

Chapitre 7 : L'exécution des recettes et des dépenses publiques

Plan

Les administrateurs de crédits

Les ordonnateurs

Les comptables

Définition

Catégories

La hiérarchie des comptables publics

Les auxiliaires des comptables

Les différents réseaux de comptables publics

Les contrôleurs financiers

Les recettes

Les dépenses

Les opérations de trésorerie

L'exécution des recettes et des dépenses publiques est organisée, dans les systèmes de finances publiques de type francophone, autour de trois catégories d'agents, les *ordonnateurs*, les *comptables* et les *contrôleurs financiers*, auxquelles il faut adjoindre celle des *administrateurs de crédits*, subordonnés aux ordonnateurs.

Les *ordonnateurs* ordonnent le recouvrement des recettes ou le paiement des dépenses. Le *contrôleur financier* exerce un premier contrôle de la dépense. Le *comptable* exécute les recettes et les dépenses après avoir procédé à un certain nombre de contrôles. Au début de la chaîne de la dépense peut intervenir un troisième agent, l'*administrateur de crédit*, qui est le gestionnaire juge de l'opportunité de la dépense.

Le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables est au cœur des principes d'organisation de l'exécution des recettes et, surtout, des dépenses. Cette dualité d'agents n'est pas propre à la comptabilité publique : toutes les entreprises privées la connaissent. Le principe de séparation va cependant au-delà de ce qui s'observe au sein d'organisations autres que les organismes publics. Le comptable public est en effet chargé du contrôle d'un certain nombre d'actes de l'ordonnateur ; il est responsable personnellement et pécuniairement de la régularité (mais non de l'opportunité) des opérations qu'il contrôle.

Les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable sont, de ce fait, incompatibles. Les fonctions d'administrateur de crédits et d'ordonnateur peuvent être cumulées.

Les différents acteurs sont successivement passés en revue avant que ne soient analysées séparément l'exécution des recettes et celle des dépenses. Les opérations de trésorerie, qui résultent pour une part des opérations de recette et de dépense, font l'objet d'un dernier paragraphe.

Référence est souvent faite dans ce qui suit à la Directive N°07/2009/CM/UEMOA *portant règlement général sur la comptabilité publique*, par la mention UEMOA ou Directive UEMOA et à la Directive N°2/11-UEAC-190-CM-22 *Relative au Règlement général de la comptabilité publique*, par la mention CEMAC ou Directive CEMAC. Il peut également être fait référence à une solution type, généralement rencontrée dans les pays d'Afrique francophone. Les extraits des directives sont en italiques avec mention de la directive concernée sauf lorsque les textes sont identiques ou quasi identiques.

Les deux directives s'appliquent à l'Etat et à ses établissements publics à caractère administratif. Les collectivités *locales* (UEMOA) – *territoriales* (CEMAC), les deux qualificatifs seront utilisés indifféremment dans ce qui suit –, et leurs établissements, ainsi que les organismes de sécurité sociale le cas échéant, sont régis par des textes particuliers qui s'inspirent des règles propres à l'Etat et à ses établissements publics.

Les organismes autres que l'Etat assujettis au règlement général sur la comptabilité publique (ci-après le règlement) sont qualifiés d'*autres organismes publics*.

Sauf mention explicite, ce chapitre ne concerne que l'Etat.

Un certain nombre de termes ne sont définis que plus loin dans le texte.

Les administrateurs de crédits

Les *administrateurs de crédit* ne sont prévus par aucune des deux nouvelles directives depuis que les ministres sectoriels (et non le seul ministre des finances) sont ordonnateurs principaux ; la Directive UEMOA les mentionne incidemment. Il est cependant utile, en doctrine, de conserver une notion qui vise à identifier les gestionnaires qui, sans être nécessairement ordonnateurs, sont les véritables décideurs en matière de dépense. Les administrateurs de crédit sont les gestionnaires qui jugent de l'opportunité de la dépense et expriment leurs besoins. Ils proposent les engagements de dépense, ce qui les place au début de la chaîne de la dépense. Par la suite, ils constatent les droits à l'encontre de l'Etat ou des autres organismes publics et préparent la liquidation.

Les administrateurs de crédits en titre sont les ministres, mais ceux-ci délèguent largement leur pouvoir aux responsables des services, directeurs généraux, centraux, nationaux, ...

L'intérêt de la distinction entre *administrateurs de crédit* et *ordonnateurs* vient de ce que, même si les deux personnages sont confondus au plus haut niveau, c'est-à-dire à celui des ministres (à la fois ordonnateurs principaux et administrateurs de crédits "principaux"), à des niveaux inférieurs de la hiérarchie, il est parfaitement possible d'envisager que des administrateurs de crédits délégués ne soient pas ordonnateurs délégués. Ainsi, un responsable de programme (voir plus loin) pourrait recevoir du ministre une délégation en tant qu'administrateur de crédit, mais non en tant qu'ordonnateur. Le responsable de programme garde alors la maîtrise de sa dépense, mais le contrôle final de l'opportunité de la dépense reste entre les mains du ministre.

Les ordonnateurs

Les *ordonnateurs* prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses dont ils ont la charge (UEMAO, article 8 ; CEMAC, article 8). Les ordonnateurs sont placés, fonctionnellement, immédiatement après les administrateurs de crédits. Ils valident les préparations des actes qui leur sont soumis par les administrateurs de crédits lorsqu'il y a lieu de distinguer entre administrateur de crédit et ordonnateur. Ils sont organisés selon une hiérarchie qui permet aux ordonnateurs de premier rang (les ordonnateurs principaux) de se

décharger d'une partie de leur tâche sur des ordonnateurs de second rang (les ordonnateurs délégués et les ordonnateurs secondaires).

Les fonctions des ordonnateurs

Les ordonnateurs :

- *en matière de recettes*, constatent les droits de l'Etat et des autres organismes publics, liquident les recettes et émettent les titres de créances correspondants ;

- *en matière de dépenses* :

- procèdent aux engagements, liquidations et ordonnancements (voir définitions plus loin) ;

- tiennent une comptabilité :

- des crédits ouverts ;

- des crédits engagés ;

- des liquidations.

La hiérarchie des ordonnateurs

Les ordonnateurs peuvent être *principaux, secondaires, délégués, suppléants*.

Le règlement général sur la comptabilité publique peut prévoir par exemple que :

- Le *Ministre chargé des finances*, est *ordonnateur principal unique* des recettes du budget de l'Etat, des budgets annexes, des comptes spéciaux et de l'ensemble des opérations de trésorerie (les *opérations de trésorerie* de l'UEMOA sont qualifiées d'*opération de trésorerie et de financement* en CEMAC) – (UEMOA, article 10 ; CEMAC, article 9).

- Les *ministres et présidents des institutions constitutionnelles* sont *ordonnateurs principaux* des crédits, des programmes et des budgets annexes (ainsi que des comptes spéciaux dans le cas de la CEMAC) de leur ministère ou de leur institution (UEMOA, article 8 ; CEMAC, article 9).

- Les *ministres et présidents des 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 (UEMOA, article 8 ; CEMAC, article 8).

- Les *ordonnateurs secondaires* peuvent déléguer leur pouvoir aux *ordonnateurs secondaires délégués*.

- Les *directeurs des établissements publics nationaux à caractère administratif* sont *ordonnateurs principaux* des recettes et dépenses de ces établissements (UEMOA, article 8 ; CEMAC, article 94, qui précise qu'ils sont *ordonnateurs principaux des budgets et programmes de leurs établissements*).

- Les *chefs d'exécutif des collectivités territoriales* sont *ordonnateurs principaux* des recettes et des dépenses de ces collectivités.

Les contrôleurs financiers

Le *contrôleur financier* dépend du Ministre des finances. Par lui, le Ministre des finances exerce une surveillance budgétaire sur les ministres. Le contrôleur financier vérifie la régularité des opérations de dépense effectuées par les ministres en apposant son visa lors de l'engagement et de l'ordonnancement des opérations. Il intervient avant le contrôle par le comptable.

Les comptables

La définition du comptable public est simple, mais elle ne rend pas compte des particularités qui s'attachent aux comptables publics. Il existe plusieurs catégories de comptables. Ces derniers sont intégrés dans une hiérarchie qui, au-delà de la fonction habituelle de toute hiérarchie, est déterminante du point de vue de la centralisation des écritures comptables. A côté de la hiérarchie des comptables, on trouve un certain nombre d'auxiliaires, dont les plus importants sont les régisseurs et les correspondants. Enfin, les comptables sont organisés en différents réseaux.

Définition

Sont comptables publics les agents publics régulièrement habilités pour effectuer, à titre exclusif, les opérations financières de l'Etat ou des autres organismes publics.

Catégories

Les comptables peuvent être :

- comptables deniers et valeurs ;
- comptable d'ordre ;
- comptables-matières.

Une mention spéciale doit être faite des comptables de fait.

La définition ci-dessus est limitée aux comptables en deniers et valeurs. Le statut de comptable public est celui des comptables en deniers et valeurs.

Les *comptables d'ordre* n'exécutent pas d'opérations financières, mais centralisent dans leurs comptes les opérations réalisées par d'autres comptables. Ils sont, souvent, assignataires pour d'autres opérations, et, par conséquent, également comptables deniers et valeurs. Le comptable d'ordre par excellence est l'Agent Comptable Central du Trésor, l'ACCT, qui effectue la centralisation finale de l'ensemble des comptes et établit la balance générale du Trésor.

Les *comptables-matières* sont préposés à la gestion des magasins ; ils assurent la garde et la conservation des matériels et matières en stocks, et suivent les mouvements des biens ordonnés par les administrateurs de crédits, les ordonnateurs et leurs délégués. La précédente directive de l'UEMOA incluait les *comptables-matières* dans les comptables publics ; la nouvelle y a renoncé.

Les *comptables publics deniers et valeurs* sont seuls habilités à effectuer l'encaissement des recettes et le paiement des dépenses, ainsi que les autres opérations financières de l'Etat et des collectivités locales. Plus précisément :

- *en recettes* : la prise en charge et le recouvrement des rôles et des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs, des créances constatées par un contrat ou tout autre titre, ainsi que l'encaissement des droits au comptant et des recettes de toute nature que les administrations publiques sont habilités à recevoir ;
- *en dépenses* : le visa, la prise en charge et le règlement des dépenses, soit sur ordre d'un ordonnateur, soit au vu des titres présentés par les créanciers ;
- la garde et la conservation des fonds, valeurs, titres et matières appartenant ou confiés à l'Etat ou aux organismes 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 comptable qu'ils dirigent.

Les ordonnateurs ou tout autre personne n'ayant pas la qualité de comptable public qui s'ingèrent dans le maniement des deniers publics sont qualifiés de *comptables de fait* ; leur gestion irrégulière, de gestion de fait. Ils sont alors soumis aux mêmes obligations que les comptables de droit.

La hiérarchie des comptables publics

La position d'un comptable public en deniers et valeurs peut être qualifiée selon qu'il est *assignataire* ou *correspondant*, *supérieur* ou *subordonné*, *principal* ou *secondaire*, *centralisateur* ou *non centralisateur* (UEMOA, article 17 ; CEMAC, article 17).

Comptables assignataires, comptables correspondants

Le *comptable assignataire* est désigné pour exécuter des opérations ; il en assure le contrôle et en assume la responsabilité. L'exécution matérielle (encaissements et décaissements) peut être assurée par lui ou par un autre comptable, qui est alors son *correspondant*. Les correspondants opèrent pour le compte et sous le contrôle des comptables assignataires. Ils peuvent être d'autres comptables ou des organismes publics ou privés, tels que les banques qui tiennent des comptes des comptables.

Comptables supérieurs, comptables subordonnés

Il existe une hiérarchie administrative entre les comptables. Les *comptables supérieurs* ont autorité sur les *comptables subordonnés* ; en contrepartie, ils sont responsables de leur gestion.

Comptables principaux, comptables secondaires

Les comptables principaux sont justiciables du juge des comptes. Les comptables secondaires sont ceux dont les opérations sont centralisées par un comptable principal auquel ils rendent des comptes.

Comptables centralisateurs, comptables non centralisateurs

Cette distinction, qui recouvre à peu près celle qui sépare les comptables principaux des comptables secondaires, est fondamentale du point de vue de l'organisation de la tenue des comptes. Les comptables non centralisateurs ne sont pas en relation directe avec l'Agent comptable central du Trésor (ACCT) mais font parvenir leurs écritures aux comptables centralisateurs, qui les intègrent dans leurs comptes.

Certains comptables principaux ne sont pas centralisateurs, en particulier :

- les comptables secondaires de l'Etat, principaux dans leur fonction de comptable des collectivités territoriales ;
- les agents comptables des établissements publics (voir plus loin).

Les auxiliaires des comptables

Les comptables publics sont placés à la tête des postes comptables, dont peuvent relever des régies de recettes et d'avances.

Il n'y a qu'un seul comptable par poste. L'importance du poste est très variable d'un poste à l'autre : une trésorerie générale est un poste, une perception rurale également.

Les comptables publics sont assistés par des agents qui opèrent sous leur contrôle.

Agents du poste

Le service placé sous l'autorité immédiate d'un comptable public constitue un poste comptable.

Mandataires

Les comptables publics peuvent déléguer leurs pouvoirs à un ou plusieurs mandataires ayant la qualité pour agir en leur nom et sous leur responsabilité. Les directives imposent que, sauf dérogation autorisée par le ministre des finances, le mandataire soit un agent du poste (UEMOA, article 25 ; CEMAC, article 25).

Régisseurs de recettes et d'avances

Des régisseurs peuvent être chargés pour le compte des comptables publics d'opérations d'encaissement ou de paiement. Les régisseurs sont désignés par les ordonnateurs. Les ordonnateurs ne peuvent être régisseurs, compte tenu du principe de séparation. Toute régie relève d'un poste comptable.

Les régisseurs n'ont pas la qualité de comptable public, mais les deux directives leur imposent des obligations de responsabilité des comptables publics (UEMOA, article 22 ; CEMAC, article 22).

Les différents réseaux de comptables publics

Les comptables publics deniers et valeurs se répartissent en plusieurs réseaux, en particulier :

- les comptables directs du Trésor ;
- les comptables des administrations financières (UEMOA, article 17 ; CEMAC, article 21) ;
- les agents comptables des établissements publics.

D'autres catégories peuvent exister, notamment les comptables des budgets annexes. A l'intérieur de la catégorie des comptables directs du Trésor, l'Agent comptable central du Trésor, ACCT, joue un rôle particulier.

A l'intérieur de ces réseaux, il convient d'identifier les comptables des collectivités territoriales et ceux des établissements publics locaux.

Les comptables directs du Trésor

Les *comptables directs du Trésor* exécutent, sous l'autorité du Ministre des finances, toutes les opérations financières de l'Etat et des collectivités territoriales, sauf celles dont l'exécution est expressément confiée à d'autres comptables publics.

Les *comptables directs du Trésor*, ou plus simplement *comptables du Trésor*, sont donc les comptables de droit commun de l'Etat. Ils reçoivent des appellations variables selon les pays, par exemple celles du tableau 1.

Tableau 1 – Exemple de comptables directs du Trésor

Comptables principaux	Comptables subordonnés
Agent comptable central du Trésor	Percepteurs
Payeur général du Trésor	Receveurs
Receveur général du Trésor	
Trésoriers Payeurs Généraux (TPG)	

Les comptables des administrations financières

Ils sont, par exemple, *receveurs des impôts* ou *receveurs des douanes*. Leurs opérations sont centralisées par des comptables principaux du Trésor, par exemple par les TPG ou le Receveur général du Trésor.

Les agents comptables des établissements publics

Les *agents comptables* des établissements publics exécutent toutes les opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie de l'établissement public auprès duquel ils sont accrédités. L'agent comptable, chef des services de la comptabilité a qualité de comptable principal. Des comptables secondaires peuvent être désignés.

Les comptables des collectivités territoriales

Les comptables des collectivités territoriales sont souvent des comptables du Trésor, qui, souvent, en particulier dans le cas des communes rurales, exercent cette fonction simultanément à celle de comptable de l'Etat.

Les deux directives, en excluant de leur champ les collectivités territoriales, n'excluent pas que leurs comptables puissent être des agents propres à ces collectivités et, donc, indépendants du Ministère des finances.

Les comptables des établissements publics locaux

Les comptables des établissements publics locaux sont soit des fonctionnaires de l'Etat ou des collectivités locales, soit des comptables propres à ces établissements. Ils peuvent être désignés par les préfets ou les hauts-commissaires sur proposition des conseils délibérants.

L'Agent comptable central du Trésor

L'Agent comptable central du Trésor, ACCT, assure la centralisation finale de la comptabilité de l'Etat. Il peut également être comptable assignataire d'opérations de recettes et de dépenses ordonnancées par les ministres. Il peut également être chargé de :

- la comptabilisation de l'émission, de la gestion et du remboursement des titres de la dette publique ;
- l'exécution ou la centralisation des opérations de trésorerie de l'Etat avec la Banque centrale et avec des institutions internationales.

Les recettes

Les recettes de l'Etat et des autres organismes publics comprennent les produits d'impôts, de taxes, de droits, les dons et les autres produits autorisés par les lois et règlements en vigueur. Les produits des emprunts ne sont pas dans le champ des directives.

Les créances de l'Etat et des autres organismes publics sont constatées et liquidées par les ordonnateurs qui émettent des titres de perception et les notifient aux comptables qui les recouvrent. Il est donc possible de distinguer la phase administrative de la phase comptable.

La phase administrative

La phase administrative comprend la constatation, la liquidation et l'émission des titres de perception.

La constatation

La constatation a pour objet d'identifier et d'évaluer la matière imposable. Exemple : salaires, bénéfices, loyers perçus, ...

La liquidation

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

L'émission de titres de perception

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 des titres de perception.

Le *rôle* est une liste de contribuables à un même impôt indiquant la dette fiscale de chacun d'eux. Les rôles concernent les impôts directs et taxes assimilées. La liste peut concerner, par exemple, les contribuables d'une même commune.

Les titres de liquidation concernent les impôts indirects et taxes assimilées.

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

Pour les recettes encaissées sur versements spontanés des redevables, des titres de régularisation sont établis périodiquement.

La phase comptable

La phase comptable comprend la prise en charge, le contrôle et le recouvrement.

La prise en charge

Les actes formant titres de perception sont notifiés aux comptables pour *prise en charge*. La prise en charge est la constatation dans les écritures d'un comptable public des créances publiques dont il doit assurer le recouvrement, en particulier la constatation de la réception des ordres de recettes reçues des ordonnateurs

Le contrôle des recettes

Les comptables sont tenus d'exercer un certain nombre de contrôle : le contrôle de l'autorisation de percevoir les recettes ; dans la limite des éléments dont ils disposent, le contrôle de la mise en recouvrement et de la liquidation des créances ainsi que la régularité des réductions et des annulations des titres de recettes.

1. Le contrôle de l'autorisation de percevoir les recettes. Les comptables sont tenus de vérifier le fondement légal, réglementaire ou juridictionnel des recettes publiques (la loi de finances pour l'impôt). Ils n'ont pas à en vérifier l'exactitude matérielle, que le débiteur peut contester devant l'administration ou les tribunaux.

2. Le contrôle des réductions et annulations des ordres de recettes. Les ordres de réduction ou d'annulation d'ordres de recettes antérieurs sont émis par les ordonnateurs. Il y a plusieurs motifs possibles de réduction ou d'annulation. Le rôle du comptable est limité lorsqu'il y a eu erreur lors de l'émission de l'ordre de recettes. Lorsque la réduction ou

l'annulation est accordée pour un motif d'opportunité, il vérifie le fondement légal de la réduction ou annulation.

Le recouvrement

Les comptables publics sont responsables du *recouvrement* de la totalité des droits liquidés par les ordonnateurs et pris en charge par leurs soins. Le *recouvrement* est l'ensemble des actions destinées à obtenir le versement par les débiteurs des organismes publics des sommes qui leur sont dues

Les dépenses

Les dépenses sont engagées, liquidées et ordonnancées par les ordonnateurs, payées par les comptables. Là encore, il est donc possible de distinguer deux phases, administrative et comptable, qui revêtent une forme spécifique dans le cas des régies d'avances. Le schéma 1 détaille l'organisation de la chaîne de la dépense. Des types de dépense présentent de fortes particularités, par exemple celles qui sont engagées au travers des régies d'avance. Les systèmes francophones et anglophones présentent des particularités qui les différencient dans une mesure souvent plus limitée qu'on ne le croît.

La phase administrative

La phase administrative comprend l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement. Le contrôle financier peut intervenir aux deux stades de l'engagement et de l'ordonnancement.

L'engagement

L'*engagement juridique* est l'acte par lequel l'Etat ou un autre organisme public crée ou constate à son encontre une obligation dont résultera une charge.

L'*engagement comptable (ou budgétaire)* de la dépense est l'affectation des crédits au paiement de la dépense.

L'engagement doit rester dans la limite des autorisations budgétaires et demeurer subordonné aux autorisations, avis ou visas prévus par les lois et règlements propres à l'Etat et aux autres organismes publics. En général, en particulier dans le cas de l'Etat, l'engagement est soumis au visa du Contrôleur financier. L'engagement peut revêtir l'une des formes suivantes :

Nature de la dépense	Pièces de l'engagement
Frais de personnel	Textes relatifs au régime des salaires et indemnités Décisions concernant la situation de chaque agent
Achat de fournitures et services	Etablissement d'une commande Passation d'un marché
Travaux d'équipements	Passation d'un marché

L'engagement ne crée cependant qu'une dette conditionnelle de l'Etat, qui ne deviendra certaine que lors de l'achèvement de l'exécution du contrat, livraison de biens ou exécution d'un service – c'est-à-dire, dans le langage des finances publiques, après *service fait*.

L'engagement est, dans le cas général, à la fois *juridique* – obligation de payer à l'issue du service fait – et *comptable* – consommation de crédits. Cependant, dans un certain nombre de cas, il convient de distinguer l'engagement *juridique* de l'engagement *comptable* :

1. *L'engagement juridique est antérieur au budget* : recrutement de personnels, emprunt, souscription d'un abonnement d'électricité ou d'eau, passation d'un marché étalé sur plusieurs années, ... ; l'engagement juridique engendre une dette conditionnelle étalée sur plusieurs années (salaires et pensions des fonctionnaires, service d'un emprunt, paiement des factures d'électricité et eau, paiement des tranches annuelles d'un marché, ...) ; souvent, les montants en cause ne sont pas connus avec exactitude ; l'engagement budgétaire naît au moment où la dette certaine est reconnue, à la fin du mois pour le paiement des salaires, à réception de la facture d'électricité ou d'eau, de la demande de paiement d'un prêteur, de la demande d'acompte d'un constructeur de bâtiments ou de travaux publics, ... ; dans ces cas, l'engagement et la liquidation sont confondus.

2. *L'engagement juridique est crée au cours du budget, mais sans engagement budgétaire* : consommation d'utilités, électricité, eau, télécommunications, ... ; là encore, l'engagement et la liquidation sont confondus à réception de la facture.

3. *Il n'y a pas d'engagement juridique*, par exemple un transfert non matérialisé par un contrat.

L'encadré qui suit résume les différentes catégories d'opération et d'engagement.

Catégories d'opération	Date de l'engagement comptable	Montant de l'engagement
Salaires	Date du paiement mensuel	Salaires mensuels
Biens et services, cas général	Date de la commande	Montant de la commande
Biens et services, pluriannuel	Date de liquidation, à réception de la facture	Montant de la facture
Biens et services, utilités	Date de la liquidation, par exemple tous les mois	Montant de la facture
Service de la dette	Date de la liquidation, à réception de la demande de paiement du bailleur	Montant du service de la dette
Transferts, pas de contrat	Date de la liquidation, voire du paiement	Montant du transfert liquidé ou payé
Transferts, contrat ou autre acte d'engagement	Date à laquelle le montant dû est reconnu	Montant du montant dû

L'engagement ne peut avoir sa pleine signification que s'il est au départ de l'exécution de la dépense. Il constat alors une consommation de crédit, et, par-là, une diminution des crédits disponibles sur le programme considéré.

L'engagement pluriannuel peut donner lieu à inscription budgétaire au titre d'une *autorisation d'engagement*, égale à la limite supérieure du montant qui peut être légalement engagé dans le cadre d'un contrat pluriannuel. L'autorisation d'engagement se décompose en autant de *crédits de paiement* qu'il y a d'années pendant lesquelles court le contrat. Seul le crédit de paiement de l'année peut être dépensé.

La liquidation

La *liquidation* (que l'on qualifie en anglais de *verification*, terme plus approprié car moins restrictif) a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense. Elle ne peut être faite qu'au vu des titres et pièces offrant la preuve des droits acquis par les créanciers.

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

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

Les titres servant à la liquidation des créances peuvent être :

Nature de la dépense	Pièces de la liquidation
Frais de personnel	Etats nominatifs indiquant le grade, l'emploi, la situation de famille, la période de service, et le décompte des sommes dues
Travaux, matériels, fournitures et prestations de services	Factures, mémoires ou décomptes comportant la certification du service fait et la mention des sommes dues

Comme indiqué plus haut, certains types de dépenses combinent les étapes de la liquidation et de l'engagement.

En comptabilité de droits constatés, il peut être admis que le moment de la liquidation est aussi celui de la comptabilisation (ce qui n'empêche par l'administrateur de crédit ou l'ordonnateur et le Contrôleur financier de tenir une comptabilité des engagements, c'est-à-dire des consommations de crédit).

L'ordonnancement

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 ou celles des autres organismes publics.

Toutefois, certaines catégories de dépenses peuvent, dans les conditions prévues par les textes en vigueur, faire l'objet d'un ordonnancement de régularisation après paiement ou être payées sans ordonnancement (voir plus loin).

L'ordonnateur ordonnance la dépense en établissement le *mandat de paiement*, ou l'*ordonnance*, qu'il adresse au comptable.

Le *mandat de paiement* est l'ordre de payer une dépense publique donné par un ordonnateur. Le *mandatement* est l'action d'émettre un mandat de paiement.

La Directive CEMAC impose une contrainte qu'il sera bien difficile de respecter : *La liquidation et l'ordonnancement sont concomitants et doivent intervenir immédiatement après la certification du service fait* (article 10).

Le rôle du Contrôleur financier

Les *contrôleurs financiers* relèvent du Ministre des finances. Ils effectuent des contrôles a priori et a posteriori et tiennent une comptabilité. Le contrôle peut être hiérarchisé (ou allégé) dans certaines conditions.

A priori. Avant tout *engagement*, le contrôleur financier procède à un contrôle de régularité sur :

- l'imputation budgétaire de la dépense au regard de la nomenclature budgétaire ;
- la disponibilité des crédits sur l'unité de spécialité (le programme) ;
- l'exactitude des évaluations et la vérification des pièces justificatives ;
- l'application des dispositions d'ordre financier des lois et règlements.

A ces contrôles de régularité, les deux directives ajoutent l'examen *des conséquences que les mesures proposées peuvent avoir sur les finances publiques*, difficiles à définir et à évaluer (UEMAO, article 88 ; CEMAC, article 85).

Avant tout *ordonnancement*, le Contrôleur financier vérifie :

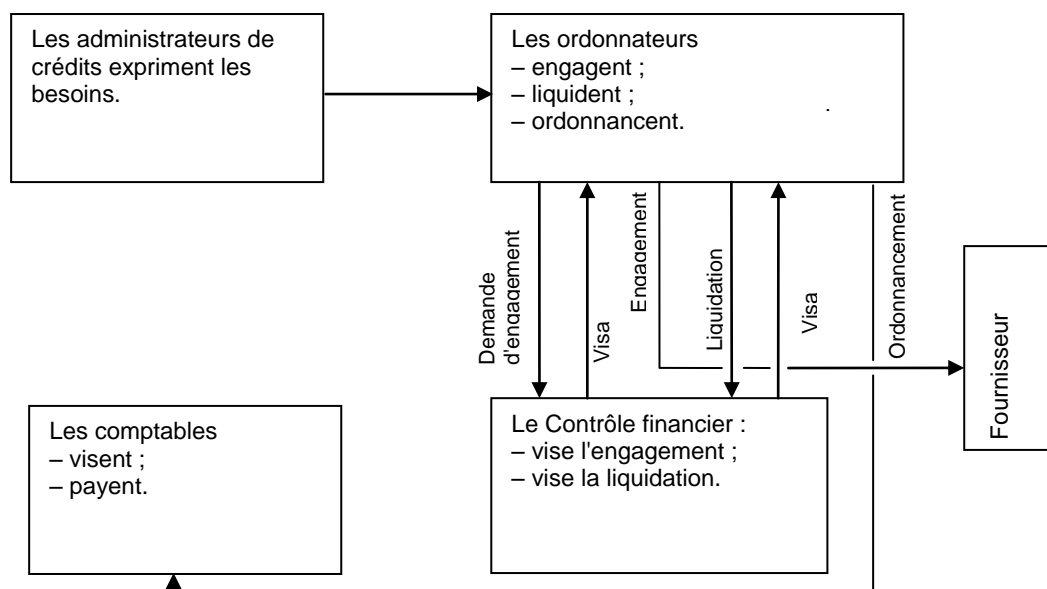
- l'existence de l'engagement préalable, visé par le Contrôle financier ;
- l'application des règles de la dépense publique, en particulier celles qui concernent les marchés publics ;
- les calculs de liquidation ;
- les pièces justificatives après service fait.

Les directive UEMOA et CEMAC ajoutent *la vérification des prix par rapport à la mercuriale en vigueur* (UEMAO, article 92 ; CEMAC, article 90).

Comptabilité. Le Contrôleur financier tient la comptabilité des dépenses engagées. C'est ainsi qu'il peut déterminer la disponibilité des crédits.

A posteriori. La Directive UEMOA dispose que *les contrôleurs financiers évaluent a posteriori les résultats et les performances des programmes, au regard des objectifs fixés, des moyens utilisés et de l'organisation des services des ordonnateurs*. Il y a là, pour le Contrôle financier, une mission nouvelle, très différente du contrôle de régularité, mais cohérente avec la mise en place des budgets de programmes (article 90). La Directive CEMAC adopte un principe différent. Elle confie les évaluations a posteriori ci-dessus non pas aux contrôleurs financiers, mais aux inspections et organes de contrôle interne (ministériels ou inter-ministériels ; article 88).

Schéma 1 – L'organisation de la chaîne de la dépense



La hiérarchisation du contrôle. On entend par là un contrôle qui tient compte des conditions et de la nature de la dépense. Dans les deux zones, les contrôles du Contrôleur financier sont susceptibles d'être allégés (non exhaustif). *Le Contrôleur financier adapte dans des 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.* Ces modalités tiennent compte des risques associés à chaque catégorie de dépenses (UEMOA, article 91 ; CEMAC, article 86, rédaction presque identique) Il y a là, également, un changement dans la nature des missions confiées au Contrôleur financier. Au lieu de contrôler les dépenses opération par opération, il a la possibilité de contrôler le système de contrôle mis en place par l'ordonnateur et de limiter son contrôle sur les opérations aux opérations de montant important ou aux opérations à risque.

La phase comptable

La phase comptable comprend la prise en charge par le comptable, un certain nombre de contrôles, et le paiement.

La prise en charge

La *prise en charge* est la constatation dans les écritures d'un comptable public des créances vis-à-vis de l'Etat ou d'un autre organisme public dont il doit assurer le paiement, en particulier la constatation de la réception des mandats de paiement reçus des ordonnateurs

Le contrôle des dépenses

Les comptables sont tenus d'exercer un certain nombre de contrôles, dont l'étendue est variable selon que l'on considère que le comptable répète certains contrôles déjà effectués par le Contrôleur financier, ou que, au contraire, on limite les contrôles par le comptable de façon à éviter les doubles-emplois avec ceux du Contrôleur financier, ce que les deux directives s'efforcent de faire. Les contrôles du comptable public portent, dans les deux zones, sur (UEMOA, article 26 ; CEMAC, article 26) :

- la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, et de l'assignation de la dépense ;
- la validité de la créance (voir ci-après) ;
- le caractère libératoire du règlement incluant le contrôle d'éventuelles d'oppositions.

En ce qui concerne la validité de la créance des tiers sur l'Etat, le contrôle des comptables publics porte sur :

- la justification du service fait, résultant de la certification délivrée par l'ordonnateur ainsi que des pièces justificatives produites ; la Directive CEMAC ajoute que la justification du service fait est confirmée par le contrôleur financier, mais ne reprend pas cette obligation dans les articles consacrés à ce dernier ;
- l'intervention préalable des contrôles, autorisations, approbations, avis ou visas réglementaires (en particulier visa du Contrôleur financier, compte rendu des commissions de réception des marchés publics) ;
- la production des justifications et, le cas échéant, du certificat de prise en charge à l'inventaire.

Il convient de préciser le contenu des différents contrôles qui viennent d'être recensés, et, tout aussi important, celui des contrôles qui ne sont pas, ou plus précisément, qui ne sont plus à la charge du comptable.

Sont à la charge du comptable

1. Le contrôle de la qualité des ordonnateurs. A leur entrée en fonction, les ordonnateurs sont accrédités auprès des comptables assignataires des opérations dont ils prescrivent l'exécution. (UEMOA, article 13). Les ordonnateurs sont accrédités par dépôt de leurs signatures auprès des comptables publics assignataires des opérations de recettes et de dépenses inscrites au budget dont ils prescrivent l'exécution (CEMAC, article 11). L'accréditation consiste pour l'ordonnateur à faire part au comptable de sa nomination, élection, ou désignation.

La compétence d'un ordonnateur est limitée à un ministère, un service, ... Le comptable vérifie que l'ordonnateur reste bien dans son domaine de compétence.

2. Le contrôle de l'intervention des contrôles préalables. Les dépenses publiques sont soumises à des contrôles préalables à celui des comptables :

- les engagements des dépenses de l'Etat et des établissements publics nationaux administratifs sont soumis au visa du contrôleur financier ;
- les marchés sont soumis à l'examen de commissions des marchés ;
- les délibérations des conseils des collectivités locales et des établissements publics locaux sont soumises à l'examen du préfet, gouverneur ou haut-commissaire.

Le comptable est tenu de vérifier l'intervention préalable des contrôles réglementaires, en particulier l'existence du visa des contrôleurs financiers sur les engagements et les ordonnancements.

3. Le contrôle de la justification du service fait et des pièces justificatives. La vérification de l'existence des dettes est à la charge des ordonnateurs qui liquident les dépenses, la liquidation ayant pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense.

Le comptable vérifie que les pièces justificatives des ordonnances ou des mandats lui ont été transmises. La nomenclature générale des pièces justificatives est arrêtée par le Ministre des finances.

4. Le contrôle du caractère libératoire du règlement. Celui-ci implique que le paiement intervient au profit du créancier ou de son représentant qualifié.

Ne sont plus à la charge du comptable

5. Le contrôle de l'imputation budgétaire. Les crédits ouverts au budget respectent le principe de la spécialité budgétaire. D'où un contrôle de l'exacte imputation des dépenses aux unités de spécialité qu'elles concernent, qui sont les programmes et les natures de dépense lorsque l'asymétrie de la fongibilité est en jeu.

L'imputation est le rapport d'une opération financière à un budget ou un compte déterminé ou, plus spécialement, à tout poste de nomenclature budgétaire.

Ce contrôle est désormais laissé aux soins du Contrôleur financier.

6. Le contrôle de la disponibilité des crédits. Le contrôle dépend de la nature du crédit concerné.

Les crédits limitatifs ne peuvent être dépassés, mais seulement complétés. Les crédits évaluatifs peuvent être dépassés.

Dans le cas de l'Etat, le contrôle de la disponibilité des crédits est exercé en premier lieu par les contrôleurs financiers, qui ont seuls une vue d'ensemble de la consommation des crédits ouverts aux ministres auprès desquels ils sont placés. Leur visa sur les ordonnances de paiement ou de délégation certifie donc aux comptables la disponibilité des crédits. Lorsque les crédits sont délégués, il reste aux comptables accrédités auprès des ordonnateurs

secondaires à vérifier que les mandats émis par ceux-ci sont dans la limite de ces crédits (la délégation de crédits est une autorisation d'engager, dans la limite du montant des crédits délégués, donnée à un gestionnaire, la plupart du temps déconcentré). Les comptables des autres organismes publics (par exemple les établissements publics), dépositaires d'une expédition du budget voté, assurent immédiatement la totalité de ce contrôle.

Ce contrôle peut être laissé en totalité aux soins du Contrôle financier.

7. Le contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation. Les deux directives ne le mettent plus à la charge du comptable. On peut cependant penser que beaucoup de ministres des finances souhaiteront que les comptables publics continuent à exercer ce contrôle, qui vise en pratique à déceler d'éventuelles erreurs des services de l'ordonnateur.

Le comptable ne vérifie pas la régularité des actes juridiques sur lesquels est fondée la liquidation, mais seulement l'exactitude des calculs.

Lorsque la liquidation porte sur des dépenses nombreuses, de même nature, et de périodicité régulière, et dont les calculs sont automatisés, le contrôle de la liquidation peut s'exercer avant l'exécution des calculs. La liquidation proprement dite n'est pas contrôlée. Le contrôle des éléments qui conduisent à la liquidation tient lieu de contrôle de la liquidation et de l'ordonnancement. Il s'agit des dépenses payables sans ordonnancement. ... *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* (UEMOA, article 44) ; ... *certaines dépenses préalablement définies de façon limitative dans un décret pris en conseil des ministres ... peuvent être payées sans ordonnancement préalable et faire l'objet d'une régularisation après paiement dans un délai maximum de soixante jours* (CEMAC, article 48). Ces dépenses sont, par exemple, le service des emprunts, les salaires et pensions des fonctionnaires.

Le paiement

Le *paiement* est l'acte par lequel l'Etat ou tout autre organisme public se libère de sa dette. Il est effectué soit par les comptables assignataires, soit par leurs subordonnés ou correspondants, soit par les régisseurs d'avances, qui opèrent pour leur compte et sous leur responsabilité.

Les régies d'avances

Les *régies d'avances* constituent une exception au principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables, en permettant le maniement de deniers publics par des agents placés généralement sous l'autorité de l'ordonnateur.

Les comptables accordent des avances de fonds à des agents des services administratifs appelés *régisseurs d'avances*. Ceux-ci, au moyen des fonds mis à leur disposition, règlent les créanciers dès que leur créance est définitivement justifiée. Les opérations effectuées par les régisseurs d'avances sont ensuite intégrées dans la comptabilité des comptables publics.

Les régies d'avances font en principe l'objet d'un ordonnancement préalable.

Les dépenses payables par régie d'avance sont, par exemple :

- les menues dépenses de matériel dans une limite déterminée ;
- les rémunérations des personnels payées sur une base horaire ou à la vacation ;
- les secours urgents et exceptionnels ;
- les avances sur frais de mission ;

— ...

A intervalles périodiques, une avance est mise à la disposition de chaque régisseur sur les crédits mis à la disposition du service, à condition que l'utilisation de la précédente avance ait été justifiée. L'avance est versée par le comptable public au vu d'un mandat visé par l'ordonnateur et le contrôleur financier. Le régisseur remet ses pièces justificatives au comptable assignataire après signature de l'ordonnateur.

Une comparaison des systèmes francophones et anglophones

Les principales différences entre les systèmes francophones et anglophones tiennent à la séparation entre les ordonnateurs et les comptables, ainsi qu'au rôle du Ministère des finances (MF).

La séparation entre l'ordonnateur et le comptable

Dans les deux systèmes existe une forme de séparation entre l'ordonnateur (*the authorizing officer*) et le comptable public. Dans le cas anglophone, il s'agit d'un principe de contrôle interne, du reste mis en œuvre dans toutes les entreprises. Dans le cas francophone, il s'agit d'un contrôle externe au ministère concerné, mis en œuvre par le Ministère des finances, et qui fait peser sur le comptable une responsabilité plus étendue, sanctionnée par une instance juridictionnelle, la Cour des comptes.

Le système francophone. Le comptable public n'est pas responsable devant l'ordonnateur, mais devant sa hiérarchie du MF et devant la Cour des comptes.

Tant l'ordonnateur que le comptable tiennent des comptes (des ordonnancements pour le premier, des paiements pour le second). La réconciliation des deux comptes a été longtemps un élément de vérification de la qualité de la gestion de la dépense, même si elle n'était pas effectuée dans de nombreux pays. Aujourd'hui, de plus en plus, les systèmes informatiques de la chaîne de la dépense devraient rendre cette réconciliation automatique.

Le système anglophone. Les contrôles de la dépense sont du domaine du ministère sectoriel. Le responsable de l'administration, le *permanent secretary* (équivalent du *Secrétaire général* du système francophone), est responsable de l'ensemble des opérations de la chaîne de la dépense de son ministère, de l'engagement au paiement.

Les gestionnaires publics ont plus de flexibilité et les contrôles sont moins lourds que dans le système francophone. En contrepartie, les contrôles externes jouent souvent un rôle plus important que dans le système francophone.

Le rôle du Ministre des finances

Il est plus orienté vers le contrôle dans le système francophone, vers l'agrégation du *reporting* dans le système anglophone.

Le système francophone. En dehors du rôle qu'il exerce au travers de son réseau de comptables publics, le MF exerce d'autres influences. En particulier, le Contrôleur financier est généralement un agent du MF, placé auprès des ministères sectoriels. Celui-ci peut être impliqué dans le contrôle du service fait, ou dans le contrôle du contrôle du service fait.

Le système anglophone. Le MF exerce la fonction de collecte et d'agrégation des comptes tenus par les ministères sectoriels aux différentes étapes de la dépense.

Dans certains pays, la communication par les ministères sectoriels est tardive, voire incomplète, de sorte que le MF n'a pas une claire vision de l'exécution budgétaire, en particulier au début de la chaîne de la dépense, à l'engagement.

Opérations de trésorerie

Les *opérations de trésorerie* sont telles qu'elles sont définies dans directive N°01/11-UEAC-190-CM-22 *relative aux lois de finances*. Elles seraient aussi celles de la directive N° 06/2009/CM/UEMOA de l'UEMOA *portant lois de finances au sein de l'UEMOA* si celle-ci avait adopté une définition plus complète des opérations de trésorerie incluant, comme le fait la directive règlement général sur la comptabilité publique, les opérations d'encaissement et de décaissement ainsi que l'approvisionnement et le dégagement en fonds des caisses publiques.

Sont ainsi définis comme *opérations de trésorerie* (UEMOA, article 55), *opérations de trésorerie et de financement* (ainsi qualifiées plus précisément, à juste titre, CEMAC, article 59) par les deux directives Règlement général *tous les mouvements de numéraire, de valeurs mobilisables, de comptes de dépôts, de comptes courants et de comptes de créances et de dettes à court, moyen et long terme*.

Les opérations de trésorerie comprennent notamment (UEMOA, article 55 ; CEMAC, article 59, rédaction presque identique) :

- 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 ou des organismes publics ;
- la gestion des fonds déposés par les correspondants et les opérations faites pour leur compte ;
- 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.

Les opérations de trésorerie (et de financement – CEMAC) 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 (UEMOA, article 56 ; CEMAC, article 60, qui ajoute *soit sur l'ordre des ordonnateurs*).

Les trois principales catégories d'opérations de trésorerie sont brièvement commentées.

Les mouvements de fonds

Les mouvements de fonds sont contraints par les principes de l'unicité de caisse et de l'unicité de trésorerie.

Unicité de caisse. Un poste comptable dispose, sauf dérogation du MF, d'une seule caisse, d'un seul compte courant bancaire ou postal (UEMOA, article 57 ; CEMAC, article 61).

Unité de trésorerie. 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 (UEMOA, article 57 ; CEMAC, article 61).

Cependant, il est nécessaire que le Trésor dispose de comptes auprès des banques commerciales pour plusieurs raisons :

1. Il existe des postes comptables déconcentrés dans des villes où la Banque centrale n'est pas présente ;

2. Le Trésor effectue des opérations avec les banques commerciales, par exemple des virements au profit des fournisseurs qui disposent de comptes dans ces banques.

Le principe du compte unique à la Banque centrale ne peut donc être respecté qu'entendu comme un compte unique de centralisation très rapide (chaque jour ou chaque semaine au plus) des comptes en banques commerciales.

Les ordonnateurs et autres agents de l'Etat n'ayant pas qualité de comptable public, de régisseur de recettes ou d'avances ne peuvent en aucun cas se faire ouvrir ès qualité un compte de disponibilité (CEMAC, article 62).

La transformation des valeurs

Les débiteurs des organismes publics sont admis dans certains cas à s'acquitter par souscription d'effets à court terme, en particulier d'obligations cautionnées souscrites au bénéfice du Trésor. Les comptables les présentent à l'encaissement à l'échéance.

Les opérations pour compte de tiers

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

Les fonds ou valeurs dont les organismes publics sont simples dépositaires sont gérés suivant les mêmes règles que ceux dont les organismes publics sont propriétaires ; ils constituent les *deniers privés réglementés*.