurs de biens et services.

Pour donner une plus grande souplesse au plan de trésorerie, le Trésor devra s'attacher à ne pas surcharger les deux premières rubriques des dépenses obligatoires et prioritaires, sous peine de rendre cet instrument financier d'utilisation difficile.

Pour ce qui concerne les dépenses d'investissement, le plan de trésorerie devra s'attacher à ne prendre en compte que, d'une part, celles correspondant aux investissements de l'Etat financés sur ressources propres, c'est-à-dire ceux qu'ils réalisent sans appuis extérieurs, et, d'autre part, les contreparties nationales des investissements réalisés avec un appui extérieur.

Il convient ici de rappeler que le plan de trésorerie doit refléter les dépenses à décaisser par le Trésor, et non par des organismes ou Etats étrangers. Dans l'hypothèse où ces organismes et Etats ont déjà versé les fonds dans un compte ouvert au nom du Trésor et sous sa maîtrise directe, ces fonds sont alors considérés comme des fonds propres et disponibles du Trésor, et leurs décaissements peuvent alors figurer dans le plan de trésorerie.

Un premier solde (solde brut de financement) est alors extrait par différence entre le montant total des recettes budgétaires et celui des dépenses budgétaires. Celui-ci fait alors apparaître un excédent de trésorerie (les recettes sont alors plus élevées que les dépenses), ou un déficit dans le cas contraire. Ce déficit représente un besoin de financement des opérations financières de l'Etat.

Les rubriques suivantes seront destinées à faire apparaître les financements intérieurs et extérieurs destinés à couvrir ce besoin de financement.

Les financements intérieurs, qui représentent les fonds sur lesquels le Trésor peut compter à l'intérieur du pays, seront constitués des principaux éléments :

- le solde disponible²² au premier jour du nouvel exercice budgétaire figurant au crédit du compte unique du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque centrale (voir ci-après les caractéristiques principales de ce compte) ;
- les recettes exceptionnelles attendues d'autres unités institutionnelles nationales en cours d'exercice ;
- les emprunts que le Trésor envisage de réaliser sur le marché financier national.

Les financements extérieurs, qui représentent les fonds attendus d'institutions et d'organismes étrangers, seront principalement constitués des éléments suivants :

- les recettes exceptionnelles attendues d'organismes ou institutions étrangères ;
- les emprunts que le Trésor envisage de réaliser sur les marchés financiers régionaux ou internationaux.

²² Le plan de trésorerie initial étant préparé avant le 1^{er} janvier du nouvel exercice budgétaire, il s'agira d'un solde prévisionnel qui sera actualisé dans la version du plan de trésorerie établie dès le premier mois de l'exercice.

Toutes ces informations sur les financements intérieurs et extérieurs figurent dans le TOFE et correspondent aux rubriques « sous la ligne » de ce document²³.

Le solde net constitue la dernière ligne du plan de trésorerie et doit impérativement être nul en fin d'exercice, signifiant que les opérations financières de l'Etat relatives à cet exercice budgétaires sont couvertes.

Utilisation du plan de trésorerie

Comme le plan d'engagement, le plan de trésorerie doit être d'utilisation souple et pragmatique. Il est indispensable qu'il soit suffisamment diffusé par les autorités nationales pour faire connaître les modalités de financement du budget de l'Etat, mais surtout ses contraintes. Les principaux ordonnateurs doivent en avoir connaissance afin de les sensibiliser aux difficultés de la gestion financière et qu'ils prennent conscience de l'importance des conséquences de leur propre gestion sur la situation de la trésorerie de l'Etat.

Le plan de trésorerie constitue un tableau de bord pour le Trésor, mais il constitue aussi un document essentiel pour le ministre des finances qui devra faire connaître ses contraintes aux autres membres du gouvernement. Son suivi au niveau le plus élevé par les autorités nationales peut même faire l'objet périodiquement²⁴ d'une brève communication en conseil des ministres. Il est aussi de bonne pratique que le ministre des finances, entouré de ses chefs de services, examine au moins une fois par mois la mise en œuvre du plan de trésorerie pour en faire apparaître les difficultés et rechercher leur solution de façon pratique.

S'agissant d'un instrument de gestion courante de l'Etat, la souplesse du plan de trésorerie implique qu'il doit être revu et adapté en fonction des circonstances qui surgissent au cours de l'exercice budgétaire. Ce plan ne constitue pas un document intangible adopté une fois pour toutes pour toute la durée de l'exercice budgétaire.

Révision du plan de trésorerie

Il est important qu'au moins une fois par mois, notamment lors de l'examen des résultats de l'exécution budgétaire du mois précédent, le plan de trésorerie fasse l'objet lui-même d'un examen attentif pour déterminer s'il répond au principe de réalité. L'encaissement des recettes budgétaires a pu subir des aléas ou ont connu une embellie inattendue ; les dépenses mises en paiement ont pu se situer à un niveau supérieur ou inférieur à la prévision, ou bien l'ordre de priorité de ces dépenses a pu être modifié par une circonstance nouvelle.

Tous ces éléments peuvent modifier fondamentalement le plan initial de trésorerie, et il est de pratique courante que ce plan soit adapté chaque mois pour tenir compte de l'évolution de la gestion financière de l'Etat. En tout état de cause, un plan de trésorerie préparé dans les derniers jours précédents l'exercice budgétaire et qui n'aurait pas été modifié, même légèrement, à la fin de cet exercice constitue un signal que cet instrument de gestion financière n'a pas été utilisé à hauteur de son importance.

²³ Comme pour le plan de trésorerie, ces rubriques du TOFE placées à la suite du premier solde (différence entre les recettes et les dépenses), d'où leur appellation « sous la ligne », visent à équilibrer ce document pour faire apparaître finalement un solde net final équivalent à 0.

²⁴ Chaque trimestre, par exemple.

II. Le Compte Unique du Trésor

Les dispositions relatives à la gestion de la trésorerie de l'Etat sont édictées au sein du chapitre 3 « Des opérations de trésorerie » du Titre III de la Directive 07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009. Plus particulièrement, son article 58 traite du compte unique du Trésor ; l'alinéa premier de cet article est libellé comme suit :

« Tous les fonds publics, y compris les ressources extérieures mobilisées au titre des projets sont déposés dans un compte unique du Trésor public ouvert dans les livres de la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest. »

Cette disposition établit un principe qui est atténué par les trois exceptions suivantes de ce même article 58 :

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

- sur le territoire national, à la BCEAO ou dans une banque commerciale pour y déposer les fonds mobilisés dans le cadre de conventions de financement des bailleurs de fonds. Dans ce cas, la convention de financement prévoit les modalités de gestion desdits comptes ;*
- sur le territoire national, dans des banques commerciales situées dans des localités non desservies par des agences de la BCEAO;*
- à l'étranger, dans des institutions financières agréées par le ministre chargé de finances. »*

Le principe de l'établissement du compte unique du Trésor dans les écritures de la Banque centrale est majeur en matière de gestion de la trésorerie de l'Etat. Sa mise en œuvre permet d'éviter l'ouverture anarchique d'une multitude de comptes bancaires pour la gestion des recettes et dépenses publiques. Cette situation a progressivement abouti à la perte de la maîtrise sur les fonds publics, et en conséquence sur la gestion de la trésorerie de l'Etat.

Les trois exceptions citées ci-dessus ne portent pas véritablement atteinte à ce principe de compte unique du Trésor. Il s'agit davantage de cas particuliers bien définis et sur lesquels le Trésor public conserve la maîtrise ; il s'agit (i) des fonds mobilisés dans le cadre de conventions internationales, (ii) de la trésorerie gérée par des postes comptables du Trésor situés dans des localités, souvent petites, où la banque centrale ne dispose pas d'agences, et (iii) de la trésorerie des agences comptables de l'Etat à l'étranger²⁵.

Comme l'indique le développement suivant l'article 58 du Guide ci-dessus, le compte unique du Trésor enregistre toutes les opérations relatives aux fonds disponibles du Trésor public et présente en conséquence la situation globale de la trésorerie de l'Etat ; son existence n'induit pas qu'il s'agit d'un compte bancaire unique à tous les comptables publics. Il comprend en fait plusieurs comptes bancaires ouverts dans les écritures de la banque centrale selon leur destination. L'objectif essentiel du compte unique du Trésor est de faciliter la gestion des deniers publics par une meilleure maîtrise afin d'optimiser l'utilisation des ressources de l'Etat, et de renseigner les autorités sur ses capacités financières.

²⁵ Il s'agit le plus souvent des paieries du Trésor placées auprès des représentations diplomatiques de l'Etat. Ces paieries font partie intégrante du réseau des postes comptables du Trésor public.

GLOSSAIRE
DU REGLEMENT GENERAL SUR LA COMPTABILITE PUBLIQUE AU SEIN DE
L'UEMOA

Actif (au sens de la comptabilité publique)	: élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'Etat, c'est-à-dire une ressource contrôlée et dont il attend des avantages économiques futurs. Pour l'Etat, les avantages économiques futurs sont représentés soit par des flux de trésorerie issus de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'Etat, soit par la disposition d'un potentiel de services attendus de l'utilisation de l'actif et profitant à l'Etat ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet. Dans les comptes individuels de l'Etat, le contrôle sur la ressource doit se comprendre comme un contrôle direct, c'est-à-dire exercé directement sur l'actif par les entités incluses dans le périmètre de l'Etat. Les actifs contrôlés par les entités dotées de la personnalité juridique et elles-mêmes contrôlées par l'Etat ne sont donc pas retracés en tant que tels dans les comptes individuels de l'Etat.
Actifs financiers	: créances financières (numéraire et dépôts, les crédits, les titres autres que les actions, les actions et participations, les produits financiers dérivés, les réserves techniques d'assurance et les comptes à recevoir), or monétaire et droits de tirage spéciaux (DTS) alloués par le FMI. Les actifs financiers comprennent donc la totalité des actifs autres que les actifs non financiers, à savoir les actifs fixes, les stocks, objets de valeur et les actifs naturels non produits.
Actifs non financiers	: tous les actifs autres que les actifs financiers. Les actifs non financiers comprennent donc les actifs fixes, les stocks, objets de valeur et les actifs naturels non produits. La plupart des actifs non financiers procurent des avantages soit par leur emploi dans la production de biens et de services soit sous la forme de revenus de la propriété.
Administration centrale	: administration dont les pouvoirs s'étendent sur la totalité du territoire national. L'administration centrale a le pouvoir de lever des impôts sur toutes les unités résidentes et les unités non résidentes engagées dans des activités économiques dans le pays. Elle est d'une manière générale responsable de la prestation de services collectifs au profit de l'ensemble de la population, comme la défense nationale. Elle peut en outre fournir directement aux ménages des services comme l'éducation ou la santé, et procéder à des transferts au profit d'autres unités institutionnelles. Dans les pays de l'UEMOA, l'administration centrale est constituée de l'État et des organismes d'administration publique qui en dépendent et des administrations locales (comme par exemple les collectivités territoriales, régions, départements, municipalités, communes).

Administration locale	: administration publique qui exerce ses pouvoirs législatif, judiciaire et exécutif sur des territoires géographiques plus restreints pouvant exister d'un point de vue administratif et politique. Elle peut être habilitée ou non à prélever des impôts sur des unités institutionnelles ou sur les activités économiques situées sur leur territoire. Dans les pays de l'UEMOA, les administrations locales prennent différentes désignations selon les pays. Elles constituent le sous secteur des administrations locales.
Administration publique (ou unité d'administration publique)	: désigne les unités institutionnelles du secteur des administrations publiques.
Administration publique (Voir aussi « Unité d'administration publique »)	: fait référence à un secteur de l'économie nationale. Le secteur des administrations publiques comprend les unités institutionnelles qui, en plus des tâches qu'elles assument quant à la mise en œuvre des politiques publiques et à la régulation de la vie économique, produisent pour l'essentiel des services (et parfois des biens) non marchands destinés à la consommation individuelle ou collective, et qui redistribuent le revenu et la richesse. Le secteur des administrations publiques exclut les sociétés publiques (aussi appelées entreprises publiques) dans la mesure où celles-ci produisent principalement des biens et des services marchands.
Amende	: transfert courant obligatoire imposé à une unité par un tribunal ou par des instances quasi-judiciaires pour infraction à la loi ou aux règlements administratifs. Les règlements à l'amiable en dehors des tribunaux sont également inclus dans cette catégorie. Synonyme de pénalité.
Amendement	: Modification, soumise au vote d'une assemblée, apportée à un projet de loi et dont l'exercice est réservé aux membres de l'assemblée et/ou au gouvernement.
Amortissement	: ce terme a deux acceptions en statistique macroéconomique : 1) un remboursement d'une partie du principal d'un emprunt, d'une obligation ou autre titre de dette et... (2) une diminution de valeur d'un actif fixe résultant de la réduction de sa durée de vie utile résiduelle. S'agissant des dépenses d'investissement, ce terme désigne la consommation de capital, à savoir la diminution enregistrée durant la période comptable de la valeur des actifs fixes, des améliorations majeures apportées aux terrains et des coûts de transfert de propriété encourus lors de l'acquisition d'objets de valeur ou d'actifs non produits sous l'effet de leur détérioration physique, d'une obsolescence normale ou de dommages accidentels normaux. La consommation de capital fixe est établie sur la base des prix moyens des actifs sur la période.

Amortissement (d'une immobilisation)	: amoindrissement de la valeur d'une immobilisation qui se déprécie de façon certaine et irréversible avec le temps, l'usage ou en raison du changement des techniques, de l'évolution des marchés ou de toutes autres causes.
Annualité budgétaire (principe d')	: le principe d'annualité signifie que la loi de finances doit être déposée chaque année devant le parlement, qu'elle n'ouvre de droits qu'au titre d'une année civile et que son exécution doit être effectuée au cours de cette année civile. Le Gouvernement est tenu de procéder chaque année au renouvellement de l'autorisation budgétaire et dépose un projet de budget devant le Parlement qui doit être adopté avant le début de l'année à laquelle il se rapporte pour éviter le recours au système des douzièmes provisoires. Des aménagements à ce principe sont néanmoins prévus aux articles 24 (reports de crédits) et 17 (autorisations d'engagement) de la présente Directive.
Annulation (unilatérale) de dette	: renonciation unilatérale par le créancier au recouvrement d'un actif financier i. L'élimination unilatérale par le débiteur (répudiation) n'est pas reconnue dans le système SFP.
Annulation de crédits	: suppression en cours d'année d'un crédit ouvert par la loi de finances initiale soit parce que le crédit en cause est devenu sans objet, soit en application du pouvoir de régulation du ministre des finances.
Annulation de dette	: annulation de tout ou partie d'une dette par accord mutuel entre le créancier et le débiteur.
Arriéré	: paiement obligatoire d'un débiteur à un créancier demeuré non exécuté à sa date d'exigibilité, période de grâce éventuelle comprise. <i>Voir article 23 de la Directive 10/2009/CM/UEMOA portant TOFE</i>
Autorité supranationale	: organisation internationale dotée du pouvoir de lever des impôts ou d'autres prélèvements obligatoires dans les territoires des pays qui en sont membres. Elle n'est résidente d'aucun pays.
Avances	: crédits accordés par anticipation d'une recette future dont le produit, une fois recouvré, est directement affecté au remboursement de l'avance.

Balance	: Instrument de contrôle permettant de s'assurer que le principe de la partie double a été respecté. Une balance est établie sur une base périodique régulière, elle permet également d'interpréter pour chaque compte l'évolution des mouvements et des soldes. La balance est un état qui regroupe mensuellement tous les comptes du grand livre et fait apparaître, pour chacun d'entre eux, les montants totaux des débits et des crédits et le solde peut être débiteur ou créateur. Une balance permet de vérifier deux égalités: <ul style="list-style-type: none"> - la somme des débits est égale à la somme des crédits - le total des soldes débiteurs est égal au total des soldes créditeurs. <p>La balance constitue donc un instrument de contrôle qui permet de s'assurer qu' à tout débit correspond un crédit du même montant. Par exemple, le total des soldes débiteurs des comptes de bilan moins le total des soldes créditeurs est égal au résultat, qui est aussi égal à la différence entre soldes créditeurs et débiteurs des comptes de produits et charges.</p> <p>La balance permet également à la fin de l'exercice (balance après inventaire), à partir des soldes de tous les comptes, d'établir le compte de résultat et le bilan.</p>
Banque centrale	: société financière publique qui constitue l'autorité monétaire d'un pays. Elle émet la monnaie; détient des engagements sous forme de dépôts à vue ou de dépôts de réserve d'autres institutions de dépôts, et souvent de l'administration; et peut détenir tout ou partie des réserves internationales du pays.
Banque centrale régionale	: institution financière internationale qui agit en qualité de banque centrale commune à un groupe de pays membres. Elle a son siège dans l'un pays et a généralement une représentation dans chacun des pays membres. Le siège est une organisation internationale. Chaque bureau national agit en qualité de banque centrale du pays en question et doit être considéré comme une unité institutionnelle résidente de ce pays.
Bilan	: voir compte de patrimoine.
Bilan de l'Etat	: état financier qui retrace le patrimoine de l'État, c'est-à-dire les actifs et les passifs identifiés et comptabilisés. Il est établi à la date de clôture de l'exercice sous la forme d'un tableau de la situation nette.

Bilan d'ouverture	: Situation du patrimoine de l'État au début de l'exercice. Le patrimoine de l'État est constitué des actifs financiers et non financiers et des dettes correspondant à son passif. L'existence du bilan d'ouverture pour une entité économique permet la connaissance de la variation (en termes de flux nets) des éléments patrimoniaux à la fin de l'exercice de référence. L'élaboration du bilan d'ouverture pour l'État suppose la définition, d'une part, du périmètre des éléments actifs (particulièrement des actifs non financiers) à prendre en compte dans la dimension patrimoniale de la tenue de la comptabilité générale ; d'autre part, des règles de valorisation des actifs et des dettes après en avoir dressé un inventaire et arrêté l'exercice de référence à partir duquel l'ensemble du dispositif relatif à une telle comptabilité sera mise en œuvre ; enfin la définition de la durée et des différents taux d'amortissement.
Boni	: excédent des recettes sur les dépenses en matière de finances publiques ou de technique budgétaire.
Bons du Trésor	: titres de créances à court terme sur le trésor; ils sont employés par l'Etat pour faire face à ses besoins courants de trésorerie; c'est une forme d'emprunt à court terme de l'Etat contracté auprès du public, qui peuvent être vendus avec une décote par rapport à leur valeur faciale.
Budget annexe	: budget retraçant les dépenses et les recettes d'un service de l'État dont l'activité tend essentiellement à produire des biens ou à rendre des services donnant lieu à paiement. Ils constituent des missions et sont spécialisés par programme.
Budget de l'Etat	: acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses annuelles de l'État ; ensemble des comptes qui décrivent pour une année civile toutes les ressources et toutes les charges de l'État.
Budget économique	: réalisé pour : <ul style="list-style-type: none"> - la préparation du projet de loi de finances, dont ils constituent la « charpente » en retraçant les données prévisibles de l'activité économique au cours de l'année concernée. - l'actualisation des prévisions sur l'année courante et l'établissement d'un cadrage pour l'année suivante très en amont du projet de loi de finances .ils permettent également d'apprécier l'incidence de la conjoncture sur le solde public et l'impact macro-économique des finances publiques
Budget en base « zéro »	: procédé de planification et de budgétisation exigeant de chaque composante la justification détaillée de la totalité de son budget et en lui demandant d'apporter la preuve de la nécessité des dépenses projetées.

Budget général	: document qui retrace toutes les recettes budgétaires et toutes les dépenses de l'État, à l'exception des recettes affectées par la loi aux budgets annexes et aux comptes spéciaux.
Budget opérationnel de programme (BOP)	: regroupe la part des crédits d'un programme mise à la disposition d'un responsable identifié pour un périmètre d'activités (une partie des actions du programme par exemple) ou pour un territoire (une région, un département,...). Le BOP a les mêmes attributs que le programme : c'est un ensemble globalisé de moyens associés à des objectifs mesurés par des indicateurs de résultats. Les objectifs du budget opérationnel de programme sont définis par déclinaison des objectifs du programme.
Budget programme (BP)	: nomenclature de présentation du budget de l'Etat qui permet de mettre en relation l'utilisation de crédits budgétaires et les politiques publiques mises en œuvre. Les crédits sont regroupés et présentés au sein de programme. Le BP intègre les notions d'efficience et d'efficacité à travers l'évaluation permanente des politiques publiques mises en œuvre : les activités et les coûts du programme sont associés à des objectifs et des indicateurs permettant de mesurer les résultats. Par sa présentation pluriannuelle, le BP permet, également, d'évaluer l'évolution à moyen terme des politiques publiques.
Cadre analytique	: présentation schématique intégrée des transactions, des autres flux économiques et des situations d'ouverture et de clôture conçue de manière à faciliter l'analyse macroéconomique, notamment l'évaluation de l'impact des finances publiques, la viabilité de la politique budgétaire, ainsi que l'allocation des ressources publiques et l'efficacité de leur utilisation.
Cadre macroéconomique	: compilation de scénarios économiques pluriannuels formulés sur la base d'hypothèses concernant l'évolution de l'environnement économique national et international (ex. croissance de la zone UEMOA, prix du pétrole, cours du dollars, consommation des ménages, exportations, investissements des entreprises, évolution des prix à la consommation, besoin de financement des administrations publiques, etc. ...). Le cadrage macroéconomique formule ainsi plusieurs scénarios en tenant compte de la variation probable de ces hypothèses et de leurs conséquences en termes d'interaction : l'objectif est d'anticiper l'évolution à moyen terme de l'économie nationale et d'éclairer la décision politique quant aux choix à effectuer (ex. soutien à la consommation des ménages, privatisation, augmentation/baisse des impôts, etc.).

Cadre de Dépense à Moyen Terme (CDMT)	: instrument de programmation pluriannuel glissant dont l'objectif est d'assurer la traduction budgétaire annuelle d'une stratégie pluriannuelle tout en respectant un cadre financier contraint. Il procède à l'allocation des enveloppes budgétaires sectorielles en fonction des priorités de la stratégie retenue et des perspectives de ressources. Il est un outil d'aide à la définition de l'équilibre des finances publiques sur le moyen terme.
Cadre de dépense à moyen terme sectoriel (CDsMT)	outil budgétaire qui permet de projeter, selon une nomenclature déterminée en fonction des politiques publiques mise en œuvre, l'évolution des besoins budgétaires d'un secteur.
Caisse de sécurité sociale	: administration publique consacrée à la gestion d'un ou plusieurs régimes de sécurité sociale. Pour satisfaire aux critères d'existence d'une unité institutionnelle, la caisse de sécurité sociale doit être organisée séparément des autres administrations publiques, détenir des actifs, contracter des passifs distincts et effectuer des transactions financières pour son propre compte.
Calcul de l'impôt	: estimation de l'impôt exigible par l'administration des impôts ou le contribuable.
Capacité/besoin de financement	: acquisition nette d'actifs financiers moins accumulation nette de passifs, ou encore solde net de gestion moins acquisition nette d'actifs non financiers.
Capital fixe	: catégorie d'actifs produits, autres que les stocks et les objets de valeur, utilisables dans un processus de production. Les actifs fixes comprennent les bâtiments et ouvrages de génie civil, les machines et équipements, et les autres actifs fixes.
Centralisation comptable	: mécanisme qui organise et structure la comptabilité générale de l'Etat, de manière à lui donner toute son unité. Les modalités de centralisation sont précisées par les réglementations nationales. Une centralisation comptable peut se faire dans le temps, en cours d'année, en fonction des besoins d'information de l'Etat et en fonction des moyens techniques (centralisation quotidienne, hebdomadaire, ou mensuelle). La centralisation est obligatoire en fin d'année, pour produire les comptes de l'Etat (CGE et comptabilité patrimoniale). Il existe des techniques de centralisation, informatiques, manuelles ou faites auprès d'un comptable centralisateur.

Centre d'intérêt économique	: une unité institutionnelle a un centre d'intérêt économique dans un pays lorsqu'il existe, sur le territoire économique de ce pays, un endroit (domicile, lieu de production ou locaux à autre usage) dans lequel ou à partir duquel elle exerce, et a l'intention de continuer d'exercer, des activités économiques d'une ampleur significative, soit indéfiniment, soit pendant une période définie mais prolongée. Il n'est pas nécessaire que le lieu de production soit fixe dès lors qu'il est situé sur le territoire économique.
Certification des comptes	: l'audit des comptes permet au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si les comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel qui leur est applicable. Les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. Dans la nouvelle comptabilité de l'État, la Cour des comptes est chargée de la certification des comptes de l'État. Au niveau des organismes publics, principalement de l'Etat et des collectivités locales, c'est la cour des comptes qui est chargée de l'audit et du jugement des comptes de l'État.
Cession d'un actif	: toute transaction autre que la consommation de capital fixe qui diminue les actifs détenus par une unité. Les diminutions d'actif dues à une baisse de prix, de volume ou à un endommagement anormal et inattendu sont classées parmi les autres flux économiques (voir ce terme) et ne sont pas considérées comme des cessions.
Changement de volume	: changement de la quantité d'un actif non financier ou financier, occasionné par exemple, par des événements naturels, accidents etc. Les changements ne sont pas imputables à des transactions et excluent l'impact de la consommation de capital fixe.
Charge	: selon le <i>MSFP 2001</i> , les charges sont des transactions qui diminuent la valeur nette. Les acquisitions d'actifs ne constituent donc pas des charges puisque ces acquisitions ne font que constituer un échange d'un actif contre un autre actif.
Charge de la dette	: représente le montant des intérêts de la dette de l'État. L'État doit en effet emprunter de l'argent, le plus souvent sous forme d'obligations émises sur les marchés financiers, dès lors qu'il est en déficit.
Charge financière	: charges résultant des dettes financières, des instruments financiers à terme, de la trésorerie et des immobilisations financières, à l'exclusion des frais des services bancaires, des intérêts moratoires et des pertes de change.

Charte de gestion	: document explicitant et formalisant les règles du jeu entre le responsable de programme et les acteurs participant à sa mise en œuvre (services centraux en charge des affaires financières, des ressources humaines ou de l'équipement, contrôleurs des dépenses, services déconcentrés, établissements publics, opérateurs), élaboré généralement à l'échelle de chaque ministère. A ce titre, une charte de gestion précise notamment : les espaces d'autonomie de chaque acteur (globalisation des crédits et modalités d'exercice de la fongibilité, cadre de gestion de la performance, etc.), les espaces de responsabilité de chaque acteur (engagements sur les objectifs ou sur certains délais de procédure, mise à disposition des crédits, etc.), les règles de circulation de l'information, ainsi que les supports et principales échéances du dialogue de gestion. D'autres supports ministériels, peuvent avoir le même usage (circulaire de cadrage du dialogue de gestion /ou de la gestion des programmes, directive nationale d'orientation pour la gestion de la performance).
Coefficient d'actualisation	: nombre utilisé pour convertir un flux de trésorerie futur, tel qu'un paiement de dette, à sa valeur actuelle. Le coefficient d'actualisation est en général calculé comme le montant qu'il faudrait investir actuellement, à un taux d'intérêt approprié compte tenu du risque associé au futur flux de trésorerie, pour produire un montant égal au flux de trésorerie futur.
Comptabilité	: système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture.
Comptabilité administrative	: retrace les ordres de dépenses et de recettes de ce dernier et fait ressortir, par titre, section, chapitre, article, le montant des crédits inscrits au Budget et les titres de recettes, au fur et à mesure de la consommation des crédits aux différents stades : engagement, ordonnancement et de l'émission des titres de recettes.
Comptabilité analytique	: mode de traitement de données permettant de connaître les coûts des différentes fonctions assumées par un organisme public, de déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise, d'expliquer les résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer aux prix de vente correspondants. Cette comptabilité n'a d'intérêt que si elle satisfait deux besoins: connaître les coûts des résultats par produit et agir, grâce au suivi des écarts.

Comptabilité budgétaire	<p>: décrit la mise en place des crédits et retrace leur utilisation.</p> <p>Les restitutions comprennent deux volets :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la comptabilité des engagements qui va de la mise en place des crédits jusqu'à leur engagement ; - la comptabilité des encaissements/décaissements visée à l'article 72 de la Directive N°07/2009/CM/UEMOA portant RGCP. <p>La consommation des crédits se fait en deux étapes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la première enregistre l'impact des engagements juridiques sur les crédits d'engagement ; - la seconde décrit la consommation des crédits de paiement dans une logique de caisse en retraçant l'exécution des dépenses budgétaires, au moment où elles sont payées (par exemple, émission d'un virement au profit d'un fournisseur) et l'exécution des recettes, au moment où elles sont encaissées (par exemple, le traitement des chèques remis par les contribuables) et elle dégage le solde de l'exécution budgétaire.
Comptabilité d'engagement	<p>: Comptabilité basée sur le rattachement des charges et des produits à l'exercice.</p>
Comptabilité d'analyse du coût des actions	<p>: La comptabilité analytique des coûts a pour objet de faire apparaître les éléments de coûts des services rendus ou de prix de revient des biens produits et des services fournis, ainsi que de permettre le contrôle des rendements et performances des services, notamment dans le cadre des budgets de programmes et de la gestion axée sur les résultats. Elle contribue de ce fait à la mesure de la performance des administrations. La comptabilité d'analyse du coût des actions est plus spécialement destinée à compléter l'information du Parlement sur les moyens budgétaires affectés à la réalisation des actions prévues au sein des programmes.</p>
Comptabilité de l'Etat	<p>: comprend une comptabilité budgétaire et une comptabilité générale. Elle retrace les opérations de recouvrement et de paiement, les entrées et sorties de fonds. La comptabilité de l'Etat, contrairement à celle des entreprises, doit rendre compte d'une exécution budgétaire, en même temps que d'une situation patrimoniale. La logique de fonctionnement des comptes publics devrait concilier deux préoccupations: celle permettant de s'assurer de la sincérité de résultats patrimoniaux (exigence qui coïncide avec celle de la comptabilité privée) et celle garantissant la fidélité aux décisions prises par les autorités budgétaires. Elle comporte toutes les opérations rattachées au budget de l'année en cause jusqu'à la date de clôture de ce budget, ainsi que toutes les opérations de trésorerie et les opérations sur le patrimoine faites au cours de l'année, y compris, les opérations de régularisation.</p>

Comptabilité des matières	: concerne le recensement et le suivi comptable, sous le double aspect quantité et valeur en principe non amortie, de tout bien, meuble et immeuble, propriété ou possession de l'État et des autres collectivités publiques et établissements publics. Elle dresse l'inventaire et permet le suivi des immobilisations corporelles, incorporelles, des stocks et des valeurs inactives.
Comptabilité de trésorerie	: forme de comptabilité qui consigne uniquement les paiements et les recettes en espèces et le fait uniquement au moment où ils surviennent.
Comptabilité d'exercice	: forme de comptabilité qui consigne les flux au moment de la création, de la transformation, de l'échange, du transfert ou de la suppression de leur valeur économique. Ainsi, un flux qui donne lieu à un changement de propriétaire est entré lorsque la propriété est transférée; les services sont consignés au moment de leur prestation; la production est consignée lors de la création des produits; la consommation intermédiaire est consignée lorsque les matériaux et les fournitures sont utilisés.
Comptabilité en partie double	: système d'enregistrement des flux. Chaque flux donne lieu à deux écritures de même valeur, l'une au crédit, l'autre au débit d'un compte. Un débit correspond à l'augmentation d'un actif, à la diminution d'un passif ou à la diminution de la valeur nette. Un crédit correspond à la diminution d'un actif, à l'augmentation d'un passif ou à l'augmentation de la valeur nette.
Comptable de fait	: qualification pour toute personne qui manie des deniers publics sans habilitation. Les comptables de fait sont passibles des mêmes sanctions que les comptables publics.

<p>Comptabilité générale de l'Etat</p>	<p>: comptabilité d'exercice, a pour objet de retracer les opérations budgétaires, les opérations de trésorerie, les opérations faites avec des tiers, les opérations d'attente et de régularisation, les mouvements du patrimoine et des valeurs et les flux de gestion internes : amortissements, provisions, les produits et charges rattachés.</p> <p>Elle vise à donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'Etat et à décrire ses recettes et ses dépenses par nature. Elle décrit donc le patrimoine de l'Etat et son évolution. Elle est tenue en partie double et fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations dans les conditions fixées par la directive UEMOA de 2009 relative au Plan comptable de l'Etat.</p> <p>Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement.</p> <p>La comptabilité générale de l'Etat s'appuie sur la comptabilité des matières. La comptabilité générale de l'Etat permet également de produire les états financiers de l'Etat comprenant le bilan, le compte de résultat, le tableau des opérations financières du Trésor, le tableau des flux de trésorerie et l'état annexé dans les conditions définies par la directive portant plan comptable de l'Etat. Elle est tenue exclusivement par les comptables directs du Trésor et les comptables des administrations financières, par année civile.</p> <p>Elle peut être assortie d'une période complémentaire d'une durée maximum d'un mois à compter de la fin de l'exercice budgétaire.</p>
<p>Comptabilité nationale</p>	<p>: Cadre comptable destiné à décrire l'ensemble des opérations et flux économiques réalisés sur un territoire. Elle est présentée pour chaque secteur de l'économie (ménages, sociétés non financières, administrations publiques ...) Elle est définie par le manuel dit, SCN 93, pour l'ensemble des pays de l'ONU.</p>
<p>Comptabilité publique</p>	<p>: Ensemble des règles relatives à la tenue des comptes des organismes publics ou règles déterminant comment s'effectuent les opérations financières et comment sont tenus les comptes des organismes publics, ensemble des comptes de l'Etat. Au sens large, la comptabilité publique comprend en outre l'ensemble des règles déterminant les obligations et les responsabilités des administrateurs et des comptables, ainsi que les règles juridiques d'exécution des recettes et des dépenses des personnes.</p>
<p>Comptables assignataires</p>	<p>: chargés de vérifier les droits et qualités des parties prenantes et la régularité de leurs acquits et, à cet effet, d'exiger les pièces justificatives prévues par les réglementations nationales.</p>

Comptables d'ordre	: 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.
Comptables deniers	: personnes habilitées, affectées 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 deniers et valeurs sont les comptables directs du Trésor, les comptables des administrations financières et les agents comptables des établissements publics.
Comptable public	: autorité chargée de recouvrer les créances d'une personne publique et de payer ses dépenses. Elle contrôle l'exactitude de l'engagement réalisé par l'ordonnateur et la validité de l'ordonnancement (ex. : correcte imputation, disponibilité des crédits) avant d'effectuer les opérations matérielles de recouvrement et de paiement.
Compte	: représentation numérique des augmentations ou diminutions de valeurs monétaires qui ont soit affecté un élément du patrimoine, soit contribué à former le résultat.
Compte de patrimoine	: inventaire à une date donnée des stocks d'actifs possédés par une unité ou un secteur et des stocks de passifs correspondant aux créances détenues par d'autres unités sur le propriétaire ou les propriétaires de ces actifs, ainsi que de la valeur nette du patrimoine de cette unité ou secteur.
Comptes de la nation	: comptes présentés en annexe au projet de loi de finances de l'année, fournissant les données chiffrées de l'activité économique nationale au cours des années précédentes.
Comptes de l'Etat	: comptes budgétaires et financiers de l'Etat qui sont arrêtés à la fin de la période d'exécution du budget par les ordonnateurs en ce qui concerne la comptabilité budgétaire et la comptabilité matière, et par les comptables principaux en ce qui concerne la comptabilité générale de l'Etat
Comptes créditeurs/débiteurs	: argent que les fournisseurs/clients doivent à l'État ou vice-versa.

Compte Général de l'Administration des Finances	: comprend : <ul style="list-style-type: none"> - la balance générale des comptes ; - le développement des recettes budgétaires ; - le développement des dépenses budgétaires ; - le développement des opérations constatées aux comptes spéciaux du Trésor ; - le développement des comptes de résultats. <p>Le Compte Général de l'Administration des Finances est produit à la Cour des comptes à l'appui du projet de loi de règlement.</p>
Compte général de l'État (CGE)	: annexé au projet de loi de règlement des comptes et rapport de gestion, il présente les comptes de l'État en comptabilité générale d'entreprise (compte de résultat et bilan) et comporte aussi en annexe tous les éléments permettant de connaître l'ensemble des engagements de l'État.
Comptes de régularisation	: comptes qui enregistrent des opérations liées au principe de séparation des exercices, et qui permettent de réattribuer à leur véritable exercice de rattachement les produits et les charges déjà comptabilisées mais ne correspondant pas encore, partiellement ou en totalité, à une prestation.
Comptes divisionnaires	: Le numéro d'un compte divisionnaire commence toujours par celui du compte ou sous-compte dont il constitue une subdivision. <p>La codification des comptes du PCE UEMOA est fondée sur le principe de la décimalisation. Chaque classe est subdivisée en comptes identifiés par un numéro et un intitulé. La codification de base des comptes d'imputation retenue dans la présente Directive, est limitée à quatre (04) chiffres au maximum :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les comptes principaux à deux (02) chiffres ; - les comptes divisionnaires à trois (03) chiffres ; - les comptes d'imputation de base à quatre (04) chiffres.
Comptes spéciaux du Trésor	: modalité de présentation des crédits budgétaires, ils distinguent des opérations de services de l'Etat en raison de leur caractère temporaire, de leur nature industrielle ou commerciale ou de l'affectation de certaines ressources à certaines dépenses.
Consolidation	: méthode qui consiste à présenter les statistiques se rapportant à un ensemble d'unités comme si cet ensemble constituait une seule unité. Toutes les transactions et relations débiteur/créancier entre les unités à consolider sont rapprochées et éliminées.

Consommation de capital fixe	: diminution enregistrée durant la période comptable de la valeur des actifs fixes, des améliorations majeures apportées aux terrains et des coûts de transfert de propriété encourus lors de l'acquisition d'objets de valeur ou d'actifs non produits, sous l'effet de leur détérioration physique, d'une obsolescence normale ou de dommages accidentels normaux. La consommation de capital fixe est établie sur la base des prix moyens des actifs sur la période.
Contrat de performance / de programme	: document écrit, non juridique, passé entre un service administratifs ou une agence et son autorité de tutelle, fixant les objectifs et les obligations de chacune des parties pour la période à venir. S'il s'agit bien d'engagements réciproques, de nature quasi-contractuelle, ces engagements, étant internes à l'Etat, n'ont toutefois pas la portée juridique des véritables contrats, qui sont passés entre deux personnes morales distinctes. Leur force et leur autorité dépendent finalement de la <i>volonté</i> des parties à respect de manière effective leurs engagements ; c'est la pratique, dès les premières années de mise en œuvre de tels contrats, qui leur confère force et autorité ...ou qui les disqualifie.
Contrepartie	: 1) l'autre unité partie à une transaction entre deux unités. 2) l'autre unité partie à une créance financière (le débiteur ou le créancier).
Contrôle de gestion	: outils et processus visant à mieux connaître et à mieux maîtriser les activités, les coûts, les résultats et leurs liens mutuels permettant d'apprécier l'efficacité et l'efficience. Contrairement à ce que laisse penser ce mot, il ne s'agit pas d'un contrôle mais plutôt d'un élément du pilotage d'une institution ou d'un programme. Dans le cadre de la Gestion Budgétaire par Objectif, le contrôle de gestion a vocation à alimenter en données objectives le dialogue de gestion entre les différents niveaux de l'administration, en éclairant les enjeux de performance.
Contrôle d'une institution sans but lucratif non marchande (ISBL)	: une ISBL non marchande est contrôlée par une administration publique lorsque celle-ci est en mesure de déterminer sa politique ou son programme général, soit parce qu'elle dispose du pouvoir de nommer les cadres de direction qui gèrent l'ISBL, soit parce qu'elle finance son fonctionnement. Le degré de contrôle exercé par la fourniture de financement dépend du rythme de la fourniture des fonds et des restrictions qui leur sont attachées ainsi que du montant du financement. Une institution sans but lucratif est sous contrôle public lorsque la plus grande partie de ses fonds de fonctionnement lui sont fournis par une administration publique.

Contrôle <i>ex ante</i> (ou audit préalable)	: autorisation préalable d'une dépense particulière. Les ordres de paiement et les pièces justificatives qui sont reçus sont examinés afin de vérifier que la transaction a été autorisée adéquatement, qu'elle est légale et normale et qu'elle est appuyée par des crédits suffisants dans le budget. De telles inspections peuvent être réalisées en vertu de l'autorité centrale du ministère des Finances ou par des ministères ou organismes concernés.
Contrôle financier	: La mise en œuvre de la LOLF a induit la nécessité de rénover en profondeur l'institution du contrôle financier. Désormais, le contrôle financier est chargé de veiller au caractère soutenable, tant des documents prévisionnels de gestion élaborés par les responsables de crédits que des actes de dépense les plus importants pris par les ordonnateurs. La prévention du risque budgétaire constitue donc le cœur du nouveau contrôle financier.
Correspondants du Trésor	: 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 ou sont autorisés à procéder à des opérations de recettes et de dépenses par l'intermédiaire de ses comptables. Les réglementations nationales fixent les conditions d'ouverture ou de fonctionnement des comptes ouverts au nom des correspondants. Les comptes ouverts au nom des correspondants ne peuvent présenter de découvert.
Cotisations de sécurité sociale	: paiement effectué à un régime de sécurité sociale par les personnes assurées ou par les employeurs pour le compte des bénéficiaires, afin de garantir les droits de ces derniers aux prestations de sécurité sociale, à condition que ces cotisations soient prélevées en fonction des gains, de la masse salariale ou des effectifs. Dans le cas des travailleurs indépendants, si le salaire brut est remplacé par le revenu pour le calcul des cotisations, les recettes sont aussi incluses dans les cotisations de sécurité sociale. Les cotisations de sécurité sociale peuvent être obligatoires ou volontaires. Une administration publique peut payer des cotisations de sécurité sociale pour le compte de ses salariés, ce qui constitue une charge, ou recevoir des cotisations de sécurité sociale en qualité d'organisateur d'un régime de sécurité sociale, ce qui constitue une recette.
Cotisations sociales	: paiement à un régime d'assurance sociale par la personne assurée ou par des tierces parties pour le compte des bénéficiaires, destiné à garantir les droits de ces derniers aux prestations sociales. Les cotisations peuvent être obligatoires ou volontaires. Une administration publique peut payer des cotisations sociales pour le compte de ses salariés, ce qui constitue une charge, ou recevoir des cotisations sociales en qualité d'organisateur d'un régime d'assurance sociale, ce qui constitue soit une recette soit l'accumulation d'un passif.

Cotisations sociales imputées	: valeur égale au montant qui serait nécessaire pour garantir les droits à prestation acquis de facto lorsqu'une unité d'administration publique offre directement des prestations sociales aux bénéficiaires (employés, anciens employés et personnes à leur charge) sur ses propres ressources, sans passer par l'intermédiaire d'une société d'assurance ou d'un fonds de pension, autonome ou non.
Cour des comptes	: Institution de la République chargée de juger les comptes des comptables publics et de se prononcer sur la qualité de la gestion des ordonnateurs, notamment la bonne exécution de leurs programmes. Les comptables principaux de l'Etat établissent un compte de gestion, sur chiffres et sur pièces, par budget et par exercice budgétaire définitivement clôturé. Ce compte est transmis à la Cour des comptes au plus tard le 30 juin de l'exercice suivant celui au titre duquel il est établi (article 97 alinéa 2 du RGCP).
Créancier	: propriétaire d'une créance financière.
Crédit	: 1) une des deux écritures de même valeur requises pour l'enregistrement d'un flux selon le système de comptabilité en partie double. Un crédit correspond à la diminution d'un actif, à l'augmentation d'un passif ou à l'augmentation de la valeur nette. Une recette représente une augmentation de la valeur nette et est enregistrée en crédit. 2) Fourniture de ressources remboursables par une unité institutionnelle (le créancier ou prêteur) à une autre unité (le débiteur ou emprunteur). 3) Montant déductible de l'impôt exigible (crédit d'impôt). 4) Méthode de paiement direct à un tiers au moyen de dépôts transférables (paiement par débit ou crédit direct).
Crédits	: l'autorité que l'assemblée législative accorde, en vertu d'une loi, au pouvoir exécutif pour l'utilisation de fonds publics jusqu'à concurrence d'un certain montant et à des fins précisées. Les attributions annuelles sont réalisées au moyen de lois budgétaires annuelles ou, dans certains pays, par des lois d'attribution distinctes adoptées en fonction du budget. Des budgets ou attributions supplémentaires sont parfois consentis après la loi annuelle lorsque l'attribution de l'exercice ne suffit pas pour atteindre les fins précisées. Le terme «crédits permanents » est parfois utilisé pour définir une autorité qui demeure en vigueur au-delà d'un même exercice en vertu d'une loi distincte (par exemple une loi sur la sécurité sociale). Dans la plupart des pays, les organismes et les ministères ont besoin d'une autorisation particulière du pouvoir exécutif (« répartition », « affectation » ou « mandat ») pour engager véritablement des frais en utilisant des crédits.
Crédit (prêt)	: instrument financier qui est créé lorsqu'un créancier prête des fonds directement à un débiteur et reçoit un document non négociable matérialisant l'actif.
Crédit d'impôt	: montant déductible de l'impôt exigible.

Crédits de paiement (CP)	: constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations d'engagement (AE). Voir « Crédits ».
Crédits évaluatifs	: crédits pouvant donner lieu à paiement ou engagement au-delà du montant ouvert en loi de finances.
Crédits limitatifs	: crédits ne pouvant pas donner lieu à paiement ou engagement au-delà du montant ouvert en loi de finances. Cette règle peut-être contournée par le biais des procédures de reports de crédits (qui majorent à due concurrence les crédits ouverts en loi de finances de l'année) et de décret d'avance.
Date de clôture de l'exercice	: correspond à l'année civile.
Débat d'orientation budgétaire (DOB)	: dans le cadre du renforcement des pouvoirs de contrôle du Parlement et afin d'améliorer l'information des parlementaires sur l'évolution des finances publiques à moyen terme, le Gouvernement présente, au plus tard le 30 juin de l'année, les documents budgétaires pluriannuels (DPBEP et DPPD). Les orientations présentées dans ces documents donnent lieu à un débat et offre aux parlementaires une première estimation de l'évolution de la situation budgétaire et des besoins de crédits du Gouvernement en amont de la discussion sur le projet de loi de finances de l'année.
Débet (mise en)	: constatation d'un manquement ou d'une irrégularité comptable donnant lieu à remboursement sur les deniers propres du comptable public.
Débit	: une des deux écritures de même valeur requises pour l'enregistrement d'un flux selon le système de comptabilité en partie double. Un débit correspond à l'augmentation d'un actif, à la diminution d'un passif ou à la diminution de la valeur nette. Une dépense représente une diminution de la valeur nette et est enregistrée en débit.
Débiteur	: unité qui est tenue d'effectuer des paiements conformément aux conditions spécifiées dans le contrat établissant une créance financière.
Découvert	: prêt à court terme accordé par la banque à une personne privée ou publique. C'est aussi le montant d'une dette ou d'une dépense qui excède les disponibilités du débiteur.
Décret d'avance	: procédure permettant au Gouvernement de majorer les crédits limitatifs de la loi de finances de l'année et d'en ouvrir de nouveaux sans demander l'autorisation du Parlement. Celui-ci est, néanmoins, informé de la procédure et doit ratifier le décret, <i>a posteriori</i> , dans les meilleurs délais.

Défaisance	: opération sur la dette par laquelle le débiteur associe des engagements spécifiques à des actifs financiers spécifiques, dont le revenu et la valeur sont suffisants pour assurer le paiement intégral du service de la dette. La défaisance peut s'opérer en plaçant les actifs et passifs sur un compte distinct au sein de l'unité institutionnelle concernée ou en les transférant à une autre unité. Le système SFP ne reconnaît pas la défaisance.
Déficit	: différence positive entre les charges et les produits d'un agent ou entre les besoins et les ressources. Ce terme est généralement utilisé pour désigner le déséquilibre des opérations définitives.
Déficit budgétaire	: dépassement des dépenses budgétaires définitives (dépenses civiles, ordinaires et en capital, dépenses militaires) sur les ressources fiscales et assimilées.
Dépense	: transaction qui a pour résultat de diminuer la valeur nette.
Dépenses de consommation finale des administrations publiques	: concept de la comptabilité nationale qui n'est pas directement mesuré dans le système SFP. Il comprend les dépenses de biens et de services et les services qui sont utilisés sans autre transformation pour répondre à des besoins individuels ou collectifs. Correspond approximativement à la rémunération des salariés plus l'utilisation de biens et services, plus la consommation de capital fixe, moins les ventes de biens et services, plus les achats en vue de transferts directs aux ménages.
Dépenses totales	: charges plus acquisition nette d'actifs non financiers.
Dépôt	: actif financier dont la valeur nominale est fixe et qui peut servir de moyen de paiement. Il peut servir de moyen immédiat d'échange et peut rapporter des intérêts ou conférer au détenteur le droit à des services spécifiés.
Dépréciation	: Action de diminuer la valeur comptable d'un actif, perte subie sur un actif immobilisé, au delà de son amortissement normal, correspondent à l'excédent de la valeur nette comptable sur la valeur recouvrable ou valeur actuelle. La dépréciation s'opère par voie d'amortissement ou de provision pour dépréciation. L'entreprise doit apprécier à chaque clôture de l'exercice s'il existe un indice montrant que l'actif a pu perdre significativement de sa valeur. Dans l'affirmative, un test de dépréciation est effectué.
Dette à court terme	: dette ayant une période d'amortissement inférieure à un an.
Dette	: tout passif obligeant le débiteur à effectuer en faveur du créancier un paiement ou des paiements d'intérêts ou de principal à une date ou à des dates futures. Dans le système SFP, tous les passifs sont des dettes, sauf les actions et

	autres participations et les produits financiers dérivés.
Dette à moyen et long terme	: dette ayant une période d'amortissement de plus d'un an.
Dette amortissable	: dette remboursable à terme fixe ou par annuités, elle comprend notamment les emprunts à long terme et les emprunts obligataires de plus de dix ans.
Dette brute	: somme de tous les passifs à l'exception des actions et autres participations et des dérivés financiers.
Dette concessionnelle	: prêts et crédits qui sont assortis d'une période d'amortissement de longue durée et/ou de taux d'intérêt inférieurs au marché, tels qu'ils comportent un élément don, d'au moins 35 %.
Dette consolidée	: dettes de l'Etat anciennement constituées de titres de court terme (et donc faisant peser des risques de remboursement massif sur le Trésor) et transformées en emprunts à long terme. Cette consolidation de la dette peut être obligatoire et forcée en obligeant par exemple les intermédiaires financiers à conserver constamment un certain volume de titres de court terme et en convenant d'une nouvelle échéance.
Dette extérieure	: dette due à un non-résident.
Dette flottante	: totalité des dettes à court terme de l'Etat dont les créanciers peuvent demander le remboursement sans préavis (bons du Trésor ou certificats de trésorerie).
Dette perpétuelle	: ensemble des dettes dont l'Etat n'est pas tenu de rembourser le capital, ses charges sont ici limitées au paiement des intérêts.
Dette publique	: ensemble des engagements financiers contractés par l'Etat, nets des remboursements effectués.
Dette viagère	: ensemble des retraites des fonctionnaires et des pensions (anciens combattants, victimes de guerre...). Elle ne peut figurer dans la dette publique car le nombre d'annuités de versement est incertain.
Dialogue de gestion	: processus d'échanges et de décision institué entre un niveau administratif et les niveaux qui lui sont subordonnés, concernant les moyens mis à disposition des entités subordonnées, la mise en œuvre des actions et les objectifs qui leur sont assignés, et plus généralement la notion de performance applicable aux politiques publiques considérées. On parle aussi « d'animation de gestion ». Le responsable de programme est gardien et animateur du dialogue de gestion,

	qui s'établit à la fois selon un axe horizontal et selon un axe vertical.
Disjonction	: constatation de l'irrecevabilité d'un amendement.
Dividendes	: bénéfices qu'une société distribue à ses actionnaires ou propriétaires, y compris les bénéfices des banques centrales transférés aux administrations publiques, les bénéfices engendrés par l'exercice de fonctions d'autorité monétaire par une unité autre que la banque centrale et les bénéfices transférés par les loteries nationales. Les dividendes ne sont pas obligatoires; c'est au conseil d'administration ou à la direction de la société qu'il appartient de décider du paiement d'un dividende. La distribution des bénéfices peut se produire irrégulièrement et ne pas être formellement qualifiée de distribution de dividendes. Les distributions des bénéfices des monopoles fiscaux et des bénéfices des monopoles d'exportation ou d'importation font exception et sont classées comme impôts. Les dividendes doivent être tirés des recettes de l'exercice courant. Les paiements occasionnels importants et exceptionnels provenant de réserves accumulées, du produit de privatisations, d'autres ventes d'actifs ou de gains de détention représentent des retraits de capital et non des dividendes.
Document de prévision budgétaire et économique pluriannuelle (DPBEP)	: instrument de programmation pluriannuel glissant pour l'ensemble des recettes et des dépenses. Couvrant une période minimale de trois ans, la première année correspondant à l'exercice visé par le projet de loi de finances que le DPBEP accompagne, il se compose de deux parties : une partie décrivant les perspectives de recettes décomposées par grande catégories d'impôts et de taxes et d'une partie consacrée aux dépenses budgétaires décomposées par grande catégories de dépenses.
Document de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD)	: recettes décomposées par grande catégories d'impôts et de taxes et d'une partie consacrée aux dépenses budgétaires décomposées par grande catégories de dépenses. Instrument budgétaire sectoriel pluriannuel glissant établi en référence au DPBEP, les DPPD présentent l'évolution budgétaire des programmes sur une période de trois ans. Tous les ministères, budgets annexes et comptes spéciaux présentent chacun un DPPD qui regroupe les programmes qui leurs sont associés. Ces documents constituent les supports de présentation pour (i) les crédits des programmes du secteur (année du projet de loi de finances et années suivantes), (ii) les résultats « cibles » visés par les objectifs et (iii) les indicateurs Les DPPD sont ainsi le vecteur principal de la performance : à travers les programmes qui le composent, ils

	précisent les objectifs et les indicateurs retenus pour chacune des politiques publiques. C'est sur la base de la présentation retenue pour les DPPD que sont élaborés les rapports annuels de performance (RAP).
Don	: transfert non obligatoire d'une unité d'administration publique ou organisation internationale à une autre unité d'administration publique ou organisation internationale. Ce terme s'applique aussi bien aux dons à verser qu'aux dons à recevoir.
Don courant	: transfert non obligatoire d'une unité d'administration publique ou organisation internationale à une autre unité d'administration publique ou organisation internationale destiné à couvrir des dépenses courantes. Il n'est pas lié ou subordonné à l'acquisition d'un actif par le bénéficiaire. Ce terme s'applique également à tout don autre qu'un don en capital.
Don en capital	: transfert non obligatoire d'une unité d'administration publique ou d'une organisation internationale à une autre unité d'administration publique ou organisation internationale sous la forme de ressources financières que le bénéficiaire doit en principe ou obligatoirement consacrer à l'acquisition d'un ou de plusieurs actifs (autres que des stocks), à un transfert d'actifs (autres que des stocks ou de la trésorerie), à l'annulation d'une créance d'un commun accord entre le créancier et le débiteur, ou encore à la prise en charge de la dette d'une unité par une autre unité. <i>Voir transfert.</i>
Douzièmes provisoires	: lorsque la loi de finances de l'année n'a pas pu être adoptée avant le début de l'exercice par le Parlement, selon les délais qui encadrent la procédure de vote, les douzièmes provisoires permettent d'assurer la continuité de l'action de l'Etat. Ils accordent pour une période d'un mois reconductible les ouvertures de crédit et les autorisations de percevoir les impôts et revenus publics nécessaires pour assurer la continuité des services sur la base du budget de l'année précédente.
Droits administratifs	: droits à payer pour l'obtention d'un permis obligatoire, tels que les droits de délivrance d'un permis de conduire ou d'un passeport, ou autres droits associés à des ventes de services. Pour que ces droits puissent être considérés comme une vente de service, il faut que l'unité d'administration publique exerce une fonction réglementaire et que le paiement ne soit pas manifestement disproportionné par rapport au coût de prestation du service. Si le paiement est clairement hors de proportion par rapport au coût de prestation du service, les droits sont alors considérés comme un impôt.

Droits constatés (accrual basis)	: méthode qui comptabilise une transaction au moment où intervient l'activité (ou la décision) qui va engendrer les recettes ou les dépenses, et ne tient pas compte du moment auquel interviennent décaissements ou encaissements. "Droits constatés" est un abrégé de "budgétisation et comptabilité publiques sur la base des droits constatés".
Droits constatés (principe des)	: rattachement à un exercice les dépenses et les recettes dès la naissance du fait générateur (engagement d'une dépense ou constatation d'une créance). En fin d'exercice, les opérations qui ont pris naissance dans l'année mais qui n'ont pas donné lieu à encaissement ou paiement sont rattachées à l'exercice comptable sous forme de produits à recevoir (créances), de provisions ou de charges à payer (dettes).
Droits de tirage spéciaux (DTS)	: avoirs de réserve internationaux créés par le FMI et alloués à ses pays membres pour compléter leurs réserves. Les DTS sont détenus exclusivement par les autorités monétaires des pays membres du FMI et par un petit nombre d'institutions financières internationales agréées. Un DTS représente un droit inconditionnel d'obtenir des devises ou d'autres avoirs de réserve auprès d'autres membres du FMI.
Échange	: transaction par laquelle une unité fournit un bien, un service, un actif ou du travail à une autre unité et reçoit en retour un bien, un service, un actif ou du travail de la même valeur.
Efficacité	: décrit la capacité d'une personne, d'un groupe ou d'un système à arriver à ses buts ou aux buts qu'on lui a fixé. Être efficace consiste à produire des résultats escomptés et réaliser des objectifs fixés en terme de qualité, de rapidité et/ou de coûts. L'efficacité désigne aussi le rapport entre les résultats obtenus et les objectifs
Efficienc	: désigne un rendement en fonction des moyens investis. Dans le cadre particulier des finances publiques, l'efficienc met en relation les résultats atteints (nombre de salles de classes construites, de km de routes réalisées, de tonnes de produit distribuées, de personnes touchées,...) avec les ressources financières utilisées. La recherche d'une plus grande efficienc consiste à garantir un niveau de service équivalent au moindre coût. Elle désigne également le rapport entre les résultats obtenus et les moyens utilisés.
Élément contingent	: Condition ou situation susceptible d'influer sur la performance ou la position financière d'un secteur des administrations publiques selon qu'un ou plusieurs événements se produiront ou ne se produiront pas à l'avenir. Les éléments contingents ne sont pas traités comme des actifs ou des passifs financiers parce que ce ne sont pas des créances ou obligations inconditionnelles.
Emprunts	: Dette contractée sur le marché des capitaux par l'Etat ou par une collectivité publique.

Engagement	: étape initiale de la procédure d'exécution budgétaire, réalisée par l'ordonnateur, concrétisée par la formalisation d'une obligation juridique d'honorer une dépense (ex. signature d'un bon de commande ou passation d'un contrat). Dans le cadre de certaines opérations publiques (ex. investissement) l'engagement peut précéder le paiement effectif de plusieurs mois. L'engagement se concrétise au niveau budgétaire par la consommation des autorisations d'engagement (AE).
Engagement conditionnel	: obligation résultant de la survenue d'un élément contingent. Les garanties des dettes d'autres unités et les obligations des régimes d'assurances sociales sont des exemples d'engagements conditionnels.
Enregistrement sur base caisse	: enregistrement des flux et des stocks (encours) correspondant au moment des encaissements et décaissements. Bien que l'on puisse enregistrer des flux non monétaires, la plupart des systèmes en base caisse ne les enregistrent pas car ils sont plutôt destinés à la gestion de la trésorerie qu'à celle des flux de ressources.
Enregistrement sur la base de la date d'exigibilité	: enregistrement des flux et des stocks (encours) correspondant à la date limite à laquelle ils peuvent être réglés sans encourir de frais additionnels ou de pénalités de retard, ou au plus tôt lorsque le paiement est effectué. Les flux non monétaires peuvent être ou ne pas être enregistrés.
Enregistrement sur la base des droits constatés	: enregistrement des flux et des stocks (encours) correspondant au moment de la création, de la transformation, de l'échange, du transfert, ou de l'extinction d'une valeur économique.
Enregistrement sur la base des droits et obligations	: voir enregistrement sur la base des droits constatés.
Enregistrement sur la base des engagements	: enregistrement des flux et des stocks (encours) correspondant au moment où une unité de l'administration publique s'engage à effectuer une transaction. En général, cette comptabilité ne s'applique qu'aux achats d'actifs, de biens et services et les flux sont enregistrés au moment où l'ordre d'achat est émis par l'administration publique. Les flux qui ne peuvent être enregistrés de cette manière sont comptabilisés selon une des trois autres bases (droits constatés, caisse ou date d'exigibilité). Les flux non monétaires peuvent être ou ne pas être enregistrés.
Entreprise	: unité institutionnelle engagée dans la production.
Enveloppe additionnelle	: montants redéployables dans le CDMT en fonction de la clef de répartition retenue. Ces montants correspondent à la différence entre les enveloppes de référence et les enveloppes globales identifiées par la projection du TOFE.

Enveloppe de référence	: actualisation pour chaque ministère et nature de dépense de la LFI de l'année compte tenu de l'exécution de l'exercice précédent, des économies potentielles et des risques financiers prévisibles.
Enveloppe globale	: correspond aux montants attribués à chaque ministère par le CDMT compte tenu des marges de manœuvres budgétaires identifiées, de la stratégie relative au secteur et des contraintes budgétaires globales. L'enveloppe globale est déclinée par ministère pour chaque année du CDMT.
Espèce	: instrument financier, les espèces regroupent le numéraire (billets et pièces) détenu et les dépôts à vue auprès de banques ou d'autres institutions financières.
Établissement	: concept de la comptabilité nationale : entreprise ou partie d'entreprise située dans un lieu unique et dans laquelle une seule activité de production est exercée ou dans laquelle la majeure partie de la valeur ajoutée provient de l'activité de production principale.
Etablissements publics	: entités dotées d'un budget propre qui sont sous la tutelle ou le contrôle de l'administration centrale, décentralisée ou locale. En général, ces entités disposent de sources de revenus propres complétées par des transferts du budget de l'Etat. Elles sont créées par les pouvoirs publics pour remplir des missions spécifiques.
États financiers	: Relevés comptables préparés par une entité comptable afin de communiquer des renseignements sur le rendement et la situation financière de l'entité. En général, un système de comptabilité d'exercice implique la préparation d'un compte de patrimoine (ou bilan), document qui indique le total de l'actif et du passif et l'avoir net; un compte de profits et pertes (ou état des résultats), qui indique les recettes et les charges de l'exercice; ainsi qu'un état de l'évolution de l'avoir net, qui explique les changements survenus entre le solde d'ouverture et le solde de clôture. Ces états, fondés sur les méthodes de comptabilité d'exercice, sont complétés par un état des flux de trésorerie.
Étranger (à l')	: caractérise un non-résident, comme dans les classifications de transactions et de stocks pour lesquels la contrepartie est non résidente. Synonyme d'extérieur.
Évaluation	: détermination de la valeur à laquelle les éléments sont enregistrés au moment de leur première comptabilisation et à chaque clôture des comptes.
Excédent	: Solde comptable ou différence entre les produits et les charges, entre les avoirs et les dettes, ou bien enfin entre les ressources et les débouchés.

Excédent/déficit de trésorerie	: entrées nettes de trésorerie produites par l'exercice de l'activité moins les sorties nettes de trésorerie liées aux investissements en actifs non financiers.
Extérieur	: caractéristique d'un non-résident, comme dans les classifications des flux et stocks (encours) pour lesquels la contrepartie est non résidente. Synonyme d'étranger.
Faux en écritures	: Altération frauduleuse et intentionnelle de la vérité dans un écrit pouvant provoquer un préjudice.
Financement	: résultat net des transactions sur actifs et passifs financiers. Il est égal au poste capacité/besoin de financement.
Flux	: expression monétaire d'une action économique entreprise par une unité ou d'un autre événement ayant une incidence sur la situation économique de l'unité. Le flux traduit la création, la transformation, l'échange, le transfert ou l'extinction d'une valeur économique. Il entraîne un changement du volume, de la composition ou de la valeur des actifs et passifs de l'unité ainsi que de sa valeur nette. Tout flux est soit une transaction soit un autre flux économique.
Fonctions d'appui / de support	: ensemble des fonctions dites d'état major (direction générale, études et recherche, communication, conseil juridique, contrôles internes) et aux fonctions de gestion des moyens (personnel, budget-finances, immobilier et équipement, informatique, systèmes d'information, etc.) d'une institution.
Fonds de concours	: sommes versées par des personnes physiques ou morales et qui contribuent entièrement ou en partie à des dépenses d'intérêt public. Ils peuvent être constitués de dons ou de legs et dans le cas particulier des pays en développement des contributions des bailleurs de fonds (partenaires techniques et financiers). L'utilisation des sommes des fonds de concours est subordonnée au respect de l'intention de la partie versante. La loi de finances évalue le montant des fonds de concours pour l'année à laquelle elle se réfère mais c'est le ministre des finances qui ouvre les crédits correspondant sur les programmes et les dotations par voie d'arrêté.
Fonds de pension	: fonds chargé de fournir des prestations de retraite à des groupes spécifiques de travailleurs, aux personnes à leur charge et à d'autres ayants droit. Un fonds de pension peut être une unité institutionnelle distincte (fonds de pension autonome) ou bien les actifs, passifs, transactions et autres postes du fonds de pension peuvent être inclus dans les postes correspondants de l'employeur organisateur du régime (fonds de pension non autonome).

Fonds (ou réserve) pour éventualités	: Un fonds ou un poste budgétaire réservé sur le total du budget annuel et destiné à être affecté ultérieurement pour réagir à un changement imprévu dans les circonstances externes. Pour un budget à moyen terme, les réserves pour éventualités et les réserves des politiques sont utilisées pour garantir une certaine souplesse et éviter l'engagement précoce de dépenses, des réserves de plus en plus importantes étant progressivement réservées sur le total pour les exercices ultérieurs.
Fongibilité des crédits (ou globalisation des crédits)	: règle selon laquelle les ordonnateurs peuvent utiliser indifféremment les crédits relevant de plusieurs lignes budgétaires (paragraphe, articles voire chapitres actuels, au sein d'une même partie par exemple) figurant dans le périmètre de la fongibilité décrété. La fongibilité confère à l'ordonnateur d'importantes marges de manœuvre pour mobiliser et combiner des ressources et modes d'intervention qu'il juge les plus appropriés aux circonstances. Se trouvent ainsi allégées certaines contraintes traditionnelles du processus d'exécution de la dépense publique, telles que les règles et restrictions aux virements, ou les contraintes liées à la disponibilité des crédits et à la bonne imputation des dépenses. Des modalités d'encadrement allégées de la fongibilité peuvent néanmoins être édictées au niveau interministériel ou ministériel. En outre, la nomenclature budgétaire doit être adaptée pour assurer la cohérence des catégories de crédits, et les ordonnateurs comme les comptables doivent fournir les informations permettant un contrôle a posteriori.
Formation de capital pour compte propre	: production d'actifs non financiers par une unité pour son usage propre : par exemple construction d'immeubles de bureau ou développement et création de logiciels informatiques par un ministère. Parce que la formation de capital pour compte propre résulte en une acquisition de capital fixe elle constitue une opération de patrimoine. Les dépenses associées à de tels investissements, à savoir les salaires, l'utilisation de biens et services, et la consommation de capital fixe, ne doivent pas être comptabilisées en les charges mais plutôt en acquisition de capital fixe. et doivent en totalité être classées à la catégorie de l'actif concerné.
Gain de détention	: forme abrégée des gains et pertes de détention. <i>Voir gain et perte de détention ci-dessous.</i>
Gain neutre de détention	: valeur du gain de détention qui serait constaté si le prix de l'actif évoluait dans les mêmes proportions que le niveau général des prix. C'est le gain nécessaire pour préserver la valeur réelle de l'actif ou du passif en question.
Gain nominal de détention	: voir gain réel de détention.

Gain ou perte de détention	: variation de la valeur monétaire d'un actif ou d'un passif due aux fluctuations du niveau des prix ou des prix relatifs, sans variation qualitative ou quantitative de l'actif considéré. Les gains ou pertes de détention sont applicables à tous les actifs et passifs, et dans le cas d'actifs ou de passifs libellés en monnaies étrangères, comprennent les gains et pertes résultant des fluctuations des taux de change. Cette variation porte également le nom de réévaluation.
Gain réel de détention	: valeur supplémentaire accumulée par un actif consécutive au changement du prix de l'actif par rapport aux prix des biens et services en général. Une augmentation du prix relatif d'un actif entraîne un gain réel de détention positif et une baisse du prix relatif d'un actif entraîne un gain réel négatif, appelé également perte réelle de détention. C'est l'inverse pour les passifs.
Garantie	: Obligations incombant à l'un des cocontractants d'assurer la jouissance de quelque chose ou la protection contre un dommage. On peut définir les garanties comme des moyens juridiques permettant de garantir le créancier contre le risque d'insolvabilité du débiteur; en ce sens synonyme de sûreté ou des obligations mises à la charge d'un contractant destiné à assurer la jouissance paisible de fait et de droit de la chose remise à l'autre partie, alors même que le trouble ne résulte pas de son fait. Lorsque le risque pour lequel la garantie a été accordée se réalise, sont alors impliquées trois personnes distinctes : le garant, le débiteur garanti et le créancier.
Garantie d'emprunt	: Engagement par lequel un Etat ou une personne publique accorde sa caution à un organisme dont il veut faciliter les opérations d'emprunt, en garantissant aux prêteurs le service des intérêts et le remboursement du capital en cas de défaillance de leur débiteur. Selon la directive LF 2009 de l'UEMOA, les comptes de garanties et d'avals retracent les engagements de l'Etat résultant des garanties financières accordées par lui à une personne physique ou morale, notamment, les garanties octroyées par l'Etat pour les contrats de partenariats publics-privés visés à l'article 18 de la présente Directive. La dotation portant les crédits destinés à couvrir les défauts de remboursement ou appels en garantie intervenus sur les comptes d'avances, de prêts, d'avals et de garanties visée à l'article 41 de la présente Directive est provisionnée au minimum à hauteur de dix pour cent (10%) des échéances annuelles dues par les bénéficiaires des garanties et avals de l'Etat. La variation nette de l'encours des garanties et avals qui peuvent être accordés par l'Etat sur chaque compte de garanties et d'avals est plafonnée annuellement par une loi de finances. Les garanties et les avals sont donnés par décret pris en conseil des ministres.

Gestion de trésorerie	: Il s'agit de l'élaboration de prévisions, pour les organismes et l'administration centrale, sur les flux de trésorerie, sur le déblocage de fonds destinés à des organismes qui effectuent des dépenses, sur la surveillance des flux de trésorerie et des besoins de liquidités anticipés, ainsi que sur l'émission et l'échange de titres d'État pour le financement de programmes publics.
Gestion financière	: Systèmes et procédures juridiques et administratifs qui sont en place afin de permettre aux ministères et aux organismes de mener leurs activités de manière à ce que l'utilisation des fonds publics soit conforme à des normes de probité, de régularité, d'efficience et d'efficacité définies. La gestion financière inclut l'obtention des recettes, la gestion et le contrôle des dépenses publiques, la comptabilité financière et les rapports financiers, la gestion de trésorerie et, dans certains cas, la gestion de l'actif.
Hors bilan	: ensemble des engagements contractuels entre deux entités économiques dont la réalisation est soumise à des formalités et conditions - formalités de ratification, délai de mise en vigueur, respect des règles de bonne gouvernance etc.- sans lesquelles les ressources attendues par le premier du second ne peuvent pas être mobilisées.
Immobilisations corporelles	: biens acquis par l'entreprise ou l'Etat, qui servent de façon durable à l'activité de l'entreprise et sur lesquels l'entreprise exerce un droit de propriété. La durée de vie supérieure à un an des biens conditionne leur inscription dans les actifs immobilisés, alors que sa consommation rapide et son peu de valeur seraient des motifs d'inscription dans les charges.
Immobilisations financières	: elles sont regroupées dans les participations et créances rattachées à des participations, les dépôts et cautionnements.
Immobilisations incorporelles	: ce sont des éléments incorporels qui serviront de façon durable à l'activité de l'entreprise, mais qui, par définition, n'ont pas d'existence physique, pas de valeur vénale. Ils sont alors amortis dans les plus brefs délais. Il s'agit par exemple des frais d'établissement, des frais de recherche et de développement, des brevets et licences, du fond commercial, du droit au bail, des marques, etc.
Impôt	: transfert obligatoire au secteur des administrations publiques. Certains transferts obligatoires comme les amendes, les pénalités et les cotisations de sécurité sociale sont exclus. Les remboursements et corrections de recettes fiscales perçues par erreur sont considérés comme des impôts négatifs. Les droits dont le montant est manifestement disproportionné au coût de fourniture des services sont inclus.

Impôt en capital	: impôt qui frappe, à intervalles irréguliers et peu fréquents, la valeur des actifs ou la valeur nette des unités institutionnelles ou la valeur des actifs transférés entre unités institutionnelles à la suite d'héritages, de donations entre vifs ou d'autres transferts.
Indicateur de performance	: représentation chiffrée qui mesure la réalisation d'un objectif et permet d'apprécier le plus objectivement et le plus fidèlement possible le niveau de performance d'une institution ou d'un service. Un bon indicateur doit être pertinent (c'est-à-dire spécifique et représentatif), pratique (c'est-à-dire simple, compréhensible, produit annuellement à un coût raisonnable), mesurable et fiable (bien défini en termes méthodologiques, précis, sensible à la réalité mesurée mais non manipulable, enfin, vérifiable).
Indicateurs	: outil d'évaluation permettant de vérifier les changements intervenus en cours d'action ou les résultats obtenus par rapport à ce qui était planifié initialement.
Institution de dépôts	: société financière, quasi-société, ou ISBL marchande dont l'activité principale est l'intermédiation financière et qui contracte des engagements sous forme de dépôts ou d'instruments financiers essentiellement substituables à des dépôts.
Institution sans but lucratif	: entité juridique ou sociale chargée de produire ou de distribuer des biens et des services, mais qui ne peut constituer une source de revenu, de profit ou d'autres gains financiers pour les unités institutionnelles qui l'ont établie, la contrôlent ou la financent.
Institution sans but lucratif non marchande	: institution sans but lucratif qui fournit des biens ou services non marchands aux ménages
Instrument financier	: instrument financier créé en général lorsqu'une unité fournit des ressources financières à une autre unité, que celle-ci accepte de rembourser à l'avenir. Contrat établissant une créance financière.
Intérêt	: charge encourue par le débiteur pour l'utilisation du principal, qui correspond à la valeur économique fournie par le créancier. La charge d'intérêts s'accroît de façon continue sur la période d'existence de l'engagement. Le taux appliqué peut être défini comme un pourcentage du principal en cours par période, un montant fixé à l'avance, une somme variable dépendant d'un indicateur défini ou une combinaison de ces méthodes.
Intérêts de retard	: intérêts cumulés sur le capital et les arriérés d'intérêts.
Intérêts moratoires	: intérêts facturés sur les montants différés ou rééchelonnés aux termes de l'accord. Ils sont précisés dans l'accord

	bilatéral.
Intérieur	: terme caractérisant un résident, comme dans les classifications de transactions et de stocks dont la contrepartie est une unité résidente.
Inventaires	: relevés de tous les éléments d'actif et de passif, mentionnant à la fois, la quantité et la valeur de chacun d'eux à la date d'inventaire.
Investissement brut	: valeur de l'acquisition nette d'actifs non financiers (valeur des acquisitions moins cessions d'actifs non financiers).
Liquidation	: se définit en comptabilité publique comme l'ensemble des opérations postérieures à l'engagement de la dépense, ayant pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense. Cette opération consiste en (1) l'exécution par le créancier (titulaire du marché) de ses obligations ; (2) la constatation du service fait par l'ordonnateur, la personne responsable du marché ou tout autre personne désignée dans le marché à cet effet ; (3) le calcul des éléments comptables de la facture.
Liquidation d'un passif	: cession en totalité d'un passif.
Liquidité	: degré de facilité avec lequel un actif peut être converti en numéraire sans subir de perte de valeur.
Location simple	: activité productive qui comporte la location d'actifs pour une période inférieure à la durée de vie attendue de ces actifs. Le bailleur offre un service au preneur en échange d'un paiement de location. <i>Voir location-vente/credit-bail.</i>
Location-vente/credit bail	: accord destiné à financer l'acquisition d'actifs fixes. C'est un contrat entre un bailleur et un preneur par lequel le bailleur met un actif fixe dont il est propriétaire à la disposition du preneur qui s'engage à payer des loyers en vue de permettre au bailleur de recouvrer la totalité ou la quasi-totalité de ses coûts, intérêts compris. Les risques et avantages de la propriété sont ainsi transférés du bailleur au preneur, ce qui est considéré comme un transfert de propriété du bailleur au preneur.

Loi de finances	: texte juridique voté par le Parlement qui retrace et autorise chaque année le prélèvement des ressources d'un Etat et la réalisation des charges pour l'année suivante. La loi de finances détermine également les conditions de l'équilibre financier : elle autorise le recours à l'endettement pour compléter le besoin de ressources. La version votée l'année précédent l'exercice auquel elle se rapporte est appelée loi de finances de l'année (LF). Elle peut être modifiée en cours d'exercice par les lois de finances rectificatives (LFR) ou collectifs budgétaires. Elle donne lieu, postérieurement à la clôture de l'exercice auquel elle se rapporte, au dépôt et au vote d'une loi de règlement par laquelle le Parlement constate et approuve l'exécution des recettes et des dépenses de l'exercice.
Loyer	: revenu de la propriété reçu ou payé en contrepartie de la location de certains terrains, gisements ou autres actifs naturels. Le loyer s'accumule de façon continue au bénéfice du propriétaire de l'actif pendant toute la durée du contrat.
Mandat	: Titre de paiement émis par l'ordonnateur délégué pour permettre au comptable public de procéder au règlement d'une dépense publique.
Mesure du rendement	: Évaluation de l'efficience et de l'efficacité d'un programme ou des activités d'un organisme grâce à l'examen des intrants, des processus, des extrants et des résultats pertinents.
Mesures nouvelles	: volume de crédits présentés dans la loi de finances annuelle qui vient en différence des services votés l'année précédente. Ces crédits peuvent ainsi correspondre au financement de nouvelles dépenses ou à la prise en compte de surcoûts d'actions publiques en cours ou de représenter des économies réalisées sur des actions en cours.
Méthode de l'inventaire permanent	: méthode couramment utilisée pour estimer le coût de remplacement comptable d'une catégorie donnée d'actifs, surtout les immobilisations corporelles. Avec cette méthode, la valeur des actifs détenus est établie à partir des estimations d'acquisitions et de cessions cumulées (après déduction de la consommation cumulée de capital fixe, de l'amortissement ou de l'épuisement progressif des ressources) et réévaluée sur une période suffisamment longue pour couvrir l'acquisition de tous les actifs de la catégorie considérée.
Monétisation d'or	: reclassement d'or non monétaire en or monétaire par l'autorité monétaire.

Monopole d'exportation	: société ou quasi-société publique qui dispose des pouvoirs d'imposition de l'administration publique pour exercer un monopole sur l'exportation de certains biens ou un contrôle sur les services fournis aux non-résidents. Ces monopoles sont créés pour mobiliser des recettes qui pourraient sinon être obtenues par les impôts sur les exportations ou les transactions de change. <i>Voir monopole fiscal et monopole d'importation.</i>
Monopole d'importation	: société ou quasi-société publique qui dispose des pouvoirs d'imposition pour le compte de l'administration publique en exerçant un monopole sur l'importation de certains biens ou un contrôle sur les services reçus par les non-résidents. Ces monopoles sont créés pour mobiliser des recettes qui pourraient sinon être obtenues par les impôts sur les importations ou les transactions de change. <i>Voir monopole fiscal et monopole d'exportation</i>
Monopole fiscal	: société ou quasi-société publique qui exerce un pouvoir d'imposition pour le compte de l'administration publique en exerçant un monopole sur la production ou la distribution d'un type de bien ou de service particulier. Ces monopoles sont établis en vue de percevoir directement des recettes publiques qui pourraient l'être au moyen des impôts sur la production ou la distribution par le secteur concurrentiel du produit concerné.
Monument historique	: ouvrage ou site doté d'une signification archéologique, historique ou culturelle importante. Les administrations publiques emploient en général les monuments historiques à la production de services culturels ou assimilables à des divertissements.
Nature (transaction en)	: contrepartie en bien et service d'une recette ou charge plutôt qu'en règlement monétaire.
Net	: terme ayant en général plusieurs acceptions[6]. Dans le contexte de la formation brute de capital fixe (voir cette expression) ce terme fait référence au fait que la mesure de cette formation est corrigée de la consommation de capital fixe (voir ce terme).
Nomenclature budgétaire	: mode de classement des crédits budgétaires par titre, partie, chapitre, article, paragraphe et sous-paragraphe. Le classement des crédits dans ces catégories peut suivre différents critères : un classement par destination (programmes, activités) et un classement par nature de dépenses (dépenses de personnel, autres moyens de fonctionnement, interventions de l'Etat, investissements).
Non-résident	: unité institutionnelle qui ne possède pas de centre d'intérêt économique sur le territoire économique du pays. <i>Voir résident</i>

Normes comptables	: ensemble des principes qui régissent l'organisation comptable. Les nouvelles normes comptables applicables pour la mise en application de la LOLF tendent à se rapprocher fortement de la comptabilité des entreprises, en particulier en ce qui concerne la notion d'exercice (par opposition à la règle de la gestion), la constatation des droits et obligations, et la présentation d'un bilan patrimonial de l'Etat tout au moins pour les opérations les plus récentes. L'Etat met en œuvre une comptabilité destinée à connaître les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes, et les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action.
Numéraire	: billets et pièces en circulation communément utilisés pour effectuer des paiements.
Numéraire et dépôts	: catégorie d'instrument financier constituée des pièces et billets (le numéraire) et des dépôts à vue ou à terme.
Objets de valeur	: actifs produits de valeur (considérée généralement importante) qui ne sont pas principalement utilisés à des fins de production ou de consommation, mais qui sont acquis et détenus avant tout pour servir de réserve de valeur.
Obligation	: titre de créance le plus répandu, généralement émis à long terme, par l'émetteur; cette créance est rémunérée par le versement d'un intérêt fixe ou variable. Il peut s'agir aussi d'une valeur mobilière négociable en bourse, constatant une créance à long terme, productive d'intérêts sur la société qui l'a émise. Les droits et les obligations de l'État doivent être enregistrés en comptabilité selon le principe de la constatation des droits et obligations (article 30 de la LOLF), c'est-à-dire : <ul style="list-style-type: none"> • dès leur naissance (fait générateur) • dès lors qu'ils peuvent être évalués de manière fiable • au titre de l'exercice auquel ils se rattachent • sans attendre leur encaissement ou leur décaissement
Obligation fiscale	: montant de l'impôt dû par un contribuable.
Observations (opinion d'audit)	: paragraphe distinct d'une opinion d'audit où l'auditeur désigne des questions inhabituelles ou importantes qui doivent être mises en évidence pour bien comprendre les états financiers. Les observations ne doivent pas être utilisées pour rectifier des lacunes des renseignements divulgués dans les états financiers ou pour éviter des réserves. Voir « Avec réserves (opinion d'audit) ».
Opérations	: événements financiers affectant les opérations (recettes et charges) et les actifs et passifs. Les opérations comprennent donc les transactions (voir ce terme) et les autres flux économiques, à savoir les gains ou pertes de détention (voir ce terme) et les autres changements de volume (voir ce

	terme).
Opérations à caractère définitif	<p>: retracées dans le budget général et dans certains comptes d'affectation spéciale. Le budget de l'Etat comprend des opérations à caractère définitif, des opérations à caractère temporaire, des budgets annexes. Lorsque les recettes et les dépenses en opérations définitives sont égales, le budget est dit « en équilibre » ; si les dépenses définitives sont supérieures aux recettes définitives, il y a déficit ; dans le cas contraire, il y a excédent. On parle d'impasse budgétaire ou de découvert de la loi de finances, lorsque les recettes définitives sont inférieures à l'ensemble des dépenses recensées par la loi de finances (dépenses définitives et dépenses temporaires).</p> <p>Le budget général regroupe les budgets des divers ministères et le budget des charges communes rattachées au Ministère chargé des Finances. Les comptes d'affectation spéciale pour opérations définitives concernent principalement dans certains pays le Fonds routier. Ces comptes n'ont pas d'autonomie de gestion à la différence des budgets annexes.</p>
Opérations à caractère temporaire	<p>: sont celles pour lesquelles les dépenses font l'objet de remboursements à plus ou moins brève échéance. Elles sont décrites, en grande partie, dans les comptes spéciaux du Trésor.</p>
Opérations d'open-market (OOM)	<p>: vente et achat au public de titres de créances d'un gouvernement pour contrôler le niveau de la masse monétaire. Lorsque le gouvernement vend ses titres de créance au public, cela réduit la masse monétaire car les gens détiennent moins d'argent. Si le gouvernement rachète ses propres titres de créance, cela augmente la masse monétaire que détient le public.</p>
Opérations de trésorerie	<p>: opérations financières qui concernent la couverture des besoins de financement de l'Etat (ex. produits de cession d'actifs, produits et remboursements des emprunts, opérations de dépôt et de retraits sur les comptes des correspondants, remboursements ou délivrance de prêts et avances). Seules les charges budgétaires résultant de ces opérations, par exemple les intérêts des emprunts sont comptabilisés en opérations budgétaires : les remboursements du capital où les ressources tirées des emprunts sont traités comme des opérations de trésorerie et n'affectent pas le déficit budgétaire.</p>

Opinion d'audit	: Une opinion d'audit se présente habituellement sous une forme normalisée qui porte sur l'ensemble des états financiers : cela permet d'éviter la nécessité d'indiquer tous les éléments qui l'étayent, tout en communiquant aux lecteurs, par sa nature, une compréhension générale de son sens. La nature de la formulation retenue subit l'influence du cadre juridique des audits, bien que le contenu de l'opinion doive indiquer sans ambiguïté s'il s'agit d'une conclusion sans réserves ou avec réserves et, dans ce dernier cas, si les réserves portent sur certains aspects des états ou s'il s'agit d'une opinion défavorable, voire d'un refus de certifier.
Or monétaire	: pièces, lingots et barres d'or ayant une teneur en or d'au moins 995/1000, qui 1) sont détenus par des unités qui exercent une fonction d'autorité monétaire et 2) constituent une composante des avoirs officiels de réserve du pays.
Ordonnance (au sens législatif)	: texte juridique élaboré et mis en œuvre par le gouvernement dans une matière relevant normalement du domaine du Parlement.
Ordonnancement	: dernière étape de la phase juridique de la dépense par laquelle l'ordonnateur donne ordre au comptable assignataire de payer une créance de l'Etat.
Ordonnateur	: autorité qui a le pouvoir d'engager les dépenses d'une personne publique et donc de générer une dette pour la personne publique. Les fonctions d'ordonnateur sont incompatibles avec celles de comptable. Il faut distinguer les fonctions d'ordonnateur des recettes, qui incombent uniquement aux ministres des finances, et les fonctions d'ordonnateur des dépenses qui relèvent des ministres sectoriels et des présidents d'institutions.
Ordre de recette	: en comptabilité publique, document par lequel se matérialise la liquidation d'une créance, en vue de son recouvrement.
Organisation internationale	: unité institutionnelle dont les membres sont soit des États soit d'autres organisations internationales dont les membres sont des États. Elles tirent leur autorité directement de leurs États membres ou indirectement des États qui sont membres des autres organisations internationales membres. Les organisations internationales sont établies par des accords politiques formels entre membres, sont des entités souveraines et ne sont pas assujetties aux lois ou réglementations du pays ou des pays dans lesquelles elles sont situées. Toutes les autorités supranationales (voir ce terme) sont des organisations internationales.
Organismes publics	: voir établissements publics

Pacte de convergence de l'UEMOA	: traité établi entre les huit pays membre de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine afin « d'assurer une meilleure discipline budgétaire en appui à la politique monétaire commune, afin de créer les conditions propices à la stabilité des prix et à une croissance forte et durable » et établissant des critères encadrant les marges de manœuvres nationales en matière budgétaire et fiscale. Ils se décomposent en quatre critères de premier rang (ratio du solde budgétaire de base supérieur ou égal à 0 %, taux d'inflation annuel moyen maintenu à 3 % au maximum par an, ratio de l'encours de la dette intérieure et extérieure rapporté au PIB nominal inférieur à 70% en l'an 2002, non-accumulation d'arriérés de paiement extérieurs et intérieurs sur la gestion de la période courante) et quatre critères de second rang (ratio de la masse salariale sur les recettes fiscales inférieur à 35%, ratio des investissements publics financés sur ressources internes rapportés aux recettes fiscales au moins égal à 20%, ratio du déficit extérieur courant hors dons par rapport au PIB nominal inférieur à 5%, taux de pression fiscale au moins égal à 17 %).
Paiement de location	: paiement des services produits par le bailleur d'actifs produits et fournis au preneur. Les paiements effectués par les preneurs d'actifs non produits sont des loyers plutôt que des paiements de location car les bailleurs de ces actifs ne sont pas considérés comme étant engagés dans une activité productive.
Paiement en nature	: paiement effectué au moyen de biens, de services ou d'actifs autres que des espèces.
Partenariat public-privé (PPP)	: mode de financement par lequel une autorité publique fait appel à des prestataires privés pour financer et gérer un équipement assurant ou contribuant au service public. Le partenaire privé reçoit en contrepartie un paiement du partenaire public et/ou des usagers du service qu'il gère. Au terme du contrat de PPP l'actif peut être transféré à l'autorité publique cocontractante.
Partie double	: principe selon lequel, lorsque un ou plusieurs comptes sont débités au moins un ou plusieurs autres comptes sont crédités d'égal montant. De la sorte, le total des comptes débités est égal au total des comptes crédités. un système en partie double, basé sur l'équation de comptable : actifs = dettes + situation nette.
Passif	: obligation de fournir des avantages économiques à l'unité détentrice de la créance financière de contrepartie. Lorsqu'une créance financière est établie, un passif de valeur égale est contracté simultanément par le débiteur, et constitue la contrepartie de l'actif financier. Les paiements que le créancier a le droit de recevoir aux termes du contrat sont le ou les mêmes paiements que le débiteur est tenu d'effectuer. <i>Voir créance financière.</i>

Passif éventuel	: obligations qui ont été conclues mais dont l'échéance et le montant dépendent de la réalisation d'un événement futur incertain. Il ne s'agit donc pas encore d'éléments de passif (et elles ne le deviendront jamais si l'événement ne se réalise pas).
Patrimoine	: ensemble des biens (corporels et incorporels), des droits (créances) et des obligations (dettes) qui caractérise la situation de l'entreprise à une date donnée.
Patrimoine financier net	: voir valeur financière nette.
Patrimoine net	: voir valeur nette.
Pénalité	: voir amende
Performance	: mesure selon laquelle une action obtient des résultats conformes aux objectifs affichés ou planifiés.
Période complémentaire	: correspond au délai imparti pour l'achèvement des recettes et des dépenses. Elle couvre à la fois les opérations de caisse et les opérations de régularisation. Voir également la journée complémentaire qui est une journée fictive qui prolonge l'année civile pour l'achèvement des opérations complémentaires de régularisation de l'exercice mais est censée en comptabilité, appartenir à cette année civile. Seules des opérations de régularisation d'ordre comptable peuvent être effectuées au cours de la période complémentaire. Aucune opération budgétaire ne peut être effectuée au cours de cette période.
Période comptable et principe de datation des écritures comptables	: espace de temps compris entre deux arrêtés d'écritures. : La date comptable d'une opération est la date de comptabilisation de cette opération dans les documents de tenue de la comptabilité. La date comptable d'une opération est en principe la date du jour de réalisation de cette opération, mais elle peut ne pas correspondre à celle-ci. La date comptable des opérations portant sur les disponibilités est nécessairement celle du jour de réalisation desdites opérations. Ainsi une recette encaissée et une dépense réglée le jour J doivent obligatoirement être passées au livre journal caisse du jour J. Par contre, la date comptable des opérations d'ordre (opérations de centralisation, de transfert) peut être différente de celle du jour de réalisation des opérations centralisées ou transférées.

Plafond d'emplois	: modalité de décompte des personnels employés par l'État quel que soit leur statut (ex. titulaire ou contractuel) ou leur grade. Au montant financier alloué pour chaque programme est désormais associé un nombre d'emplois que le ministère ne peut pas dépasser quand bien même l'enveloppe de crédits destinée aux dépenses de personnel ne serait pas saturée au cours d'un exercice. Le respect de ce plafond est évalué dans les rapports annuels de performances au même titre que la consommation des crédits.
Plan Comptable de l'Etat (PCE)	: ensemble des comptes tenus par le Trésor, comprenant les comptes budgétaires (classes 1 et 2, 6 et 7), les comptes de tiers (classe 4 : créanciers débiteurs) et les comptes financiers (classe 5 : Banque et caisse). Seuls les comptes budgétaires sont utilisés par l'ensemble des opérateurs budgétaires et comptables, et constituent la classification économique (ou par nature). Les comptes de tiers et les comptes financiers sont gérés exclusivement par le Trésor.
Plan comptable général	: cadre général obligatoire dans lequel doivent être tenues les comptabilités des entreprises nationales.
Point de décision	: point dans le temps auquel l'éligibilité d'un pays pour l'Initiative PPTE est déterminée et le montant d'allègement de la dette engagé aux termes de l'Initiative PPTE est calculé, sur le fondement de l'AVD. À titre de condition préalable, un pays doit avoir présenté des antécédents de bonne performance pendant trois ans aux termes des programmes d'ajustement soutenus par le FMI et la Banque mondiale.
Position nette du gouvernement	: situation financière nette du gouvernement vis-à-vis du système bancaire. Cette mesure peut être appréhendée soit du point de vue du système bancaire (à partir des situations patrimoniales de la banque centrale et des institutions de dépôts), soit du point de vue du gouvernement (à partir des situations de la comptabilité publique, généralement limitées dans ce contexte aux administrations publiques centrales). Du point de vue du système bancaire intérieur, il s'agit de la différence entre les créances de la banque centrale et des institutions de dépôts sur le gouvernement et les engagements vis-à-vis de ce dernier (principalement ses dépôts). Du point de vue du gouvernement, il s'agit de la différence entre ses avoirs (principalement ses dépôts) et ses engagements vis-à-vis du système bancaire. Bien que dans les deux cas le concept est le même, les écarts comptables sont souvent à l'origine de différences entre ces mesures respectives de la position nette du gouvernement. Hormis ces écarts comptables, les mesures issues des deux approches doivent donc en principe être les mêmes pour un champ donné des administrations publiques.

Poste calculé	: outil d'analyse qui fournit une mesure synthétique des valeurs de certains flux ou stocks à partir de postes sous-jacents. Les postes calculés comprennent les agrégats et les soldes comptables.
Prélèvements sur les revenus des quasi-sociétés	: prélèvement effectué sur le revenu courant d'une quasi-société par son propriétaire. Les retraits de provenant du produit de la vente ou de la cession des actifs de la quasi-société ou de liquidations importantes de bénéfices non distribués ou d'autres réserves sont exclus.
Prestation de retraite	: prestation sociale payée aux retraités et aux personnes à leur charge ou autres ayant droits, habituellement sous forme d'une pension ou de soins médicaux.
Prestations d'assistance sociale	: prestation sociale payée par un régime d'assistance sociale. Les prestations sociales n'incluent pas les transferts effectués en réponse à des événements ou à des situations qui ne sont pas normalement couverts par les régimes d'assurance sociale, tels que les catastrophes naturelles. <i>Voir régime de protection sociale et prestations sociales.</i>
Prestations d'assurance sociale	: prestation sociale payée par un régime d'assurance sociale. <i>Voir régime de protection sociale et prestations sociales.</i>
Prestations de sécurité sociale	: prestations versées par un régime de sécurité sociale. <i>Voir régime de sécurité sociale.</i>
Prestations sociales	: transferts en espèces ou en nature destinés à protéger l'ensemble ou des segments spécifiques de la population contre certains risques sociaux. La fourniture de services médicaux, l'indemnisation du chômage ou les pensions des régimes de sécurité sociale sont des exemples de prestations sociales. <i>Voir risque social.</i>
Prestations sociales à la charge des employeurs	: prestations sociales fournies par un régime d'assurance sociale d'employeur. <i>Voir cette expression.</i>
Prêt	: voir crédit.
Prêts nets	: prêts moins recouvrements (prêts accordés par les administrations publiques aux fins de politique économique moins remboursements de ces prêts)
Principal	: valeur économique qui a été octroyée par le créancier au débiteur.
Principe d'importance relative	: états financiers doivent révéler toutes les opérations dont l'importance peut affecter les évaluations et les décisions.

Principe de continuité de l'exploitation	: Pour l'établissement de ses comptes l'entreprise est présumée poursuivre ses activités. Les règles d'évaluation sont directement dépendantes de ce principe. Dans une perspective de cessation d'activité ou de liquidation, les valeurs du bilan ne seraient plus les mêmes.
Principe de l'image fidèle	: obligation de fournir toutes les informations nécessaires pour donner une image fidèle de la situation financière de l'Etat. Dans ce cas, la comptabilité doit non seulement prendre en compte l'ensemble des charges futures, éventuelles ou certaines.
Principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture et principe d'irréversibilité de l'information comptable	: Le bilan d'ouverture d'un exercice N, la balance d'entrée de l'année N doit correspondre au bilan de clôture, ou à la balance de sortie de l'exercice précédent, N-1. En particulier, il n'est pas possible d'imputer directement sur les capitaux propres les produits et les charges d'exercices précédents qu'on aurait oubliés de comptabiliser en temps opportun. Ceux-ci sont à rattacher aux charges et produits de l'exercice et contribuent ainsi au résultat.
Principe de l'unité de caisse	: Suivant ce principe, « un chef de poste comptable ne peut disposer que d'une seule caisse, d'un seul compte courant postal ou bancaire quel que soit le nombre d'organismes publics dont il a la gestion ».
Principe de l'unité de trésorerie	: Ce principe peut s'énoncer comme suit : « l'ensemble des ressources publiques concourt au financement de l'ensemble des charges publiques quel que soit le lieu ou le moment » le respect de ce principe aboutit à la réalisation du compte unique du trésor.
Principe de la constatation des droits et obligations	: Les droits et obligations sont enregistrés : <ul style="list-style-type: none"> • dès leur naissance (fait générateur) • dès lors qu'ils peuvent être évalués de manière fiable • au titre de l'exercice auquel ils se rattachent • sans attendre leur encaissement ou leur décaissement
Principe de non compensation	: éléments d'actif et de passif doivent être évalués séparément. Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif du bilan ou entre les postes de charges et de produits du compte de résultat. Toute compensation au niveau de la présentation des postes d'actifs et de passif ou entre des postes de charges et de produits est interdite.

Principe de permanence des méthodes	: la cohérence des informations apportées par les comptes annuels au cours des exercices comptables successifs implique la permanence dans l'application des règles et procédures (évaluation, présentation). Le comptable doit appliquer les mêmes règles et suivre les mêmes procédures d'évaluation au cours des périodes successives, afin d'être en mesure de : - comparer dans l'espace et dans le temps - informer en interne comme en externe - signaler et justifier toute modification dans l'annexe. Toute exception au principe de permanence doit être justifiée par la recherche d'une meilleure information. En cas de changement de méthode de comptabilisation ou de procédures comptables, il convient, pour la période de transition, de fournir à la fois l'information selon la nouvelle méthode et toutes précisions utiles sur les incidences dans les comptes résultant du changement.
Principe de prééminence de la réalité sur l'apparence	: Les transactions et les autres événements survenus durant la gestion doivent être enregistrés et présentés conformément à leur nature et à la réalité financière sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique. La réalité financière exige une comptabilité qui permet de connaître les coûts réels et une présentation consolidée des comptes.
Principe de prudence	: défini comme l'appréciation raisonnable des faits, afin d'éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et les résultats de l'entité. Exemples de prudence: comptabiliser les amortissements et provisions même s'il n'y a pas de bénéfice; ne comptabiliser un produit que s'il est réalisé alors qu'une charge doit être prise en compte dès que sa réalisation est probable (perte latente). Il est recommandé de comptabiliser les moins values probables, mais de ne pas comptabiliser les plus values probables.
Principe de spécialisation des exercices	: principe lié au concept même d'exercice comptable, qui vise à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui les .Pour des raisons de gestion, tout report, tout enregistrement anticipé ne pourraient que générer un faux résultat.
Principes comptables	: conventions à partir desquelles la comptabilité traite les opérations et dont le respect est un des éléments de la sincérité des comptes. Les enregistrements comptables reposent notamment sur les principes de prudence, de régularité et de sincérité, de continuité de l'exploitation, d'indépendance des exercices, de permanence des méthodes, du nominalisme, d'intangibilité du bilan d'ouverture, de non compensation.
Principe de régularité	: la conformité aux règles et procédures en vigueur. Il faut que l'entreprise satisfasse aux obligations prévues par le droit, mais également qu'elle remplisse des conditions concernant son organisation, l'accès aux pièces justificatives et le contrôle interne.

Prix du marché	: Montant pour lequel des biens, des actifs autres que du numéraire, des services, du travail ou la fourniture de capital sont effectivement échangés ou pourraient être échangés contre du numéraire.
Produits	: correspondent soit à des versements au titre des prélèvements obligatoires soit à des ventes de biens ou prestations de service soit à une rémunération de détention d'actifs financiers. Les produits régaliens, principales ressources de l'État, qui résultent de l'exercice d'un droit constitutionnel, c'est-à-dire, la capacité à lever des impôts, indépendamment des services rendus et des produits de cession des biens de l'Etat.
Programme	: regroupement de crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions représentatif d'une politique publique clairement définie dans une perspective de moyen terme et qui relèvent d'un même ministère. Le programme est l'unité de présentation et de spécialisation des crédits.
Provisions	: perte qu'occasionnerait une augmentation d'éléments du passif exigible à plus ou moins long terme, à condition que la perte, ou la charge envisagée au regard d'événements survenus ou en cours soit, à la date d'établissement de la situation, précise quant à sa nature, probable quant à sa réalisation effective.
Provision pour dépréciation	: lorsque l'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif est seulement probable en raison d'événements dont les effets sont jugés réversibles, il est constaté une provision pour dépréciation.
Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices	: compte destiné à enregistrer des charges prévisibles qui, étant donné leur nature et leur importance, ne sauraient logiquement être supportées par le seul exercice au cours duquel elles seront engagées. Cette provision ne peut avoir pour objet d'étaler des charges passées sur des résultats futurs de l'entreprise.
Provisions pour risques et charges	: provisions évaluées à l'arrêté des comptes et destinées à couvrir des risques et des charges nettement précis quant à leur objet et que des événements survenus ou en cours rendent probables. Les provisions pour risques et charges correspondent à une augmentation de passif à plus ou moins long terme. On peut distinguer les provisions pour risques, les provisions pour garanties données aux clients, les provisions pour perte de change. Ces provisions sont comptabilisées dès la naissance du risque, même avant tout jugement. C'est également le cas lorsqu'une entreprise conteste un redressement fiscal.
Quasi-société	: entité non constituée en société, ni autrement établie juridiquement, mais qui opère comme une société.

Quitus	: acte par lequel l'autorité qualifiée atteste qu'un gestionnaire financier cessant ses fonctions est dégagé de sa responsabilité au titre de celle-ci.
Réassignation	: reclassification d'une transaction lorsqu'elle est effectuée par une unité pour le compte d'une autre unité.
Recettes	: transactions qui augmentent la valeur nette.
Recettes fiscales	<p>: recettes d'impôts de taxes et d'autres prélèvements obligatoires, à l'exception des cotisations sociales. Ces recettes comprennent les impôts sur les revenus, les bénéfiques et gains en capital, les impôts sur la main-d'œuvre, les taxes sur la propriété, les taxes sur les biens et services, les taxes sur le commerce et les transactions internationales et les autres recettes fiscales.</p> <p>Le concept de recettes fiscales est basé sur la nature de ces recettes, à savoir leur caractère obligatoire et l'absence de contrepartie. Les revenus de la propriété et les cotisations sociales sont exclus en vertu des contreparties auxquelles ils donnent lieu, ainsi que les amendes et confiscations et les transferts volontaires (dons et autres transferts).</p>
Réduction (unilatérale) de dette	: réduction par le créancier, sans l'accord du débiteur, de la valeur d'un actif financier au motif que sa valeur ne peut être entièrement recouvrée.
Rééchelonnement de dette	: accord bilatéral visant à modifier les dates du service d'une dette existante, en général à des conditions plus favorables pour le débiteur, pouvant aller jusqu'à la remise partielle de la dette, notamment par l'allongement des échéanciers de remboursement, l'octroi ou l'allongement de périodes de grâce pour les intérêts et le principal et le rééchelonnement de paiements du service de la dette échus ou en arriérés. <i>Voir aussi restructuration de la dette.</i>
Réévaluation	: voir gain ou perte de détention.
Réévaluation du bilan	: opération consistant à réévaluer les immobilisations pour leur donner un plus grand rapport avec la réalité et faire apparaître en contrepartie un écart de réévaluation dans les capitaux propres. Il y a lieu de distinguer la réévaluation légale de la réévaluation libre.
Référentiel comptable	: méthode utilisée pour mesurer un produit ou une charge. Les normes comptables par exemple indiquent les méthodes pour la comptabilisation de certaines opérations financières.
Refus de certifier	: rendu par l'auditeur lorsque celui-ci n'est pas à même d'obtenir une opinion sur les états financiers dans leur ensemble en raison d'une incertitude fondamentale ou de limites de portée. Le refus de certifier indique qu'il n'est pas possible de rendre une opinion et précise tous les points

	incertains.
Régime d'assistance sociale	: régime de protection sociale non contributif.
Régime d'assurance sociale	: régime de protection sociale contributif.
Régime d'assurance sociale avec constitution de réserves	: régime d'assurance sociale qui dispose de réserves identifiées ou de comptes affectés au paiement des prestations.
Régime d'assurance sociale d'employeur	: régime d'assurance sociale dans lequel un employeur fournit des prestations sociales à ses employés, anciens employés ou à leurs ayant-droits.
Régime d'assurance sociale sans constitution de réserves	: régime d'assurance sociale sans constitution de comptes ou de réserves spécifiques pour le paiement des prestations y afférentes.
Régime de protection sociale	: cadre d'interventions systématiques destinées à aider les ménages et les personnes à faire face à un ensemble déterminé de risques sociaux. <i>Voir risque social.</i>
Régime de retraite	: régime d'assurance sociale fournissant des prestations de retraite à un groupe de personnes désignées, habituellement des salariés, les personnes à leur charge et d'autres ayant droits
Régime de retraite à cotisations définies	: régime de retraite dans lequel le niveau des cotisations de l'employeur est garanti mais celui des prestations futures dépendra des actifs du fonds.
Régime de retraite à prestations définies	: régime de retraite dans lequel les prestations sont garanties par l'employeur. Le montant des prestations est en général déterminé par une formule fondée sur le nombre d'années de service et le niveau de rémunération de l'employé.
Régime de sécurité sociale	: régime d'assurance sociale imposé, contrôlé et financé par l'administration publique et couvrant l'ensemble ou des segments importants de la population.
Règles comptables	: ensemble de normes régissant l'enregistrement des flux économiques et des stocks. Dans le système SFP, les règles sont conçues de manière à ce que les données produites par le système soient conformes aux normes reconnues pour l'établissement des statistiques économiques.

Règles de comptabilisation	: voir <i>règles comptables</i> .
Régulation budgétaire	: compétence du ministre des finances consistant à rendre indisponibles à titre provisoire ou définitif des crédits ouverts (AE/CP) sur les budgets des ministères en cours d'exercice afin d'éviter la dégradation de l'équilibre financier défini par la loi de finances.
Remboursement d'impôt	: remboursement par l'autorité fiscale d'un trop perçu d'impôts.
Remboursement d'une obligation	: transaction qui diminue les passifs d'une unité. Synonyme de liquidation de passifs
Remise de dette	: voir annulation de dette.
Rémunération des salariés	: rémunération totale, en espèces ou en nature, qui doit être payée au salarié au titre du travail effectué pendant la période comptable, à l'exclusion de tout travail lié à la formation de capital pour compte propre (voir ce terme). Elle comprend les salaires et traitements et les cotisations versées par l'employeur aux régimes d'assurances sociales pour le compte du salarié. Sont exclus les montants à payer aux entrepreneurs et fournisseurs, aux sous-traitants indépendants et aux autres personnes qui ne font pas partie du personnel (sous-traitance). Rémunération en nature. Transaction par laquelle un employeur rémunère un salarié sous forme de biens, de services ou d'actifs autres que des espèces.
Rémunération en nature	: transaction par laquelle un employeur rémunère un salarié sous forme de biens, de services ou d'actifs autres que des espèces.
Rémunérations pour service rendu	: prélèvements à caractère non fiscal. Ils sont exigés des usagers pour couvrir les charges d'une prestation ne relevant pas du service public gratuit.
Répartition	: Autorisations ou distributions de fonds qui sont généralement réalisées par le ministère des Finances au profit de différents ministères et d'autres unités de dépenses et qui permettent à ceux-ci d'engager et/ou de verser des fonds au cours d'une période spécifiée, dans les limites des fonds octroyés et autorisés. Voir « Mandat ».
Report de crédits	: majoration des crédits ouverts par la loi de finances de l'année par tout ou partie des crédits non consommés de l'année précédente selon des règles applicables aux AE et aux CP.
Reprise de dette, prise en charge de dette	: prise en charge par une unité de la dette d'une autre unité, notamment lorsque l'administration publique assume la responsabilité de la dette lorsque le créancier invoque les clauses du contrat permettant de faire jouer la garantie.

Répudiation de dette	: annulation unilatérale d'une dette par le débiteur. La répudiation de dette n'est pas considérée comme un flux économique et n'est pas enregistrée dans le système SFP.
Réquisition comptable	: ordre émanant de l'ordonnateur visant l'exécution d'une dépense pour laquelle le comptable a préalablement refusé son visa. La réquisition ne peut être opérée dans certains cas (ex ; indisponibilité des crédits, absence de justification du service fait). La réquisition a pour conséquence de transférer la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public vers l'ordonnateur.
Réserves internationales	: actifs (ou avoirs) extérieurs sur lesquels les autorités monétaires exercent leur contrôle et dont elles peuvent disposer immédiatement pour financer directement des déséquilibres de balance des paiements, et pour agir indirectement sur l'ampleur de ces déséquilibres par des interventions sur le marché des changes en vue d'influer sur le taux de change, ou encore pour atteindre d'autres objectifs. Les avoirs de réserve comprennent le numéraire, dépôts et les titres libellés en monnaies étrangères, l'or monétaire, les DTS et la position de réserve du pays au FMI.
Résidence	: localisation économique du centre d'intérêt économique d'une unité institutionnelle. Correspond généralement à sa situation géographique. Les ambassades, consulats et bases militaires établis à l'étranger sont toujours considérés comme des entités résidentes.
Résident	: unité institutionnelle dont le centre d'intérêt économique se trouve sur le territoire économique du pays.
Responsable de programme	: haut fonctionnaire désigné par le ministre pour coordonner la mise en œuvre du programme dont il a la charge. Sur la base d'une large concertation avec les acteurs concernés, le responsable de programme arrête la stratégie et le budget du programme, ainsi que ses objectifs et cibles de performance – sur lesquels il s'engage ; il organise le dialogue de gestion et la cohérence des cadres nationaux et locaux de pilotage de la performance ; il suit les aspects de mise en œuvre opérationnelle et rend compte des résultats annuels du programme. Il est formellement responsable de la production du PAP et du RAP pour son programme. Au-delà de son propre champ, il participe aux travaux permettant de perfectionner progressivement les outils de gestion et les systèmes d'information du ministère. Ce faisant, le responsable de programme est en quelque sorte un chef d'orchestre, ou un maître d'œuvre, qui doit certes prendre des décisions pour le programme et s'impliquer personnellement, mais aussi – et c'est essentiel – susciter une large concertation, faciliter la mobilisation des divers acteurs, et organiser une coordination efficace entre les différents aspects de la gestion de la performance.

Ressources de l'Etat	: tous les produits qui permettent le financement de l'activité publique selon les principes de l'universalité et de l'unité de caisse. Elles se composent des recettes budgétaires (ex. impôts et taxes) et des ressources de trésorerie (ex. produits des emprunts à moyen et long terme).
Restes à payer	: terme de la comptabilité budgétaire. Les restes à payer sont l'ensemble des liquidations publiques n'ayant pas encore fait l'objet de règlement effectif. Ils comportent deux variantes : les fonds en route et les arriérés. Les fonds en route correspondent à l'ensemble des liquidations à court terme de l'État, c'est-à-dire l'ensemble des restes à payer dans un délai de trois mois à compter de la date de la prise en charge. Pour ce qui concerne les arriérés, ce sont les liquidations , qui vont au delà de trois mois à compter de la date de prise en charge.
Restructuration de dette	: accord bilatéral visant à modifier les conditions du service d'une dette existante, en général à des conditions plus favorables pour le débiteur, pouvant aller jusqu'à la remise partielle de la dette. Outre le rééchelonnement de la dette, la restructuration de la dette peut comporter le remplacement de la dette existante par une dette nouvelle. <i>Voir aussi rééchelonnement de la dette.</i>
Résultat	: comptes de la classe 6 dont le solde est toujours débiteur (sauf 609 et parfois 603) et comptes de la classe 7 dont le solde est toujours créditeur (sauf 709 et parfois 713), La différence entre les produits et les charges permet d'établir le résultat de l'exercice
Rétablissement de crédits (procédure de)	: reconstitution budgétaire de crédits consommés et provenant soit de la restitution par de tiers de sommes payées indument ou à titre provisoire (ex. erreur des services de l'Etat en faveur d'un contribuable donnant lieu restitution des sommes indument versées) ; soit des cessions ayant donné lieu à paiement sur crédits budgétaires (ex. remboursement entre services de l'Etat).
Retraite	: somme fixe payée régulièrement à une personne, habituellement après le départ en retraite. La personne peut être le retraité, une personne à sa charge ou un autre ayant droit.
Revenu de la propriété	: revenu reçu par une unité lorsqu'elle place un actif financier ou un actif corporel non produit dont elle est propriétaire à la disposition d'une autre unité. Les intérêts, dividendes, prélèvements sur les revenus des quasi-sociétés, revenus de la propriété attribués aux assurés et les loyers sont les types de revenu de la propriété reconnus dans le système SFP.

Revenu de la propriété attribué aux assurés	: revenu des réserves techniques d'assurance d'une unité. Les réserves techniques d'assurance comprennent les réserves primes, les réserves sinistres et les réserves actuarielles (ou provisions mathématiques) pour risques en cours au titre de polices d'assurance-vie et de régimes de retraite. Ces réserves sont considérées comme des actifs des assurés ou de leurs ayant droits. Le revenu tiré du placement des réserves techniques d'assurance est classé comme revenu de la propriété attribué aux assurés.
Risque social	: évènement ou circonstance susceptible d'avoir une incidence négative sur le bien-être des ménages en occasionnant des dépenses supplémentaires ou en réduisant leurs revenus.
Royalties	: désignation souvent donnée aux paiements relatifs à une location en vue de l'extraction de gisements possédés par une autre unité. Dans le système SFP, ces paiements sont classés en tant que loyers.
Salaires et traitements	: poste qui inclut toutes les rémunérations perçues par les salariés à l'exception des cotisations sociales versées par leur employeur. Les paiements en espèces et en nature sont inclus. Les cotisations sociales retenues sur les salaires et traitements des agents sont incluses aussi dans cette catégorie. Le remboursement des frais engagés par les salariés pour prendre leurs fonctions ou effectuer leur travail, tels que l'achat d'outils, d'équipements, de vêtements spéciaux ou d'autres articles destinés à être utilisés exclusivement ou principalement dans leur travail, est exclu. Les prestations sociales payées par les employeurs sont également exclues. <i>Voir rémunération des salariés.</i>
Secteur public	: ensemble des unités du secteur des administrations publiques augmenté de toutes les sociétés publiques.
Secteur public non financier	: secteur des administrations publiques augmenté de toutes les sociétés publiques non financières.
Secteur public non monétaire	: regroupe les sociétés publiques non financières, les sociétés financières publiques non monétaires et le secteur des administrations publiques.

Sécurité sociale	: ensemble des régimes d'assurance sociale imposés, contrôlés et financés par les administrations publiques et couvrant l'ensemble ou des segments importants de la population. Le sous-secteur de sécurité sociale est constitué d'un type particulier d'unité d'administration publique consacré à la gestion d'un ou de plusieurs régimes de protection sociale. Les prestations versées par ces régimes sont des <i>prestations de sécurité sociale</i> . (Tandis que les régimes pour lesquels l'employeur fournit des prestations d'assurance sociale à ses salariés en activité, à ses anciens salariés et à leurs ayants droit sont qualifiés de <i>régimes d'assurance sociale d'employeurs</i> , et les prestations versées par ces régimes sont qualifiées de <i>prestations sociales à la charge des employeurs</i>). Une administration de sécurité sociale doit présenter les caractéristiques générales d'une unité institutionnelle. Elle doit donc avoir une organisation autonome par rapport aux autres administrations publiques et détenir des actifs et des passifs indépendamment de ces dernières et effectuer des transactions financières pour son compte propre.
Service de la dette	: paiement des intérêts et remboursement du principal de la dette. La distinction entre principal et intérêts doit parfois être estimée, notamment dans le cas des remboursements de titres à coupons zéro ou à forte décote qui ne donnent lieu qu'à un seul type de versement. Le service de la dette exclut les commissions et autres charges (charges de courtages etc.).
Service fait (règle du)	: principe selon lequel une personne publique ne peut procéder au paiement effectif qu'après l'exécution effective du service générateur de la créance (ex. livraison de matériels commandés, réalisation de travaux). Cette règle peut souffrir des exceptions qui doivent être prévues par les textes légaux (lois et règlements) (ex. cas des marchés publics qui peuvent donner lieu à des avances).
Services votés	: volume de crédits considérés comme nécessaire pour reconduire à périmètre constant les actions publiques qui ont fait l'objet d'une autorisation budgétaire l'année précédente.
Sincérité (principe de)	: obligation de présenter des comptes ou un budget reflétant une image sincère et fidèle de la situation et des perspectives économiques et patrimoniales nationales au regard des informations dont dispose le gouvernement au moment de leur élaboration. Le principe de sincérité interdit de sous-estimer les charges ou de surestimer les ressources présentées dans la loi de finances et fait obligation de ne pas dissimuler des éléments financiers ou patrimoniaux. Deux corollaires s'attachent à ce principe : l'inclusion effective de l'ensemble des ressources et des charges (en ce sens, le principe de sincérité rejoint les obligations découlant du principe d'universalité[4]) au sein du budget ou des comptes de l'Etat ainsi que la cohérence des informations fournies.

Situation des flux de trésorerie	: présentation résumée des mouvements de trésorerie de l'administration publique. Elle indique le montant total de trésorerie produit ou absorbé par les activités courantes, les transactions sur actifs non financiers et les transactions sur actifs et passifs financiers autres que les espèces (la trésorerie). La variation nette de la position de trésorerie de l'administration publique est égale à la somme nette des contributions de trésorerie reçue de ces trois sources.
Situation des opérations des administrations publiques	: résumé des transactions du secteur des administrations publiques au cours d'une période comptable donnée. Elles sont classées en recettes, charges, acquisition nette d'actifs non financiers ou accumulation nette de passifs de manière à rendre manifeste l'incidence de la politique budgétaire sur la valeur nette du secteur des administrations publiques, sa demande de crédit et sa détention d'actifs et de passifs.
Situation nette	: différence entre les actifs et les passifs.
Situation nette des administrations publiques vis-à-vis du système bancaire	: <i>voir position nette du gouvernement.</i>
Situation patrimoniale	: voir compte de patrimoine.
Société	: entité juridique créée dans le but de produire des biens ou des services pour le marché, qui peut être une source de profit ou d'autres gains financiers pour ses propriétaires. Elle est propriété collective de ses actionnaires, qui ont le pouvoir de nommer les administrateurs responsables de sa gestion.
Société publique	: société possédée ou contrôlée par une unité de l'administration publique.
Société publique financière non monétaire	: toute société financière contrôlée par une unité de l'administration publique à l'exception de la banque centrale et des autres institutions de dépôts publiques.
Société publique monétaire	: institution de dépôts résidente autre que la banque centrale et contrôlée par une unité d'administration publique.
Société publique non financière	: société produisant des biens ou des services non financiers pour le marché et qui est possédée ou contrôlée par une unité de l'administration publique.
Solde brut de gestion	: recettes moins les charges autres que la consommation de capital fixe. Également solde net de gestion plus consommation de capital fixe.
Solde budgétaire	: voir solde budgétaire global.

Solde budgétaire de base	: permet d'évaluer l'équilibre des finances publiques indépendamment de l'aide au développement. Il se calcule de la manière suivante: recettes totales hors dons - dépenses courantes - dépenses en capital sur ressources propres.
Solde budgétaire de base	: défini comme : Recettes totales (+) Dons budgétaires (+) Ressources PPTE (-) Dépenses courantes (-) Dépenses d'investissement publics financées sur ressources internes (Acte additionnel n°05/2009 du 17 mars 2009)
Solde budgétaire global	: se calcul par différence entre les recettes et les dépenses budgétaires.
Solde budgétaire global	: capacité/besoin de financement, ajusté par la réorganisation des transactions sur actifs et passifs financiers liées aux objectifs de politique générale. Il est à noter que le produit des privatisations doit toujours être classé comme financement et n'entre pas dans ce solde; les subventions versées sous forme de prêts doivent être considérées comme des dépenses affectant ce solde.
Solde budgétaire global corrigé	: solde budgétaire global à l'exclusion de tout ou partie des recettes sous forme de dons, des activités de certaines «enclaves» économiques (le secteur pétrolier, par exemple) ou des transactions importantes et peu fréquentes qui risquent de fausser l'analyse. <i>Voir solde budgétaire global.</i>
Solde comptable	: valeur nette d'un ensemble d'écritures comptables, généralement obtenue par différence entre deux agrégats. <i>Voir agrégat.</i>
Solde net de gestion	: recettes moins charges. Il mesure la variation de la valeur nette résultant des transactions.
Solde primaire de gestion	: solde net de gestion plus charges d'intérêts nettes. <i>Voir solde net de gestion.</i>
Solde primaire global	: solde budgétaire global plus charges d'intérêts nettes.
Soutenabilité	: désigne, dans le cadre des finances publiques, la capacité d'un Etat à conduire des actions sans mettre en danger sa capacité à honorer ses engagements financiers dans le futur, c'est-à-dire à rester solvable.
Spécialité (principe de)	: principe budgétaire consistant à détailler l'autorisation parlementaire, afin que chaque crédit ait une destination indiquée par la loi de finances. Le respect de ce principe et de la rédaction de l'article 3 de la présente Directive induit deux critères pour l'application du principe de spécialité : (1) le critère de la nature de la dépense (ex. : une dépense de personnel) et (2) le critère de la destination (ex. : enseignement supérieur).

Stocks	: biens et services détenus par les producteurs dans l'intention de les vendre ou de les utiliser à une date ultérieure pour la production ou un autre emploi.
Subvention	: transfert sans contrepartie d'une administration publique à une entreprise sur la base du niveau général de ses activités de production ou de la valeur ou du volume de biens et services produits, vendus, exportés ou importés. Les subventions peuvent être conçues pour influencer sur le niveau de la production, des prix de vente de la production ou des bénéfices des entreprises. Les subventions incluent aussi les transferts aux sociétés publiques et autres entreprises destinés à compenser des pertes d'exploitation.
Swap de dettes contre participations	: échange de tout ou partie d'un titre de dette contre des actions et autres participations émises par l'unité émettrice de ladite dette.
Système comptable	: ensemble des procédures comptables, des mécanismes de contrôle internes, des registres comptables et des plans comptables qui sont utilisés pour administrer, consigner et rendre compte des transactions financières. Un tel système doit appliquer les principes de la comptabilité en partie double, consigner toutes les étapes du processus des paiements et des recettes qui sont nécessaires à la reconnaissance des transactions comptables, intégrer les comptes d'actif et de passif aux comptes de résultats et tenir des registres sous une forme qui peut faire l'objet d'un audit.
Système d'informations	: ensemble ordonné d'informations collectées, traitées, mémorisées, et diffusées au sein d'une institution. Le système d'information comprend des applications de gestion, de statistique, de suivi d'activité, de comptabilité, etc., utilisant ou non l'informatique, et organisées en fichiers simples ou en bases de données.
Système de l'exercice	: toutes les opérations d'exécution de la loi de finances sont rattachées à l'année au cours de laquelle elles sont autorisées quel que soit le moment où elles sont juridiquement nées et quel que soit le moment où le paiement intervient. Selon ce système, deux dépenses effectuées le même jour pourront être imputées à deux exercices différents. Chaque exercice est exécuté sur plusieurs années et chaque année voit l'exécution simultanée de plusieurs exercices. L'inconvénient principal de ce système est l'arrêt tardif des écritures comptables concernant un exercice donné, tandis que son principal avantage est qu'il considère les créances et les dettes qui sont nées au cours de l'année, peu importe le moment de l'encaissement ou du décaissement des fonds, qui ne seront plus qu'un problème de trésorerie.

Système de la gestion	: opérations d'exécution de la loi de finances sont celles qui sont encaissées ou acceptées entre le 1 ^{er} janvier et le 31 décembre quelle que soit la loi de finances qui les autorisées. Le système de gestion implique que tous les encaissements et les paiements effectués du 1 ^{er} janvier au 31 décembre sont rattachés au budget de l'année civile considérée, quelle que soit la date du fait générateur dont l'opération matérielle de caisse est la conclusion.
Système de la gestion corrigée	: système de gestion avec un rajout de période complémentaire comptable pour arrêter les opérations de dépenses ayant déjà fait l'objet d'ordonnancement.
Tableau de bord	: ensemble d'indicateurs, financiers ou non, qui se rapportent à une institution, qui ont été sélectionnés par le responsable de cette institution et qui lui sont destinés. Outil de lecture synthétique, global et rapide, le tableau de bord est utilisé à des fins de mesure et de maîtrise des grands processus de fonctionnement de cette institution et de sa performance ; il a vocation à aider le responsable à prendre des décisions ; il doit donc contenir des informations utiles à cette fin.
Tableau des flux de trésorerie	: fait apparaître les entrées et les sorties de trésorerie qui sont classées en trois catégories : les flux de trésorerie liés à l'activité, les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement, les flux de trésorerie liés aux opérations de financement.
Tableau des opérations financières (TOFE)	: document standardisé constitué d'agrégats des ressources et des charges de l'Etat. Sa projection, généralement à trois ans, donne un éclairage indispensable sur l'évolution de la structure du budget de l'Etat et facilite l'encadrement des programmes budgétaires pluriannuels notamment dans la détermination de marges de manœuvre.
Taux de prélèvement obligatoire	: ensemble des transferts obligatoires que les unités des administrations publiques imposent au reste de l'économie. Il équivaut approximativement à la somme des recettes fiscales et des cotisations de sécurité sociale obligatoires. Si une autorité supranationale impose aussi des transferts obligatoires, ceux-ci peuvent devoir être pris en compte. Bien que constituant des transferts obligatoires, les amendes, pénalités et confiscations n'entrent pas en principe dans le calcul du taux de prélèvement obligatoire.
Taxe	: prélèvement obligatoire à l'occasion d'une opération de service public mais qui ne constitue pas la contrepartie monétaire de ce service. Elle diffère de l'impôt par son assiette (elle est payée à l'occasion d'une opération) et par son redevable (l'usager), la redevance celle-ci étant la contrepartie monétaire d'un service rendu.

Taxes parafiscales	: prélèvements obligatoires perçus dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'Etat (ex. collectivités locales). Elles sont établies par décret et leur perception au-delà du 31 décembre de chaque année doit être autorisée par la loi de finances. Sur ce fondement, le Gouvernement peut ainsi instaurer des prélèvements obligatoires sans l'autorisation préalable du Parlement, en dérogeant à l'article 3 de la Directive portant loi de finances au sein de l'UEMOA qui dispose que " <i>Les dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature, qu'elles soient perçues par l'Etat ou affectées à d'autres organismes publics, sont du domaine de la loi.</i> "
Terrains	: comprennent les sols et les eaux de surface, ainsi que les améliorations majeures qui ne peuvent être séparées physiquement des terrains eux-mêmes, mais ne comprennent pas les bâtiments ou autres constructions situés sur les terrains ou les traversant, comme les routes, les immeubles de bureaux ou les tunnels, les vignes, vergers et autres plantations d'arbres cultivées, les animaux et les cultures, les gisements, les ressources biologiques non cultivées, et les réserves d'eau souterraines.
Territoire économique	: territoire géographique administré par une administration publique. Le territoire économique n'est pas nécessairement circonscrit par les frontières matérielles et politiques du pays, mais leur correspond généralement de près.
Titres autres que les actions	: instruments financiers négociables représentatifs d'engagements que les unités institutionnelles doivent régler au moyen d'espèces, d'instruments financiers ou de tout autre actif ayant une valeur économique. Les titres de cette catégorie précisent normalement les échéances des versements d'intérêts et des remboursements de principal.
Titres de participation	: titres dont la possession durable est estimée utile, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle. Sont présumés être des titres de participation: les titres acquis par offres publiques d'achat, les titres acquis par offres publiques d'échange, les titres représentant au moins 10% du capital d'une entreprise. Les titres de participation sont inscrits au bilan pour leur valeur d'origine et évalués à la clôture de l'exercice, à leur valeur d'usage.
TOFE ou TOFE UEMOA	: le TOFE de la directive du 26 juin 2009, pris au sens étroit du Tableau 1 de la Directive, ne concerne que les transactions, bien qu'au sens large la situation des actifs financiers et des passifs et la situation de la dette soient comprises. La situation des flux de trésorerie constitue le TOFE base caisse.

Transaction	: échange volontaire entre deux agents économiques ou unités institutionnelles (appelé <i>opération</i> dans le <i>SCN 1993</i>). C'est un flux économique correspondant à une interaction entre des unités institutionnelles agissant d'un commun accord, ou bien à une action se déroulant au sein d'une unité institutionnelle (comme la consommation de capital fixe) qu'il est utile, du point de vue analytique, de traiter comme une transaction. Les impôts et taxes sont considérés comme des transactions bien que ces paiements ne soient pas volontaires. Il en va de même des amendes et de confiscations.
Transfert	: transaction par laquelle une unité fournit un bien, un service, un actif ou du travail à une autre unité sans recevoir simultanément en retour un bien, un service, un actif ou du travail de quelque valeur.
Transfert courant	: tout transfert autre qu'un transfert en capital. <i>Voir transfert et transfert en capital.</i>
Transfert en capital	: transfert d'actifs non liquides, annulation d'un passif par le créancier, transfert du produit de la cession d'un actif ou d'une somme que le bénéficiaire doit en principe ou obligatoirement utiliser pour acquérir un actif, ou prise en charge par une unité d'une dette d'une autre unité. Dans tous les cas, les stocks sont exclus.
Travaux de fin d'exercice	: travaux préalables à la clôture de l'exercice et comprenant certains travaux d'inventaire et la passation de certaines écritures permettant de constater : au titre des travaux d'inventaire : l'inventaire des stocks ; l'inventaire des créances et des dettes : - l'inventaire des titres ; - l'inventaire des immobilisations ; - l'inventaire des disponibilités en caisse et en banque. au titre des écritures comptables : - le report dans les comptes des conséquences des évaluations précédentes : (comptabilisation des variations des stocks). - l'enregistrement des amortissements, des provisions pour dépréciation, des charges provisionnées, des provisions pour risques financiers, de la disparition ou de la mise au rebut de certains actifs ; - le rattachement des charges et des produits à l'exercice finissant. L'inventaire permet de justifier les postes du bilan, d'en établir la sincérité et de donner une image fidèle du patrimoine. Le

point de départ des travaux est la « balance générale des comptes avant inventaire ». Les écritures d'inventaire conduisent à la « balance générale des comptes après inventaire » qui est à la base de la confection du bilan et du compte de résultat.

Trésor	:	service public de l'Etat qui assure les fonctions d'administration en tant qu'agent exécutant des opérations financières et la tutelle de l'Etat sur le marché monétaire et le système bancaire, ainsi que les fonctions financières ou de trésorier des services de l'Etat, des collectivités territoriales, de nombreux établissements publics. Il joue un rôle bancaire en dégagant à leur profit les ressources supplémentaires à leur activité. Il participe à ce même titre au financement de l'économie privée.
Trésorerie	:	signifie, soit Trésor public, c'est-à-dire, les services du Trésor public, soit un ensemble de moyens de financement liquides ou à court terme dont dispose un agent économique pour faire face à ses dépenses de toute nature: encaisses, crédits bancaires à court terme obtenus par mobilisation de créances ou par découvert, avances (ou facilités de caisse).
Trésorier Payeur Général (TPG)	:	désigne le comptable principal de l'Etat qui rend compte de sa gestion à la cour des comptes, après avoir intégré dans ses écritures celles des autres comptables publics secondaires opérant sur son territoire de compétence. Il est chargé de la perception ou de la centralisation des impôts directs et d'autres recettes non fiscales de l'Etat, et de suivre le contentieux de leur recouvrement. Il contrôle la mise en paiement des dépenses de l'Etat. Il peut tenir des comptes de dépôts ou comptes particuliers comparables aux comptes bancaires.

Unité budgétaire	: unité financée sur le budget de son niveau d'administration.
Unité budgétaire (principe d')	: règle impliquant que le document budgétaire présenté chaque année au Parlement contienne l'ensemble des informations permettant à la représentation nationale de se prononcer en toute connaissance de cause. De la règle d'unité découle une exigence de forme (le gouvernement doit présenter un document budgétaire unique au Parlement, afin de permettre aux élus d'avoir une vue d'ensemble et de faciliter la compréhension globale des choix gouvernementaux) et une exigence de fond (l'ensemble des dépenses et des recettes de l'Etat doivent figurer dans le budget).
Unité d'administration publique	: unité dont la fonction principale est la production et la distribution de biens et services non marchands à fin de consommation collective et la redistribution du revenu et de la richesse, cette fonction étant principalement financée par des prélèvements obligatoires. Les unités d'administration publique comprennent aussi les institutions sans but lucratif résidentes non marchandes contrôlées et principalement financées par des unités d'administration publique.
Unité de trésorerie	principe selon lequel le Trésor a un seul compte ouvert à la banque centrale dans lequel toutes les ressources de l'Etat sont déposées et duquel tous les décaissements sont effectués. On l'assimile de plus en plus au compte unique du trésor. Hormis les mouvements de numéraires 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.
Unité extrabudgétaire	: unité d'administration publique qui n'est pas financée par le budget officiel de son niveau d'administration.
Unité institutionnelle	: entité économique qui peut, de son propre chef, posséder des actifs, accumuler des passifs et s'engager dans des activités économiques et dans des transactions avec d'autres unités.
Universalité budgétaire (principe d')	: règle budgétaire impliquant le rassemblement dans un même document l'ensemble des recettes brutes sur laquelle doit s'imputer l'ensemble des dépenses brutes. Ce principe se matérialise en deux composantes : les recettes et les dépenses sont inscrites au budget pour leur montant brut, sans compensation ni contraction afin d'assurer la sincérité des coûts affichés (ex. les services des impôts n'ont pas le droit de déduire les charges de fonctionnement du service des impôts, les sommes recouvrées) ; des recettes ne peuvent être affectées à des dépenses particulières.

Utilisation de biens et services	: valeur totale des biens et services achetés par le secteur des administrations publiques aux fins d'un processus de production ou acquis en vue de leur revente, moins la variation nette des stocks de ces biens et services. Les biens et services acquis pour être transférés en nature aux ménages ou sous forme de dons sans être employés dans le processus de production sont exclus. Comme pour la rémunération des salariés, tous les biens ou services utilisés au titre de la formation de capital pour compte propre doivent être exclus et traités comme des acquisitions d'actifs non financiers.
Utilisation de biens et services	: valeur des biens et services utilisés par l'administration pour la production d'autres biens et services, à l'exception des biens et services utilisés dans la production d'actifs au titre de la formation de capital pour compte propre. Inclut aussi la valeur des achats de biens destinés à la revente moins la variation nette du stock des travaux en cours, des produits finis et des biens destinés à la revente. La valeur des biens et services acquis en vue de transferts en nature aux ménages ou comme dons sont exclus parce qu'ils ne sont pas utilisés dans un processus de production des administrations publiques.
Valeur actualisée	: valeur actuelle de ressources financières futures, habituellement déterminée en divisant le flux de trésorerie futur par un coefficient d'actualisation.
Valeur actuelle	: montant qu'un acquéreur d'un bien accepterait de payer à la date de l'établissement du bilan. C'est la valeur d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien.
Valeur nette	: valeur totale de tous les actifs moins valeur totale de tous les passifs.
Valeur nette comptable	: valeur d'acquisition moins la somme des amortissements et des dépréciations.
Valeur nominale de la dette	: montant que le débiteur doit au créancier à un moment donné. Elle reflète la valeur de l'instrument lors de sa création et les flux économiques ultérieurs, comme les transactions, les changements de valeur (à l'exception des variations du prix du marché), et les autres changements, comme par exemple les remises de dette). Elle est égale à la somme des paiements futurs exigibles au titre du principal et des intérêts, actualisés au taux d'intérêt contractuel en vigueur.
Valeur résiduelle	: Montant net après déduction de tous les amortissements