

N° 2
avril
2019

Le Trésor Public

La revue de l'actualité des finances et de la gestion publique Magazine d'Informations Économiques de l'Amicale des Inspecteurs du Trésor du Sénégal



LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE AU SÉNÉGAL

Historique, État des lieux et Perspectives

L'ÉVOLUTION DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

De l'ère précoloniale à l'avènement de la première
génération de directives de l'UEMOA

PAR SERIGNE AMADOU SEYE

ÉTAT DES LIEUX DE LA COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT

PAR ALASSANE DIA ET MAMADOU DIOP

LA COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT, PERSPECTIVES : LA RÉFORME DANS TOUS SES ÉTATS

PAR AMADOU OURY BA

Le processus d'intégration
monétaire au sein de la CEDEAO
et l'échéance 2020

La démarche qualité, une réalité à la
Direction générale de la Comptabilité
publique et du Trésor

SOMMAIRE

DOSSIER

L'ÉVOLUTION DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE AU SENEGAL

De l'ère précoloniale à l'avènement de la première génération de directives de l'Uemoa

Etat des lieux de la Comptabilité de l'Etat

La réforme comptable de l'Etat : le pilotage dans tous ses états



REGARD SUR LA RÉGLEMENTATION

Bref aperçu sur principe de sincérité



DOCTRINE

Contribution au débat sur l'ITIE au Sénégal ou comment aller plus loin que l'ITIE ?

L'ŒIL DU PRATICIEN

Impact de l'évolution de la fonction comptable sur le rôle et la responsabilité des acteurs du système financier public

ACTUALITÉ DU SECTEUR PUBLIC LOCAL

GFILOC ou une autre manière d'assurer la gestion financière des collectivités territoriales

ACTUALITÉ DE LA DETTE PUBLIQUE

La gestion de la dette publique certifiée

Évolution du Franc Cfa et stratégies de sorties



REGARD SUR L'INTÉGRATION

Processus d'intégration monétaire au sein de la Cedeao



CHRONIQUE

LE PARTENARIAT PUBLIC - PRIVE

Repères philosophiques et mode opératoire d'exécution du service public



DIRECTION DE PUBLICATION

Bamba TINE, Inspecteur principal du Trésor, Chef de Division de la Modernisation et de la Stratégie à la DGCP

Bassine Thiaré DIONE, Inspecteur Principal du Trésor, Agent comptable de l'ANACIM

COMITE DE REDACTION

Alassane DIA, Trésorier payeur pour l'Etranger TPE (Président du Comité),

Amadou Birahim GUYE, Directeur du Secteur parapublic DSP

Mamadou DJITE, Inspecteur général des Finances

Amadou Bouso FAYE, Directeur du Secteur public local DSPL,

Dc Khadim Bamba DIAGNE, Directeur scientifique du Laboratoire de Recherches économiques et Monétaires (LAREM)

Doudou SY, Percepteur de Nioro

Alé Nar DIOP, Directeur général Adjoint de l'Agence nationale de la Statistique et de la Démographie (ANSD)

Bineta Faye NDIAYE, Chargée du Suivi de

l'Intégration à la Cellule de l'Intégration, DGPPE/MEFP

CONSEIL SCIENTIFIQUE

Cheikh Tidiane DIOP, Directeur général de la Comptabilité publique et du Trésor DGCPT (Président du Conseil),

Abdoulaye SAMB, Coordonnateur DGCPT, Serigne Amadou SEYE, Inspecteur du Trésor à la retraite

Amadou Tidiane GAYE, Directeur du Contrôle Interne à la DGCP

Mor FALL, Inspecteur général d'Etat

Mor DIOUF, Projet de Cordination des Réformes budgétaires et Financières PCRBF,

Professeur Abdoulaye SAKHO, Agrégé en Droit Chérif Sidy KANE, maître de Conférence, agrégé en sciences économiques à l'UCAD

Seydi Ababacar DIENG, maître de Conférence, agrégé en sciences économiques

CORRECTION ET RELECTURE

Promotion ENA 2017-2018, cycle A, Section Trésor

En jetant un regard sur l'histoire des premières structures de gouvernance jusqu'à l'avènement de nos États modernes d'aujourd'hui, le souci de consigner la richesse des communautés, en termes monétaires, ou en unités de stock, dans des supports physiques ou dématérialisés, et le besoin de suivre le patrimoine financier ou matériel de la Collectivité, semble très tôt constituer une préoccupation majeure des premières formes de communautés humaines. En effet, quelle que soit la forme des régimes politiques, la nature monétaire ou non monétaire des transactions économiques, le besoin pour l'État de quantifier et de traduire en unité de compte l'exercice de ses pouvoirs régaliens (prélèvement d'impôts et dépenses de souveraineté notamment) et son intervention sur les secteurs d'activité, marchands ou non marchands, se sont traduits par la constitution de « corps de métiers » préposés à ces tâches. Dans bien des cas, l'existence de ces préposés, sans signifier à proprement parler leur constitution en corps de fonctionnaires ou en profession réglementée en ordres, a précédé de très longtemps la formalisation et la traduction en règles de gestion des activités comptables ou de simple description des entrées et sorties de valeur. En effet, ce n'est qu'à la période de la renaissance, avec l'avènement des cités-État, l'expansion des échanges commerciaux et l'accélération de la monétarisation de l'économie, que la pratique comptable a commencé à véritablement se formaliser.

C'est en cela que les comptables publics d'aujourd'hui peuvent d'ailleurs être perçus comme les héritiers naturels des anciens intendants des finances des monarchies d'antan, notamment en France, sous l'Ancien régime.

Au Sénégal, la fonction de tenue de la comptabilité publique, confiée à l'Administration du Trésor a également connu diverses péripéties.

Au-delà de la simple description d'opérations comptables et leur consignation dans des documents de synthèse, l'évolution de la comptabilité publique, en suivant les orientations de la réforme de l'État et de ses finances publiques en a forcément porté les stigmates.

Elle constitue une trame de fond, qui révèle en filigrane, les changements structurels et conjoncturels qui ont jalonné notre parcours d'ancienne colonie et de jeune État indépendant.

C'est donc très opportunément que la présente parution de votre magazine « Le Trésor public » ait décidé de consacrer sa une à ce pan, sans doute le plus important, de toutes les missions présentement confiées à l'Administration du Trésor.

Pendant plusieurs décennies, la comptabilité publique a surtout répondu à des impératifs de suivi des opérations des collectivités publiques sans véritablement être assujettie à des exigences d'harmonisation liées à l'appartenance à des ensembles régionaux ou sous-régionaux.

Toutefois, la création de l'Union Economique et Monétaire, Ouest Africaine, en 1994, d'une part, et la forte influence des règles de gestion du secteur privé sur le secteur public, d'autre part, ont profondément fait bouger les lignes et les contours traditionnels de la tenue de la comptabilité publique.

En effet, la recherche de comparabilité des données financières, nécessaire à la surveillance multilatérale et à la matérialisation de la convergence communautaire a considérablement contribué à l'harmonisation des modalités de tenue des comptes publics au sein des États de l'UEMOA. Le Sénégal, ayant presque atteint le point d'achèvement du processus



**Par Mamadou DIOP,
Inspecteur du Trésor, Membre du
Conseil Scientifique de la revue
"Le Trésor public"**

d'internalisation des directives communautaires, moment ne pouvait alors être mieux choisi pour revenir sur les péripéties qui ont contribué à asseoir notre système comptable d'aujourd'hui.

C'est ainsi que Mr Serigne Amadou SEYE, ancien Directeur de la comptabilité publique et du Contrôle interne, précédemment Chef du bureau économique du Sénégal à Bruxelles et Conseiller technique du MEFP, nous retrace un récit documenté et riche en enseignements de l'évolution de la comptabilité publique au Sénégal, de l'ère précoloniale à l'avènement de la première génération de directives de l'UEMOA.

A sa suite M. Alassane DIA, Trésorier Payeur pour l'étranger et M. Mamadou DIOP, Receveur Percepteur Municipal de Dakar, nous font l'état des lieux de la tenue de la comptabilité publique dans une approche de consolidation du principe

de l'unité comptable de l'État.

Enfin, le dossier est complété par M. Amadou Woury Ba, conseiller technique du Directeur général de la comptabilité publique et du Trésor qui nous présente le pilotage de la réforme comptable de l'État et les perspectives qui se dégagent de sa mise en œuvre.

En complément de la problématique de tenue de la comptabilité publique thème principal de cette parution, M. Oumar KA, Percepteur de Matam expose, dans la rubrique Regard sur la réglementation, le principe de sincérité budgétaire tel qu'il est consacré par le nouveau dispositif issu des directives communautaires. Il est suivi dans les pages réservées à la doctrine, par une contribution de M. Amadou Tidiane GAYE sur le débat ITIIE. A sa suite, Mamadou DJITE inspecteur général des finances nous livre une pertinente analyse sur l'impact de l'évaluation de la fonction comptable sur le rôle et la responsabilité des acteurs du système financier public à travers l'œil du praticien.

Par ailleurs, la rubrique Activité du Secteur public local est servie par une présentation du nouveau logiciel de gestion des finances locales dénommé GFILOC par M. Amoro.N. BADJI, Chef de division à la Direction du Secteur public local (DSPL).

Cette édition est également agrémentée par diverses thématiques relatives aux missions comptables et financières assignées à la Direction générale de la Comptabilité publique et du Trésor.

Après les brillantes certifications de la Recette générale du Trésor (confirmée par un audit de surveillance) et de la Direction de la Dette publique, à la norme qualité ISO 9001 (version 2015) quoi de plus normal que de leur consacrer un point d'honneur sur les colonnes de ce numéro. M. Bamba TINE chef de la Division de la Modernisation et de la stratégie s'y est prêté en articulant ces consécutions à la démarche qualité, pierre angulaire du PDSAT de la DGCP.

Dans la rubrique Actualité de la politique monétaire, l'Economiste Mame Abdoulaye HANE aborde un sujet très actuel sous l'angle de l'Évolution et des stratégies de sortie du franc CFA. Regard sur l'intégration est animé par Mme Oumy Ndiaye SARR, Ingénieur Statisticien économiste en charge de la Surveillance Multilatérale à la Cellule de Suivi de l'Intégration de la DGPPE, qui analyse le processus de création d'une monnaie commune aux États membres de la CEDEAO en perspective de l'échéance d'intégration monétaire de 2020.

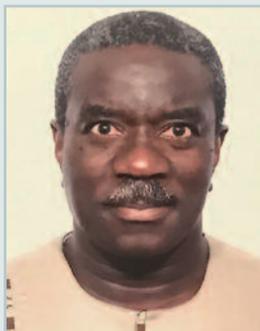
Enfin Mr Abdou SEYE, Conseiller technique du DGCP clôt ce numéro par une intéressante chronique sur les Partenariats Publics Privés (PPP). Bonne lecture !!!

1 Toutes les directives portant code harmonisé de l'UEMOA ont été internalisées dans le droit interne sénégalais à l'exception de celle relative au régime financier des collectivités territoriales.



L'ÉVOLUTION DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE AU SÉNÉGAL

De l'ère précoloniale à l'avènement de la première génération de directives de l'Uemoa



Par Serigne Amadou SÈYE, inspecteur du Trésor à la retraite

Serigne Amadou Sèye, est un inspecteur du Trésor principal de classe exceptionnelle à la retraite. Après sa sortie de l'ENAM, section Trésor, en 1982, il a eu à occuper les fonctions suivantes: adjoint au TPR de la Casamance à Ziguinchor, percepteur de Matam, Agent comptable central des Postes diplomatiques et consulaires, Chef du bureau de la Comptabilité générale à l'ancienne Direction du Trésor et de la Comptabilité publique, percepteur de Dakar-port, fondé de pouvoir du Payeur général du Trésor, percepteur de Dakar Cerf-volant, conseiller technique au cabinet du MDB puis du MEFP, Directeur de la Comptabilité publique, Directeur du Contrôle interne (DGCPT). Ce parcours a été ponctué de deux incursions dans la diplomatie avec les positions de conseiller financier et Agent comptable à l'ambassade du Sénégal à Tokyo et de chef du Bureau économique et commercial du Sénégal à Bruxelles avec rang de ministre-conseiller."



INTRODUCTION

De prime abord, la comptabilité publique peut être perçue comme l'ensemble des règles juridiques et comptables qui gouvernent, enregistrent et classent les opérations financières des organismes publics.

Il apparaît ainsi qu'une bonne compréhension de la comptabilité publique suppose la connaissance du mode de fonctionnement de ces derniers, en d'autres termes, leur organisation administrative et financière, c'est-à-dire, essentiellement, la philosophie et la pratique d'aménagement et de répartition du pouvoir étatique dans le domaine financier. Ce périmètre couvre en effet un champ plus vaste dont certains aspects se situent en amont de la gestion et de l'exécution des opérations comptables et financières.

Il s'y ajoute qu'une étude sur l'évolution de la comptabilité publique au Sénégal, nécessite à notre sens une approche éthologique, la situation présente étant le fruit d'une sédimentation de pratiques plus ou moins formalisées. En effet, cette évolution plonge ses racines dans l'ère précoloniale et s'est structurée avec l'apport et l'influence de la puissance coloniale et les textes fondateurs adoptés dans le sillage des indépendances.

I - LES SOURCES HISTORIQUES DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE DES ETATS AFRICAINS FRANCOPHONES : EXEMPLE DU SENEGAL ¹

L'édition de normes destinées à régir la gestion des deniers publics est une constante que l'on retrouve dans tout Etat, ancien ou moderne, qu'il soit de forme monarchique, républicaine ou théocratique. Les Etats africains ne font pas exception à cette réalité.

Pour mieux appréhender les spécificités et la portée des règles actuelles de la comptabilité publique africaine, il ne serait pas superflu d'en faire l'historique. Celui-ci pourrait être scindé en trois (3) séquences temporelles : la période précoloniale, la période colo-

niale et la période postcoloniale.

1) LA PERIODE PRECOLONIALE

Il ressort des recherches effectuées par d'éminents historiens et anthropologues que dans les anciens empires et royaumes africains précoloniaux, un dispositif organisationnel était en place et des règles à caractère financier étaient en vigueur. On peut en citer :

- la constitution de systèmes fiscaux évolutifs et protéiformes avec des prélèvements comme la dime ou l'impôt de solidarité ou mude.
- l'organisation d'un Trésor public, avec des magasins ou « coffres » où étaient soigneusement conservées les finances royales dont la gestion était confiée à un trésorier général assisté de trésoriers secondaires.
- le suivi de la gestion des biens appartenant à la collectivité et conservés dans des magasins publics confiés à des gestionnaires publics désignés sur la base de règles claires et responsables devant le monarque.
- Au chapitre des règles édictées, on pouvait entrevoir les prémices des principes actuels, même si l'élaboration et la formalisation restaient sommaires. On peut citer à titre d'exemples :
 - la séparation des deniers publics et des deniers appartenant en propre au souverain ;
 - l'unité de trésorerie ;
 - la spécialisation du personnel et la séparation de leurs rôles ou fonctions ;
 - l'institution d'un ordonnateur principal et d'autres pouvant être considérés comme délégués ou secondaires ;
 - la tenue d'une comptabilité des valeurs et d'une comptabilité des matières.

2) LA PERIODE COLONIALE

La comptabilité publique africaine, moderne et postcoloniale est l'héritière de la comptabilité publique qui était

en vigueur dans les colonies françaises en Afrique, notamment celles qui composaient les deux (2) blocs que sont l'ex-Afrique Occidentale Française (AOF) et l'ex-Afrique Equatoriale Française (AEF), auxquelles il convient d'ajouter le Togo et le Cameroun.

Il apparaît ainsi que la comptabilité publique africaine applicable à l'ère coloniale est le reflet du régime juridique financier des colonies et des territoires français d'Afrique noire. Ce régime a subi des mutations historiques successives jusqu'à l'avènement de la Loi-cadre en 1956 puis de la Communauté française en 1958. Il avait connu son apogée avec l'adoption de textes qui ont consacré l'uniformisation des règles applicables dans les colonies et territoires d'Outre-Mer, en particulier le décret du 26 septembre 1855 sur la comptabilité publique.

Ces efforts d'unification et d'harmonisation se sont poursuivis avec le décret du 31 mai 1862 portant Règlement général sur la comptabilité publique de l'Etat en France métropolitaine et dans ses possessions d'outre-Mer. A ce niveau, il convient de préciser que le régime financier unifié des colonies et territoires a été défini à travers les dispositions contenues dans les articles 587 à 666 de ce décret. Ces dispositions ont par la suite été confortées dans d'autres décrets : celui du 20 novembre 1892 sur le régime financier des colonies, celui du 18 octobre 1904 fixant l'autonomie financière des colonies et surtout celui pris le 30 décembre 1912 considéré comme le dernier régime financier des colonies et des territoires d'Outre-Mer.

Dans un contexte marqué par des velléités autonomistes et les soubresauts qui ont précédé les indépendances acquises en 1960, ce texte de 1912 fera preuve d'une certaine résilience puisqu'il demeurera en vigueur un demi-siècle durant, c'est-à-dire jusque et même au-delà des événements historiques qui ont sonné le glas de la colonisation française. En effet, il a conti-

¹ Principales sources : Mahady Diallo : La Comptabilité publique des Etats africains francophones, NEAS

nué à régir la comptabilité publique des Etats africains francophones concernés, malgré leur accession à la souveraineté internationale, jusqu'au milieu des années 60. Ainsi, à titre d'illustration, pour le Sénégal, il n'a été abrogé et remplacé qu'en 1966 avec l'adoption du décret n° 66-458 du 16 juin 1966 portant règlement sur la comptabilité publique de l'Etat.

3) L'ERE POSTINDEPENDANCE : EXEMPLE DU SENEGAL

A l'instar des autres Etats africains issus des ex-fédérations d'AOF et d'AEF, le Sénégal a, au lendemain de son accession à l'indépendance, élaboré un certain nombre de textes législatifs et réglementaires qui, articulés avec sa charte fondamentale, constituent formellement le régime juridique de la comptabilité publique.

a) La Constitution

Les Etats nouvellement indépendants se sont conformés à un principe de droit mis en œuvre dans tous les régimes politiques modernes : insérer dans le marbre constitutionnel, des dispositions spécifiques ayant trait aux règles fondamentales qui gouvernent les modalités et procédures de collecte, d'enregistrement, de conservation et d'utilisation des deniers et valeurs appartenant aux collectivités publiques en général, à l'Etat en particulier. A titre d'illustration, dans la Constitution sénégalaise du 07 mars 1963, la première adoptée par l'Etat nouvellement indépendant, les articles 52, 56, 57 et 71 (correspondant grosso modo aux articles 52, 56, 57 et 71 de la Constitution du 22 janvier 2001 révisée à la faveur de la loi n° 2016-10 du 05 avril 2016) comportaient des dispositions relatives à des règles de mobilisation et d'utilisation des deniers publics.

b) Les sources législatives

Il s'agit essentiellement des lois organiques, des lois ordinaires ou des ordonnances (période d'exception) ayant trait aux lois de finances, à la fiscalité, aux organes et procédures de contrôle,

etc.

c) Les sources réglementaires

Pour chacun des différents Etats nouvellement indépendants, le principal point d'ancrage réglementaire est constitué du texte portant règlement sur la comptabilité publique. En ce qui concerne le Sénégal, c'est le décret n° 66-458 du 17 juin 1966 portant règlement sur la comptabilité publique de l'Etat. Il peut être considéré à juste titre comme le texte fondateur. Il a été en vigueur jusqu'en 2003, année à laquelle il a été abrogé et remplacé par le décret n° 2003-101 du 13 mars 2003. Modifié plus tard par le décret n° 2008-1224 du 30 octobre 2008, celui-ci avait été pris en transposition de la directive n° 06/1997/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 portant règlement général sur la comptabilité publique, modifiée par la directive n° 03/1997/CM/UEMOA du 21 décembre 1999.

Il convient d'appréhender tous ces décrets en intégrant dans l'analyse leurs textes d'application.

II - FOCUS SUR LE DECRET N° 66-458 DU 16 JUIN 1966 PORTANT REGLEMENT SUR LA COMPTABILITE PUBLIQUE DE L'ETAT :

Cet aperçu sur le décret n° 66-458 du 16 juin 1966 portera successivement sur le contexte de son adoption, son champ d'application, sa structuration et l'analyse de quelques-unes de ses dispositions phares.

1) CONTEXTE : Il convient tout d'abord de rappeler que ce décret a été adopté, en 1966, dans un environnement marqué, au plan juridique, par l'entrée en vigueur des premiers textes législatifs et réglementaires sénégalais à caractère général ou financier, à savoir :

- l'ordonnance n° 60-01 du 20 mars 1960 portant création du service du trésor ;
- la loi n° 63-20 du 05 février 1963 relative à la Cour de Discipline budgétaire ;
- la première constitution du Séné-

gal, celle du 07 mars 1963.

- la loi n° 62-36 du 14 mai 1962 portant loi organique relative aux lois de finances ;
- l'ordonnance n° 63-01 du 15 mai 1963 portant loi organique relative aux lois de finances ;
- la loi n° 63-54 du 03 juillet 1963 relative à la liquidation et au recouvrement des taxes indirectes ;
- le décret n° 62-063 du 20 février 1962 portant organisation des services du trésor ;
- le décret n° 62-195 du 17 mai 1962 portant réglementation concernant les comptables publics ;
- le décret n° 63-478 du 13 juillet 1963 portant application de la délibération n° 3 du 27 août 1962 relative à l'hypothèque forcée sur les biens immeubles des comptables publics ;
- le décret n° 64-273 du 31 mars 1964 relative à la nomenclature du budget général de l'Etat ;
- le décret n° 64-400 du 04 juin 1964 portant réglementation de l'engagement, du contrôle, de la certification du service fait, de la liquidation, du paiement et de la comptabilité des dépenses de l'Etat, à l'exception des dépenses classées dans les chapitres de personnel.

2) CHAMP D'APPLICATION : Du point de vue de son champ, le décret n° 66-458 du 16 juin 1966 avait pour vocation de s'appliquer seulement à l'Etat central. Cet état de fait explique sans doute que, contrairement à ses héritiers, l'épithète « général » soit absent de son intitulé et que, indice supplémentaire, celui-ci se termine par le membre de phrase « ... de l'Etat ». En effet, moins d'un mois après son adoption, le corpus juridique de l'Etat sénégalais nouvellement indépendant s'est enrichi d'un autre décret, le n° 66-519 (et non 66-510 comme souvent mentionné dans les documents) du 04 juillet 1966 portant régime financier des collectivités locales (dans un contexte où la commune était le



seul ordre de collectivité locale).

Parce que ce dernier texte est à vocation spéciale, il pouvait parfaitement se prévaloir d'une prime par rapport à celui plutôt à objet général. Seulement, il convient d'atténuer une telle affirmation car le règlement sur la comptabilité publique reste un référentiel même pour les collectivités locales, ainsi que cela transparait de la disposition suivante contenue dans l'article 43 du décret n° 66-519 : « Dans tous les cas non prévus par le présent décret, sont applicables mutatis mutandis les règles définies pour l'Etat dans les règlements de comptabilité publique ».

3) STRUCTURATION : Au regard de sa structuration, le décret n° 66-458 du 16 juin 1966 est articulé autour de huit (8) parties consacrées respectivement :

- au budget de l'Etat en distinguant l'énoncé des principes généraux et les différentes phases de sa préparation et de son adoption ;
- aux personnels impliqués dans l'exécution du budget à savoir les

administrateurs de crédits, les ordonnateurs et les comptables publics en précisant, pour chacun de ces groupes d'acteurs, les modes de désignation, les attributions, les responsabilités et, le cas échéant, les catégories qui le composent ;

- aux opérations de recettes avec rappel de la typologie des ressources budgétaires ;
- aux opérations de dépenses décrites à travers les quatre (4) étapes séquentielles de son exécution : l'engagement, la liquidation, l'ordonnancement et le paiement et évocation, pour chacune d'elles, des tâches dévolues aux acteurs, des supports utilisés, etc.
- aux opérations de régularisation avec précision des conditions et précautions d'usage ;
- aux opérations de trésorerie avec leur énumération ;
- aux différentes formes de comptabilité et aux acteurs chargés de leur tenue ;
- au contrôle avec le point sur la ty-

pologie, les modalités et les organes et corps de contrôle.

4) ANALYSE DE QUELQUES DISPOSITIONS PHARES

Article premier : « Toutes les ressources et toutes les charges de l'Etat sont imputées aux comptes ouverts dans les écritures des ordonnateurs et des comptables, centralisées par l'ordonnateur délégué et le Trésorier général ».

Article 25 : « Sous l'autorité et par délégation du Président de la République, le ministre chargé des Finances est ordonnateur du budget général, des budgets annexes de l'Etat et des comptes spéciaux du Trésor ».

Article 33 : « Les comptables directs du Trésor sont le Trésorier général et, sous ses ordres, les préposés du Trésor et les percepteurs ».

Commentaires sur ces dispositions :

1) L'ordonnateur principal du budget de l'Etat est le Président de la République, le ministre chargé des finances



•••
n'étant que son délégué. Celui-ci exerçait ces fonctions soit par lui-même ou ses délégués soit par les ordonnateurs secondaires placés dans les circonscriptions territoriales.

2) Le Trésorier général était le seul comptable principal de l'Etat, fonctions qu'il cumulait avec celles de directeur chargé, sous l'autorité du ministre chargé des finances, de l'élaboration des règles de la comptabilité publique.

Article 198 : « Le préfet ou l'ordonnateur secondaire contrôle, constate et approuve les engagements »

Article 200 : « Après certification par le service bénéficiaire, la liquidation est effectuée par le préfet ou l'ordonnateur secondaire qui donne l'ordre de payer ».

Commentaires : Les articles 198 et 200 ci-dessus évoqués constituent à nos yeux le fondement légal d'une pratique encore aujourd'hui constatée : l'exercice, par les préfets des départements situés hors des chefs-lieux de régions, des fonctions d'ordonnateurs secondaires. Certes, le décret porteur de ces deux articles a été formellement abrogé par le décret n° 2003-101 du 13 mars 2003 portant règlement général sur la comptabilité publique, lui-même abrogé et remplacé par le décret éponyme n° 2011-1880 du 24 novembre 2011. Seulement, dans les dispositions abrogatoires contenues dans ces deux derniers décrets, sont considérées comme abrogées « les dispositions antérieures contraires... » (c'est nous qui soulignons). Or, il se trouve que le décret de 2003 et celui de 2011 sont tous les deux muets sur les fonctions du préfet en matière d'ordonnement des dépenses de l'Etat. Autrement dit, aucun de ces deux décrets ne comporte une disposition contraire à celles contenues dans les articles 198 et 200 du décret n° 66-458 du 16 juin 1966, ce qui tend à conférer un sursis à ces dernières.

Cette approche conceptuelle, qui n'engage que l'auteur de cet article, nous conduit à constater ce qui, à nos yeux, s'apparente à un phénomène de

rémanence administrative du fait de la survivance de dispositions malgré la disparition - par abrogation - du texte matriciel. Nul doute que les réactions que ne manquera pas de susciter cette interprétation, permettront d'y voir plus clair, en attendant les profonds changements attendus de la mise en œuvre intégrale de l'innovation majeure que constitue la déconcentration de l'ordonnement.

Avant de conclure sur ce point et pour compléter l'énumération des éléments pertinents d'analyse de la problématique, il ne serait peut-être pas futile de rappeler ce qui suit : l'article premier, alinéa 2, du décret n° 66-481 du 22 juin 1966 portant création et fixant les attributions des contrôles régionaux des finances (CRF), avait envisagé une possibilité qui n'a jamais été suivie d'effet : la création, par arrêté du ministre chargé des finances, des agences départementales des contrôles régionaux des finances dont le siège et le ressort devraient être précisés par l'arrêté de création.

Article 199 : « Le comptable vise les bons de commande pour certification de la disponibilité des crédits ».

Commentaire : Cette disposition confère au comptable public, cumulativement avec ses attributions traditionnelles, un rôle de contrôleur budgétaire, ce qui pourrait être perçu comme une entorse au sacro-saint principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable, pourtant clairement énoncé dans le même décret. Seulement, il convient de la replacer dans son contexte historique marqué par l'absence d'un contrôleur budgétaire ad-hoc dont la création, rappelons-le, date seulement de la première génération de directives de l'UEMOA. Au demeurant, cette fonction de contrôle budgétaire conférée au comptable est jusqu'à présent de mise, en ce qui concerne l'exécution du budget des collectivités territoriales en vertu des dispositions contenues dans le décret n° 66-519 du 04 juillet 1966 portant régime financier des col-

lectivités locales, toujours en vigueur.

Article 204 : « Les écritures du Trésorier général et des préposés du trésor sont tenues en partie double ».

Commentaire : cet alinéa énonce une règle fondamentale dans le domaine de la comptabilité : celle de la partie double, encore en application aujourd'hui, car confirmée et confortée par les directives de l'UEMOA, aussi bien de première que de seconde générations.

Article 235 : « Le Contrôleur financier assure, au nom du Président de la République, dans les conditions fixées par son statut et le présent décret, le contrôle permanent de l'exécution des opérations financières de l'Etat et des établissements publics nationaux et suit la gestion des collectivités locales... »

Article 240 : « Tout projet de loi, d'acte réglementaire, d'instruction, de contrat, de convention ou de décision émanant des différents départements ministériels et de nature à exercer des répercussions sur les finances de l'Etat, doit être communiqué, sans délai, pour avis, au Contrôleur financier... ».

Commentaires : Ces attributions de contrôle d'une portée et sur un champ très vastes, conférées au contrôleur financier, appellent de notre part une précision et un commentaire :

1) Précision : Le contrôle financier dont il est question ici est le service rattaché à la présidence de la République. Sa création remonte à l'époque coloniale avec le décret financier du 30 décembre 1912. Au Sénégal, cette structure a été érigée en direction par ordonnance n° 59-049 du 31 mars 1959 avant que le décret n° 67-150 du 10 février 1967 ne vienne fixer ses modalités d'action. Elle est donc différente du contrôle financier évoqué dans les directives de l'UEMOA et qui a trouvé son équivalent au Sénégal avec le Contrôleur des Opérations financières (COF) devenu le Directeur du Contrôle budgétaire (DCB).

2) Commentaire : Ces importantes attributions dévolues au Contrôleur financier trouvaient leur pertinence et

leur légitimité dans un dispositif organisationnel caractérisé par le fait que la fonction d'ordonnateur principal de l'Etat relevait du Président de la République lui-même.

Des changements majeurs étant intervenus depuis lors, notamment au plan institutionnel et législatif, il nous paraît judicieux de poser la question sinon du maintien de cette structure, du moins de sa mue pour une meilleure adaptation au contexte actuel.

III – L'AVENEMENT DU DECRET N° 2003-101 DU 13 MARS 2003 PORTANT REGLEMENT GENERAL SUR LA COMPTABILITE PUBLIQUE

1) QUELQUES ELEMENTS DE CONTEXTE

Le décret n° 2003-101 du 13 mars 2003 a été pris en transposition dans le droit interne sénégalais, des dispositions contenues dans la directive n° 06/1997/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 portant Règlement général sur la Comptabilité publique, modifiée par la directive n° 03/1999/CM/UEMOA du 21 décembre 1999. Il s'inscrit également dans le cadre de la mise en œuvre des dispositions contenues dans l'article 45 de la loi n° 2001-09 du 15 octobre 2001 portant loi organique relative aux lois de finances, elle-même fruit de l'internalisation de la directive éponyme n° 05/1997/CM/UEMOA du 16 décembre 1997, modifiée par la directive n° 02/1999/CM/UEMOA du 20 décembre 1999.

Rappelons que ces directives, auxquelles s'ajoutent celles relatives respectivement au Plan comptable de l'Etat (PCE), à la nomenclature budgétaire de l'Etat (NBE) et au tableau des opérations financières de l'Etat (TOFE), constituent celles dites de première génération adoptées dans le sillage de la mise en place par l'UEMOA, du cadre harmonisé originel des finances publiques. Elles visaient à :

- faire appliquer dans tous les Etats membres les mêmes règles de bonne gouvernance ;
- permettre aux organes multilaté-

raux communs d'exercer leur droit de surveillance sur les politiques économiques des Etats ;

2) LA VALEUR AJOUTEE DU DECRET 2003-101 DANS LE REGIME JURIDIQUE SENEGALAIS :

Même s'il a actualisé et maintenu des dispositions substantielles du décret n° 66-458 du 17 juin 1966, le décret de 2003 a introduit un certain nombre d'innovations, notamment sur les points suivants :

- un champ plus vaste : le nouveau décret s'applique désormais autant à l'Etat qu'à ses démembrements organiques et juridiques, ainsi que cela ressort clairement de l'alinéa 2 de l'article premier : « Les collectivités locales, les établissements publics nationaux ou locaux ainsi que les services et organismes que la loi assujettit au régime juridique de la comptabilité publique sont également soumis aux présentes dispositions, sous réserve des règles particulières les régissant » ; ce dernier membre de phrase apportant quand même un bémol dans l'option globalisante, conformément au principe de droit qui veut que le spécial prime sur le général.
- le choix de faire abstraction des règles relatives aux régies de recettes et aux régies d'avances et de réserver ces aspects à un décret spécifique. En l'espèce, fut adopté plus tard le décret n° 2003-657 du 14 août 2003 ainsi que ses textes d'application.
- la désignation du ministre chargé des finances comme ordonnateur principal unique du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor et, par voie de conséquence, la suppression de toute référence au Président de la République ou au Premier Ministre comme ordonnateurs.
- l'exclusion du champ de paiement consécutif à une réquisition de l'ordonnateur, d'une situation assimilable à un cas de force majeure : «

En cas d'opérations provoquées par les nécessités de la défense, l'indisponibilité des crédits ne peut être invoquée par le comptable pour refuser le paiement des indemnités de vivres, de route et de séjour de l'ensemble des personnels militaires ».

- la suppression du pouvoir accordé à l'ordonnateur par le décret n° 66-458 du 16 juin 1966 de déroger, « en cas d'urgence », à l'obligation faite au comptable de payer par virement à un compte bancaire ou postal lorsque le montant atteint le seuil fixé.
- l'option prise de renvoyer à un arrêté du ministre chargé des finances pour fixer la liste des pièces devant justifier les opérations budgétaires. C'est dans ce cadre qu'il faut situer la prise de l'arrêté n° 6058 du 22 août 2003 portant établissement de la nomenclature des pièces justificatives de dépenses de l'Etat.
- la suppression du visa du comptable dans la phase administrative de la dépense et la mise en place d'un organe ad-hoc chargé du contrôle budgétaire a priori avec la création du Contrôle des Opérations financières (COF) et la fixation de ses attributions.

PERSPECTIVES PAR RAPPORT A L'ETUDE :

La présente contribution devant se limiter à la mise en place, par l'UEMOA, du premier cadre harmonisé de gestion des finances publiques, il convient juste de préciser qu'une seconde génération de directives a fait l'objet d'adoption en 2009. Ces dernières ont été transposées dans le droit positif sénégalais et leur mise en œuvre s'effectue progressivement. C'est dans cette dynamique qu'a été adopté le décret n° 2011-1880 du 24 novembre 2011 portant règlement général sur la comptabilité publique, qui a abrogé et remplacé le décret n° 2003-101 du 13 mars 2003.

Etat des lieux de la Comptabilité publique

INTRODUCTION

La comptabilité publique désigne les règles et procédures applicables au recouvrement des recettes, au paiement des dépenses, à leur comptabilisation, à la gestion de la trésorerie et à la reddition des comptes de l'Etat et des organismes publics.

L'adoption des principes, normes et règles internationales conduit inexorablement à la disparition de la ligne de démarcation entre comptabilité publique et privée.

La « privatisation » progressive de la comptabilité publique s'est ainsi accompagnée d'une harmonisation du cadre de gestion des finances publiques promue au niveau communautaire par l'Union Economique et Monétaire Ouest Africain (UEMOA).

Face à ce « dualisme comptable » apparent et aux exigences découlant de l'application des règles de l'UEMOA, certaines questions afférentes au cadre juridique, à la gestion comptable ainsi qu'aux contraintes s'y rapportant, méritent d'être posées. Ces sujets vont constituer la trame de la présente réflexion qui va se construire autour des points suivants :

- 1/ le cadre juridique de la comptabilité de l'Etat ;
- 2/ l'état des lieux de la gestion comptable
- 3/ la consolidation de l'unité comptable de l'Etat.

1/ CADRE JURIDIQUE DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT

La Directive n° 09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Plan comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA dispose, au deuxième alinéa de son article premier : « la comptabilité générale de l'Etat s'applique à l'administration centrale et à ses établissements publics à caractère administratifs ».

La Comptabilité de l'Etat (CE) a pour objet la connaissance exacte et sincère de son patrimoine et des opérations qu'il effectue ; elle retrace toutes les opérations ayant un impact sur sa situation patrimoniale, notamment, la variation des stocks, les opérations budgétaires et celles de trésorerie.

La CE, qui s'inspire des normes internationales, notamment du Système Comptable Ouest africain (SYSCOA), est mise en œuvre par la transposition de la directive précitée,



Alassane DIA Inspecteur principal du Trésor, Trésorier payeur pour l'Etranger TPE



Mamadou DIOP Inspecteur principal du Trésor, Receveur percepteur de Dakar

Le cadre juridique de la comptabilité de l'Etat (1-1) est constitué par l'ensemble des textes conventionnels, législatifs et réglementaires qui régissent :

- les conditions d'exercice de la mission de réglementation comptable ;
- l'organisation des services ;
- les compétences, les habilitations, le statut et le régime de responsabilité des comptables publics ;
- la tenue de la comptabilité ;
- le pilotage des opérations financières et de trésorerie en rapport avec l'exécution budgétaire ;
- la production des états comptables, financiers et statistiques aux fins d'information et de contrôle ;

- la reddition des comptes publics.

Les missions comptables de la DGCPT (1-2) sont celles fixées par les textes juridiques relatifs aux attributions des comptables directs du Trésor dans le cadre de l'exécution des opérations budgétaires financières et de trésorerie de l'Etat.

1.1/ CADRE JURIDIQUE DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT

Ce cadre juridique est constitué par l'ensemble des textes normatifs qui relèvent des référentiels internationaux et communautaires et de la réglementation nationale.

1.1.1/ LES REFERENTIELS INTERNATIONAL ET COMMUNAUTAIRE

Avec l'avènement de la nouvelle gestion publique au niveau international, la formulation et la mise en œuvre des politiques publiques se fondent sur de nouveaux paradigmes et standards inspirés du principe de la Gestion Axée sur les Résultats (GAR) et des normes comptables internationales du secteur privé et du secteur public : les normes IFRS (International Financial Reporting Standards) et IPSAS (International Public Sector Accounting Standards).

A ce titre, il importe de rappeler, notamment que :

- la Directive n° 01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA est directement inspirée du code de bonnes pratiques en matière de transparence dans les finances publiques édicté par le Fonds monétaire international (FMI) ;
- les Etats membres de l'UEMOA se sont engagés à promouvoir le passage de la logique de moyens à la logique de résultats, à l'instar de nombreux pays du monde ;
- la comptabilité base caisse est remplacée par une comptabilité de type patrimonial qui enregistre tous les flux, monétaires ou non, qui affectent la situation du patrimoine de l'Etat.

Ceci révèle toute la portée du « nouveau cadre harmonisé de gestion des finances publiques » qui devra permettre une réforme

en profondeur de la réglementation applicable aux finances des Etats (cf article suivant relatif à la réforme comptable de l'Etat présenté par le Conseil technique Amadou Oury BA)

Dans l'exercice de ses missions, le Trésor sénégalais est plus que jamais soumis à l'obligation de se conformer aux principes comptables suivants :

- la comptabilité d'exercice (droits et obligations constatés ;
- la régularité ;
- la séparation des ordonnateurs et des comptables ;
- la continuité d'exploitation ;
- l'indépendance et la spécialisation des exercices ;
- la permanence des méthodes ;
- la sincérité ;
- l'image fidèle ;
- la bonne information (intelligibilité, pertinence et fiabilité) ;
- la primauté de la réalité économique sur l'apparence.

1.1.2/ LA REGLEMENTATION NATIONALE

En sus des référentiels normatifs fondamentaux comme la Constitution et certains textes spécifiques, le corpus juridique interne qui encadre la gestion des comptes publics et la production des états financiers de l'Etat s'inspire largement des référentiels internationaux et des directives du cadre harmonisé de gestion des finances publiques de l'UEMOA.

Dans l'exercice de ses missions de tenue des comptes et de production des états financiers de l'Etat, la DGCP est tenue au respect des différents textes juridiques et particulièrement aux lois et règlements ayant transposé les différentes directives relatives à la comptabilité publique (voir également l'article qui suit sur le pilotage de la Réforme).

1.2/ MISSIONS COMPTABLES DE LA DGCPT

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

Par ailleurs, Le Trésor assure la centralisation de la comptabilité de l'Etat avec l'Agent comptable central du Trésor, qui est chargé de l'établissement de la Balance générale des comptes de l'Etat et de l'élaboration

du Compte général de l'administration des Finances (CGAF).

1.2.1/ TENUE DE LA COMPTABILITE ET PRODUCTION DES ETATS FINANCIERS DE L'ETAT

La DGCPT tient la comptabilité à travers son réseau; elle assure la production des états financiers de l'Etat.

Le réseau comptable comprend la Trésorerie générale, Agence comptable centrale du Trésor, la Paierie générale du Trésor, la Recette générale du Trésor, la Trésorerie paierie pour l'Etranger et les Paieries auprès des missions diplomatiques et consulaires qui lui sont rattachées, l'Agence comptable des Grands projets, les Trésoreries Paieries régionales, les perceptions et les recettes perceptions municipales.

2.2.2/ les outils de production de la comptabilité

Le Trésor assure la tenue de la comptabilité ainsi que la production des états comptables de l'Etat par le biais du progiciel ASTER.

Pour un suivi optimal de l'exécution des opérations budgétaires et de trésorerie, des applicatifs de comptabilité auxiliaire sont également implémentés dans les services comptables (comptes de dépôts, système d'annonce de trésorerie, gestion et surveillance des encaisses, etc.).

S'agissant de la prise en charge des dépenses budgétaires, elle est opérée de façon automatisée à travers un interfaçage SIG-FIP/ASTER, par le biais du module Comptabilité Auxiliaire des dépenses (CAD) du progiciel ASTER. Ce dispositif devra être adapté aux nouvelles règles d'enregistrement des charges de l'Etat à partir de la liquidation.

Le paiement ainsi que la comptabilisation des dépenses sont effectués à travers STAR-UEMOA et SICA-UEMOA, dont l'interfaçage avec ASTER permet d'assurer la génération automatique des écritures comptables de règlement.

Ce dispositif informatique et comptable permet de générer toutes les situations nécessaires au suivi des opérations, à l'information des autorités, à la reddition des comptes et au bon déroulement des missions de vérifications et d'audit des corps de contrôles (balances des comptes, balances auxiliaires, états de développement des soldes, etc.).

2/ ETAT DES LIEUX DE LA GESTION COMPTABLE

2.1/ LES ACQUIS

Au Sénégal, il existe trois (3) catégories de comptables publics en deniers et valeurs ¹:

- les comptables directs du Trésor ;
- les comptables des administrations financières ;
- les agents comptables des établissements publics et organismes assimilés.

A cet égard, les acquis dans la tenue de la comptabilité et la production des états comptables de l'Etat tiennent au cadre organisationnel de centralisation des opérations et de mise en réseau des services) ainsi qu'aux relations fonctionnelles entre les comptables directs du Trésor, les comptables des administrations financières et les autres régisseurs).

2.1.1/ LE CADRE ORGANISATIONNEL

La comptabilité de l'Etat est intimement liée à l'existence d'un réseau de postes comptables et d'un dispositif de centralisation des opérations, à divers échelons.

En effet, l'organisation de l'administration du Trésor en réseau structuré de comptables directs à travers un maillage de l'ensemble du territoire national, est assez emblématique.

Une telle structure permet également le suivi des opérations financières des administrations publiques, des entités du secteur parapublic et des missions diplomatiques et consulaires.

Toutefois, pour assurer la continuité financière de l'Etat, le réseau des postes comptables du Trésor doit opérer une montée en puissance en épousant la carte administrative.

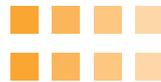
Toutes choses égales par ailleurs, l'organisation actuelle du réseau du réseau montre le rôle central du Trésor dans l'exécution des opérations financières de l'Etat, la prise en charge rapide des informations ou des données à caractère financier et la distribution aux usagers de prestations d'un service public de qualité.

A l'heure actuelle, la comptabilité de l'Etat est tenue par les comptables directs du Trésor ², qui se retrouvent dans les catégories suivantes :

- les comptables principaux qui sont en même temps, des comptables centralisateurs, justiciables du juge des Comptes

¹ Décret n°2011-1880 du 24 novembre 2011 portant règlement général sur la comptabilité publique, article 26.

² L'article 19 de la directive de l'UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique transposée dans le droit sénégalais dispose que « 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. »



au titre des opérations imputées au budget général de l'Etat et aux comptes spéciaux du Trésor ;

- les comptables secondaires qui sont également, des comptables subordonnés, non centralisateurs et qui ne sont pas justiciables de la Cour des Comptes, pour les opérations qu'ils exécutent au titre du budget général de l'Etat et des comptes spéciaux du Trésor.

La comptabilité de l'Etat est tenue, selon le principe des droits constatés. Le progiciel ASTER permet l'enregistrement comptable à temps réel de toutes les opérations ; celle-ci donnant lieu à la production des divers états de synthèses que sont les balances générales des comptes, la balance générale des comptes consolidés, les balances auxiliaires et les états de développement des soldes.

Dans le cadre de la mise en œuvre des réformes en cours du cadre harmonisé de gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA, l'administration du Trésor devrait en arriver à produire obligatoirement les états financiers de l'Etat qui doivent comporter le bilan, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie, les tableaux des opérations financières du Trésor et l'état annexé.

L'organisation des services du Trésor, en réseau de postes comptables, facilite la centralisation des données comptables de l'Etat par l'Agent comptable central du Trésor.

Aussi, convient-il de rappeler les dispositions de l'article 21 de la directive portant plan comptable de l'Etat : « la centralisation est le mécanisme qui organise et structure la comptabilité générale de l'Etat de manière à lui donner toute son unité. ».

Ce système est appliqué dans tous les pays de l'espace UEMOA. Il constitue d'ailleurs une option forte retenue et réaffirmée dans le cadre de la réforme du cadre harmonisé de gestion des finances publiques. L'article 21 de la directive précitée énonce également que « les modalités de centralisation sont précisées par les réglementations nationales. ».

C'est pourquoi, la préservation de l'unité de la comptabilité publique exige une organisation simple, coordonnée par un acteur identifié comme seul responsable de la production des comptes.

Au Sénégal, la centralisation des opérations comptables de l'Etat s'opère selon les échelons suivants :

- à l'échelon régional, les Trésoriers payeurs régionaux centralisent ou consolident les opérations des comptables subor-

donnés qui leur sont rattachés (percepteurs et receveurs percepteurs municipaux) ;

- à l'échelon central, à Dakar, le Receveur général du Trésor centralise les opérations des comptables subordonnés qui lui sont rattachés ;
- au niveau national, l'agrégation des données comptables des comptables supérieurs de l'Etat est opérée par l'Agent comptable central du Trésor.

En définitive, les comptables non centralisateurs établissent une balance des comptes qu'ils adressent pour examen à leurs comptables supérieurs de rattachements respectifs. Ces derniers, en sus de leurs balances générales des comptes, établissent des balances générales des comptes consolidés.

Aujourd'hui, des efforts concertés sont en train d'être déployés à tous les niveaux, afin d'améliorer la qualité comptable qui constitue l'un des axes forts des plans stratégiques de l'Administration du Trésor.

Ces efforts ont permis de gagner des avancées considérables dans la qualité des comptes publics et l'établissement du Compte général de l'Administration des Finances (CGAF), composante importante du projet de loi de règlement, dont la production devient désormais régulière.

2.1.2/ LES RELATIONS FONCTIONNELLES DES SERVICES

Dans la pratique, les receveurs des administrations financières procèdent, à des opérations de reversement des produits collectés, auprès des comptables principaux du Trésor chargés de l'imputation définitive au budget de l'Etat.

L'adhésion du Trésor aux systèmes de paiement électronique de l'UEMOA, SICA et STAR, facilitent les liens fonctionnels entre les comptables principaux directs du Trésor (RGT notamment) et les bureaux de recouvrement de la DGID. En effet, grâce au système des chèques scannés et leur présentation à l'encaissement via une plateforme électronique, la remontée de la trésorerie chez le Trésorier général se fait à temps réel dans le dispositif de télépaiement e-tax, et est quasiment instantanée dans les cas de dépôt de chèques à scanner.

Dans le cadre de ses relations avec l'administration des douanes, le Trésor, par le biais de la Recette générale du Trésor (RGT), de la perception de Dakar-Port, des Trésoriers payeurs régionaux et de certaines perceptions départementales, encaisse et centralise toutes les recettes douanières et autres taxes spéci-

fiques réalisées sur toute l'étendue du territoire national.

Sur le même registre, il faut souligner que la RGT et les TPR centralisent également les recettes perçues par les régisseurs des autres administrations.

2.2/ LES CONTRECOUPS DU TRANFERT DU RECOUVREMENT

Le transfert de la compétence de recouvrement des impôts directs d'Etat et taxes assimilées de la DGCPT à la DGID, est intervenu suivant arrêté 00592/MEF du 02 février 2009.

Ce transfert a eu des répercussions sur le système de tenue de la comptabilité de l'Etat et la production de la comptabilité et a posé avec acuité la question de la responsabilité des comptables directs du Trésor en matière de recouvrement des impôts directs d'Etat et taxes assimilées).

2.2.1/ IMPUTATION DES OPERATIONS

Le transfert de la compétence de recouvrement des impôts directs et taxes assimilées n'a pas fait l'objet, au plan comptable, de mesures d'accompagnement idoines.

En effet, les comptables du Trésor ont eu à rencontrer d'énormes difficultés dans l'imputation des opérations de recettes du fait de l'absence d'informations précises sur les produits encaissés et de l'inexistence de procédures comptables au niveau des services de la DGID.

Cela est d'autant plus évident que le FMI a, dans un rapport d'août 2012, indiqué les incidences négatives de cette réforme dans la production des comptes publics.

2.2.2/ RECOUVREMENT ET RESPONSABILITE DES COMPTABLES

La responsabilité du comptable public en matière de recouvrement s'apprécie au regard des textes législatifs et réglementaires en vigueur, par l'obligation qui lui est faite :

- de procéder à l'apurement administratif et au rattachement des rôles d'impôts ;
- d'opérer la prise en charge juridique et comptable des émissions d'impôts assignées sur son ressort fiscal ;
- de recouvrer les impôts émis et pris en charge par ses soins ; d'imputer aux comptes de l'Etat les produits des encaissements ;
- de justifier les restes à recouvrer des émissions d'impôts ;

Le transfert de la compétence du recouvrement des impôts directs d'Etat à la DGID nécessitait une mise à jour de la règlemen-

tation, notamment en ce qui concerne la responsabilité de la justification des restes à recouvrer sur les rôles d'impôts dont la prise en charge incombe toujours aux comptables principaux directs du Trésor qui n'ont plus d'emprise sur la conduite du recouvrement.

3/ CONSOLIDATION DE L'UNITE COMPTABLE DE L'ETAT

Comme rappelé plus haut, la directive n°07/2009CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique dispose expressément que « les opérations des comptables des administrations financières sont centralisées dans les écritures du Trésor » confirmant ainsi, la compétence exclusive du Trésor en matière de production des comptes de l'Etat.

Dès lors, la centralisation comptable constitue un gage de consolidation de l'unité comptable de l'Etat qui permet de satisfaire aux exigences du contrôle de l'exécution budgétaire et de produire des statistiques des finances publiques conformes aux standards internationaux.

3.1/ CONTROLE DE L'EXECUTION BUDGETAIRE

L'une des finalités de la tenue de la comptabilité est la reddition des comptes qui permet de répondre aux exigences de transparence, de traçabilité et d'information sur la situation financière de l'Etat.

L'exigence de célérité dans la centralisation des opérations budgétaires, d'une part, et la nécessité de respecter les délais de présentation du projet de loi de règlement au Parlement, d'autre part, font que l'unité des comptes publics est une condition sine qua non de la transparence budgétaire et de la crédibilité des comptes.

En effet, le contrôle de l'exécution des lois de finances assuré par la Cour des comptes est subordonné à la production par le Gouvernement du Projet de loi de règlement, du Compte général de l'administration des finances et du Compte administratif de l'ordonnateur.

A cet égard, il est important que l'organisation comptable allie cohérence et transparence de sorte à assurer la reddition des comptes dans des conditions de célérité et d'efficacité.

Il est ainsi important de souligner qu'en sus de la sécurité, de la régularité et de la qualité des opérations comptables, la fiabilité, l'exhaustivité, la sincérité et l'image fidèle des comptes produits, constituent les gages de qualité comptable de l'Etat.

En effet, dans le contexte de la réforme du cadre harmonisé de gestion des finances publiques, le référentiel de base doit être, dans tous les cas, la consolidation d'un cadre comptable³ de l'Etat basé sur le système centralisateur favorisant la reddition des comptes.

3.2/ PRODUCTION STATISTIQUE

Les statistiques de finances publiques, dans leur procédure d'élaboration, consacrent la primauté de la comptabilité générale de l'Etat comme source principale de données.

Ce choix procède du fait que les données comptables, de par leur ancrage à une seule unité organique, présentent toutes les caractéristiques requises pour une production de qualité et une diffusion dans les délais, des états de synthèse.

Ces caractéristiques sont relatives, notamment :

- au champ couvert par les données comptables ;
- au degré de détail disponible ;
- au temps nécessaire pour la disponibilité des situations comptables ;
- à la fréquence de diffusion des situations comptables ;
- à la fiabilité et à l'exactitude des données comptables.

Le passage au nouveau régime des statistiques de finances publiques inspiré du Manuel de statistiques de finances publiques du FMI de 2001 et de la Directive n°10/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Tableau des Opérations financières de l'Etat (TOFE) va conforter ces exigences, avec l'introduction du système de constatation des droits et obligations et la prise en compte de la dimension patrimoniale dans les enregistrements comptables et statistiques.

En application des principes de transparence financière, le FMI a élaboré en 1996, au lendemain de la crise de la dette mexicaine, une « Norme spéciale de Diffusion

des Données » (NSDD) complétée en 1997 par un « Système général de diffusion des Données » (SGDD) qui font obligation aux Etats désirant lever des fonds sur les marchés internationaux des capitaux de publier un certain nombre d'informations relatives à leurs situations macroéconomiques (données budgétaires, secteur réel, secteur financier, balance des paiements, etc.)⁴ et à fournir des informations sur :

- le champ d'application, la périodicité et les délais de diffusion des données ;
- l'intégrité des données ;
- la qualité des données ;
- l'accès du public aux données.

Selon la NSDD/FMI, les métadonnées sur les opérations des administrations publiques ou de manière générale sur les opérations du secteur public « doivent être diffusées annuellement, dans un délai de six mois à compter de la fin de la période à laquelle elles se rapportent. »⁵

Mieux, le FMI recommande pour la plupart des opérations des administrations publiques, une diffusion trimestrielle voire mensuelle, en lieu et place de la périodicité annuelle.

Le Sénégal s'était engagé dans un processus d'adhésion à la NSDD/FMI à laquelle seuls cinq pays africains ont adhéré : Afrique du Sud, Ile Maurice, Maroc, les Seychelles et Tunisie. Par la suite, cette adhésion est devenue effective en 2017.

Les conditionnalités associées à l'adhésion à la NSDD/FMI viennent s'ajouter à des engagements déjà très contraignants en termes de production et de diffusion de données statistiques dans le cadre notamment, du Programme ISPE (Initiative de Soutien à la Politique Economique) auquel le Sénégal entend substituer l'ICPE (Instrument de Coordination de la Politique Economique) mis en place depuis juillet 2017 par le FMI.

La consolidation de l'unité comptable de l'Etat revêt ainsi une importance toute particulière dans la mesure où celle-ci permet de satisfaire aux exigences de transparence, d'exhaustivité, de sincérité, d'intégrité, etc., autant de principes comptables conformes aux standards de la NSDD/FMI.

³ Cet aspect de la réforme comptable est souvent ignoré mais il est essentiel voire déterminant pour la réussite de la mise en œuvre du nouveau cadre harmonisé de gestion des finances publiques puisque la reddition des comptes et la qualité comptable y dépendent. D'ailleurs, l'une des principales recommandations (la 1ère notamment) du rapport de la Cour des comptes française après la mise en œuvre de la comptabilité en droits constatés et patrimoniale (CDCP), c'est, entre autres, de « veiller au caractère stable et réaliste du cadre comptable. » Cour des comptes : La comptabilité générale de l'Etat, dix ans après : une nouvelle étape à engager, rapport public thématique, février 2016, p. 74.

⁴ Les publications sont diffusées sur la Tableau d'affichage des Normes de Données (TAND) du FMI.

⁵ Fonds monétaire international (2007) : Norme spéciale de diffusion des données (NSDD), page 27..

La réforme comptable de l'Etat : le pilotage dans tous ses états



Amadou Oury BA,
Inspecteur principal du Trésor,
Conseiller technique du DGCP
en charge de la réforme
comptable

L'Union Economique et Monétaire Ouest Africain (UEMOA) a fini, après la première génération de directives, de jeter les bases de la nouvelle comptabilité de l'Etat en droits constatés de type patrimonial et d'une gestion axée sur la performance avec l'adoption du nouveau cadre harmonisé des finances publiques porté par les directives ci-après qui ont, toutes, fait l'objet de transposition dans notre droit interne. Il s'agit de :

- la directive n° 01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques¹ ;
- la directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances² ;
- la directive n° 07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Règlement général de la Comptabilité publique³ ;
- la directive n° 08/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Nomenclature budgétaire de l'Etat (NBE⁴) ;
- la directive n° 09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Plan comptable de l'Etat (PCE)⁵ ;
- la directive n° 10/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Tableau des Opérations financières de l'Etat (TOFE)⁶ ;
- et la directive n° 03/2012/CM/UEMOA du 29 juin 2012 portant Comptabilité des matières.

Ce nouveau cadre, porteur d'innombrables innovations, a conduit l'Etat du Sénégal, comme les autres pays membres de l'Union, à asseoir une démarche globale de conception et de déploiement de la réforme⁷ des finances publiques de manière générale et singulièrement de celle de la comptabilité de l'Etat qui est essentiellement marquée par les spécificités suivantes :

- d'abord, la mise en place d'un dispositif institutionnel⁸ dédié au pilotage d'ensemble et dans ses différentes composantes de la réforme tant budgétaire, organisationnelle, comptable que du Système d'information qui se veut, intégré sur l'ensemble de la dorsale allant de la campagne budgétaire et économique à la reddition et au reporting des comptes ;
- ensuite, l'élaboration d'une feuille de route de la réforme comptable assortie d'une trajectoire parsemée de jalons et d'une matrice d'actions ou d'activités regroupant cinq principales composantes liées au référentiel comptable, au bilan d'ouverture, à la qualité comptable, au système d'information et à la conduite du changement, avec une opérationnalité de mise en œuvre, une synergie et une mutualisation dans le pilotage et l'animation ;
- puis, le pilotage de la réforme mené avec une préoccupation constante d'articulation entre les différentes composantes⁹ de la comptabilité de l'Etat, à savoir la comptabilité budgétaire, la comptabilité générale et la comptabilité analytique des coûts, avec une mise en perspective de la consolidation des comptes du secteur public suivant le premier périmètre circonscrit par la norme 2 du RNCE¹⁰.
- et enfin, une démarche de réforme ainsi qu'une méthodologie de préparation et de mise en œuvre qui s'inscrit en droite ligne par rapport à la nouvelle approche budgétaire axée sur les résultats et la performance (dont les programmes sont les vecteurs), démarche d'ailleurs consacrée par l'article 12 la loi 2011-15 du 08 juillet 2011 portant loi organique relative aux lois de finances et pilotable au moyen des programmes budgétaires listés par le nouvel arrêté primatorial n° 23613 du 05 novembre 2018 fixant la liste des programmes et dotations budgétaires.

En effet, la méthodologie de conduite de la réforme a consisté à enclencher un processus irréversible de modernisation de la comptabilité de l'Etat, à travers la mise en place en 2014 du premier jalon fondamental, tout en inscrivant cette entreprise sur une trajectoire d'amélioration soutenue et continue dans le

¹ Loi 2012-22 du 27 décembre 2012 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques

² Loi 2011-15 du 8 juillet 2011 portant loi organique relative aux lois de finances (LOLF)

³ Décret n° 2011-1880 du 24 novembre 2011 portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP)

⁴ Décret n° 2012-92 du 11 janvier 2012 portant plan comptable de l'Etat (PCE)

⁵ Décret n° 2012-673 du 04 juillet 2012 portant Nomenclature budgétaire de l'Etat (NBE)

⁶ Décret 2018-842 du 09 mai 2018 portant comptabilité des matières

⁷ Voir figure n°2 qui décrit toutes les phases qui ont rythmé le pilotage de la réforme de manière globale

⁸ L'arrêté N° 13282/MEFP du 13 août 2013 portant mise en place du cadre institutionnel de pilotage et de suivi de la mise en œuvre des réformes induites par le nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA, modifié par arrêté n°09295 du 29 juin 2016 qui intègre l'adaptation organisationnelle et fonctionnelle.

⁹ Article 150 du RGCP

¹⁰ Recueil de normes comptables de l'Etat approuvé par arrêté du ministre chargé des finances N°11195 du 02 août 2016.

temps (jalon 2019 prévu pour les opérations de nature purement comptable). Au fil des lignes qui vont suivre, les points suivants seront tour à tour abordés : le référentiel comptable qui initialise le cadre général de la comptabilité (I), le mode opératoire utilisé pour le pilotage et l'animation de la réforme (II), le bilan d'étape en termes de réalisations et de contraintes (III) et enfin les perspectives à dessiner (IV).

I- Le référentiel comptable de l'Etat

Le nouveau référentiel¹¹ comptable de l'Etat est désormais structuré autour du cadre conceptuel, des normes comptables, du plan comptable, des modalités de fonctionnement des comptes porté à la fois par le décret 2012-92 du 11 janvier 2012 portant Plan comptable de l'Etat (PCE), le RNCE et le plan comptable rénové et commenté.

Toute comptabilité normée obéit à un certain nombre de principes et de règles destinées à lui donner toute sa rigueur et permettre ainsi sa comparabilité dans le temps et dans l'espace.

Pour ce faire, le nouveau référentiel comptable est structuré par les principes et règles suivantes :

- le passage à une comptabilité d'exercice fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations ;
- la prise en compte de la dimension patrimoniale y compris le rattachement des opérations de flux de gestion ;
- l'édiction et l'intégration de normes comptables proches de la comptabilité de l'entreprise tout en tenant compte des spécificités¹² de l'action de l'Etat.
- l'articulation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale comme le prescrit la norme n° 1 du RNCE et consacrant de ce fait une caractéristique distinctive de la comptabilité générale de l'Etat (CGE) par rapport à celle de l'entreprise.

Ainsi, en prélude à l'élaboration du bilan d'ouverture (BO) de l'Etat, chaque élément du patrimoine de l'Etat doit être appréhendé pour définir son périmètre, l'identifier, l'évaluer et enfin le comptabiliser sur la base des règles suivantes :

- définir la méthode applicable pour le bilan d'ouverture suivant la méthode comptable et/ou la méthode extra comptable pour l'initialisation du bilan d'ouverture ;
- préciser l'assignation fonctionnelle ou territoriale, au plan comptable sans préjuger de celle budgétaire, des biens de l'Etat induite par la nouvelle organisation comptable ;
- donner les modalités de centralisation des opérations en vue de la restitution de l'unité de la comptabilité de l'Etat soit par intégration ou par agrégation soit par combinaison

des deux modalités.

Tous ces changements vont irrévocablement conduire à la conception et à l'objectivation de la part de l'Etat d'un modèle opérationnel de sa nouvelle fonction comptable au moyen du référentiel mentionné supra suivant les axes ci-après :

- l'extension du périmètre et la déconcentration de la comptabilité générale de l'Etat en vue de la rapprocher du fait générateur et des ordonnateurs ainsi que leurs services gestionnaires¹³ ;
- la montée en compétences et la professionnalisation des comptables publics ainsi que des futurs auditeurs internes¹⁴ ;
- l'application du principe des droits constatés (dès la constatation des droits et obligations) ;
- l'inscription au bilan de l'Etat des opérations d'inventaire ou 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 (charges et produits à rattacher à l'exercice, amortissements, provisions, variation de stock, situation patrimoniale, etc...) ;

Le nouveau cadre de la comptabilité générale de l'Etat s'inscrit désormais dans un contexte marqué par des changements protéiformes :

- de paradigmes, par une remise en cause du modèle actuel dans sa conception et sa pensée, prise en compte des normes comptables ;
- de culture, par l'introduction de nouveaux concepts, la performance, les modes d'évaluation ou de valorisation, la production d'états financiers¹⁵ et la future certification ou l'émission d'un avis¹⁶ par la Cour des Comptes dans son rôle de certificateur à l'image du Commissaire aux comptes de l'entreprise ;
- et de dimensions consacrant la tenue d'une comptabilité en 3 D (en plus de la comptabilité budgétaire, l'Etat tiendra la comptabilité générale fortement documentée par la comptabilité des matières et d'une comptabilité d'analyse des coûts des programmes, embryon d'une comptabilité analytique.

Il s'agira alors pour l'Etat de relever les divers défis qui peuvent être appréhendés en termes d'enjeux et/ou d'objectifs consistant en la connaissance exacte de :

- **Son patrimoine (le bilan ou la Situation nette) et de son évolution :**
 - ce qu'il possède (actif immobilisé, actif circulant, trésorerie- actif) ;

¹¹ L'UEMOA a opérationnalisé le référentiel à travers la directive portant PCE et le guide didactique y relatif (tomes 1et 2).

¹² L'Etat, contrairement aux entreprises, ne dispose pas de capital initial et est investi de missions régaliennes comme, par exemple, le respect de l'ordre et de la sécurité ou les relations internationales et ses activités ont pour objectif fondamental d'assurer des missions de service public.

¹³ Article 183 du décret 2011-1880 du 24 novembre 2011 portant Règlement général sur la Comptabilité publique

¹⁴ A l'image du contrôle interne, l'audit interne est inhérent à la comptabilité générale. La fonction des Contrôleurs internes de la DCI doit évoluer en audit interne et d'ailleurs l'activité de contrôle interne ne doit pas s'incarner car étant immanente et diffuse (voir définition donnée dans « la pratique du contrôle interne, COSO Report, édition EYROLLES, 2007)

¹⁵ La Situation nette ou bilan, le Compte de résultat, le Tableau des Flux de trésorerie (TFT), le Tableau des opérations financières du Trésor (TOFT) ainsi que les états annexés.

¹⁶ Les articles 50 et 62 de la LOLF prescrivent que la Cour des comptes donne son avis sur le système de contrôle interne et le dispositif de contrôle de gestion, sur la qualité des procédures comptables et des comptes, ce qui tous les relents d'une certification mêmes si ce terme n'est pas expressément utilisé.

- ce qu'il doit (dettes financières et non financières, passif circulant, trésorerie-passif).
- **Son compte de résultat**
- Prise en compte de l'ensemble des produits (et pas uniquement des recettes budgétaires) acquis à l'Etat durant l'exercice ;
- Prise en compte de l'ensemble des charges (et pas uniquement des dépenses budgétaires).
- **Ses engagements (le hors bilan) :**
- Engagements donnés (prêts, dons, garanties et avals accordés par l'Etat, les autorisations d'engagement¹⁷ (AE) non tirés en crédits de paiement(CP));
- Engagements obtenus (emprunts, dons, garanties et avals obtenus par l'Etat).

II- Le Mode opératoire du pilotage

L'arrêté n°13282 du 13 août 2013 portant mise en place d'un dispositif institutionnel de pilotage, d'animation et de suivi de la mise en œuvre des réformes induites par le nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA, modifié a fixé le cadre institutionnel ci-après schématisé (figure 1) autour duquel s'articule :

- Le comité national de pilotage (COPIIL) présidé par le Ministre de l'Economie, des Finances et du Plan ;
- Le comité technique sectoriel « réforme de la comptabilité publique » dont la tête de file est assurée par la Direction générale de la Comptabilité publique et du Trésor, principal artisan du pilotage de la réforme (voir figure ci-après) ;
- Le comité technique sectoriel « Préparation, exécution, contrôle de l'exécution du budget et tenue de la comptabilité administrative » dont la présidence est assurée par la Direction générale du Budget ;
- Le comité technique sectoriel « adaptation du système d'information budgétaire et comptable » opérationnalisé par le Conseiller technique du MEFP chargé des TIC ;
- Le comité technique sectoriel « adaptation organisationnelle et fonctionnelle de l'Administration » piloté par le Bureau



Figure 1 : Le cadre institutionnel de pilotage et d'animation

¹⁷ La norme 14 du RNCE sur les engagements hors bilan liste les AE.

Organisation et Méthode (BOM), institué l'arrêté n° 09295 du 29 juin 2016, complétant l'arrêté ci-dessus.

La réforme de la comptabilité publique ou de l'Etat est opérationnalisée par Le comité technique sectoriel « réforme de la comptabilité publique » dont la tête de file est assurée par la Direction générale de la Comptabilité publique et du Trésor, principal artisan et véritable bras armé du pilotage de la réforme comptable de l'Etat (voir figure 3) est chargé de donner corps aux orientations arrêtées par le Copil sur la base de la stratégie déclinée en plan d'actions et articulée à un timing précis fixé dans la feuille de

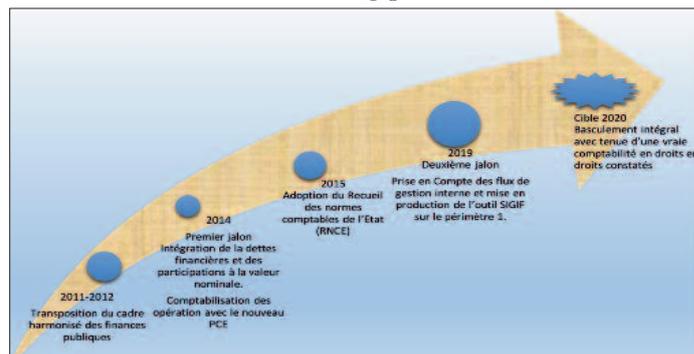


Figure 2 : les phases qui ont rythmé le déploiement de la réforme des finances publiques

route sur le long chemin du basculement.

Une mise en œuvre progressive (et non un big bang) de la réforme comptable

Pour la mise en œuvre de la réforme, la ligne de crête a été fixée par le bilan d'ouverture qui se présente pour l'Etat à la fois comme un enjeu majeur et un défi redoutable. La phase préparatoire à l'initialisation du bilan d'ouverture ouvre des problématiques majeures relatives à la fiabilisation des comptes ainsi qu'aux opérations de recensement et valorisation des éléments du bilan de l'Etat. La phase post bilan d'ouverture doit engager la stratégie globale de pilotage des activités post bilan d'ouverture et le déploiement du dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers sans quoi point de qualité comptable tant voulue et recherchée. Pour porter et implémenter les réformes induites, le Comité technique sectoriel dédié à la comptabilité s'est vu attribuer, par l'arrêté institutif du cadre institutionnel certaines compétences allant de l'éla-



Figure 3: Le cadre institutionnel de mise en œuvre de la comptabilité publique

boration d'une stratégie sectorielle et des priorités de mise en œuvre à l'élaboration d'un plan de mise en œuvre des réformes en passant par la coordination et le suivi du pilotage dans son ensemble.

Le comité technique sectoriel « comptabilité publique » (CTS-CP) comprend comme membres, outre la Direction générale de la Comptabilité publique et du Trésor (DGCPT), les institutions, structures, services et organisations professionnelles comme la Cour des Comptes, l'Inspection générale d'Etat, des directions et services de l'Administration centrale, la profession comptable, les institutions de sécurité sociale.

Il est structuré autour de trois sous-comités : le sous-comité élaboration du bilan d'ouverture présidé par la DGID, le sous-comité complément du cadre légal et réglementaire, présidé par la Direction de la Comptabilité publique et le sous-comité tableau des opérations financières de l'Etat présidé par la Division des Etudes économiques et des Statistiques.

Ces sous-comités ont mené des activités dont le bilan est dressé ci-après.

III- Bilan d'étapes

En termes de bilan d'étape il sera fait état des réalisations et des activités en cours de chacun des trois sous-comités.

Bilan des réalisations du sous-comité « élaboration du bilan d'ouverture »

- le parc automobile de l'Etat et des entités parapubliques a été recensé et valorisé sous la supervision de la Direction du matériel et du Transit (DMTA) qui a commis un expert en la matière. D'ailleurs, pour les acquisitions postérieures, la DMTA a mis au point un système de veille pour assurer une actualisation de la valeur du parc.
- l'ensemble des biens immobiliers à l'étranger a été recensé et valorisé sous la houlette de l'Inspection générale d'Etat, membre actif du CTS-CP avec la participation notable du ministère en charge des affaires étrangères et des services du cadastre ;
- les bâtiments types disséminés et certains bâtiments administratifs ou de logement ont fait l'objet de recensement et de valorisation sur l'ensemble du territoire national par la DGID avec le soutien actif de l'Agence de gestion du Patrimoine bâti de l'Etat (AGPBE) ;
- le recensement des participations financières de l'Etat au coût ou à la valeur d'équivalence (pour les entités contrôlées) et au coût d'acquisition déprécié (pour les entités non contrôlées).
- Bilan des réalisations du sous-comité complément du cadre légal et réglementaire
- le RNCE élaboré et approuvé depuis août 2016 ;
- le projet d'instruction sur le BO a été élaboré et validé depuis novembre 2016 ;

- l'harmonisation de la NBE et PCE a été accomplie de concert avec les services de la DGB, de la DGCPT et du projet SIGIF pour permettre une bonne articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire et une mise en œuvre de la norme 1 du RNCE ;
- huit sur les dix projets de livres prévus devant composer l'instruction comptable ont été validés. Nous pouvons citer les livres sur : les charges, les produits, les états financiers, les engagements hors bilan de l'Etat, les dettes financières, les provisions pour risques et charges, la trésorerie, les immobilisations financières

Bilan des réalisations du sous-comité du TOFE

- le cadre minimum d'analyse prévu par le décret portant TOFE a été fait ;
- l'élargissement du champ du TOFE aux entités extra budgétaires ;
- la consolidation des opérations des entités situées sur le périmètre de consolidation est effective et le Sénégal est le premier pays de l'espace à réussir cette activité.

IV- Les Perspectives et les en-cours de réalisation

Les perspectives et les activités ou actions en cours de réalisation se déclinent comme suit :

- le recensement des immobilisations incorporelles dont le plan de passation a été posté au portail dédié ;
- la réorganisation du réseau comptable actuellement configuré sur le périmètre budgétaire ;
- la conduite du changement en termes, entre autres, de formation, de vulgarisation des bonnes pratiques ;
- le recensement et la valorisation de tous les éléments d'actif (bâtiments, stocks et biens mobiliers) de l'armée ;
- l'élaboration du plan de comptable commenté et décimalisé au moins sur 4 positions ;
- le recensement et intégration de la dette financière et des prêts à leur valeur nominale de remboursement ;
- la production du Recueil des normes comptables des entités du secteur parapublic a été sous traitée à un expert-comptable après l'étude qui a été menée en 2016.

Il est à noter qu'une réforme de cette ampleur est très coûteuse en termes de ressources financières et humaines et de surcroît pour un pays pauvre comme le nôtre. L'autre difficulté réside dans la bataille de la conduite du changement qu'il faut impérativement gagner au regard des mutations profondes induites et des impacts attendus sur les aspects culturels et organisationnels de l'Etat dans son ensemble pour réussir la réforme. C'est l'autre pari qu'il faut réussir et pour paraphraser feu Philippe SEGUIN ancien Premier Président de la Cour des comptes française, la nouvelle LOLF induit la réforme de l'Etat par le budget.



Bref aperçu sur le principe de sincérité



Oumar KA
Inspecteur du Trésor



Le souci de présenter des données sincères a toujours été présent dans les finances des organismes publics sénégalais.

Pour les collectivités territoriales, le principe existait déjà avec l'équilibre réel, règle d'or en matière de finances locales. Pour les établissements publics et autres organismes assimilés, l'acte uniforme de l'OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises a toujours prescrit une « image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise » grâce à

une « description adéquate, loyale, claire, précise et complète des événements, opérations et situations » (article 9 et 10).

S'agissant des finances de l'Etat, déjà en doctrine, Charles FOURRIER, dans son ouvrage de 1975 intitulé Finances publiques Sénégalaises avait relevé à l'époque, des pratiques qui remettaient en cause la sincérité des budgets. Parmi ces pratiques, M. FOURRIER cite ce qu'il appelle la « débudgétisation rétrospective¹ ». En effet, le constat est que les lois de règlement ont toujours comporté un

déficit budgétaire réel important. Mais, ce déficit est aussitôt inscrit au compte permanent des découverts du Trésor considéré comme une sorte de trappe où disparaissent les découverts gênants. Ce qui, pour lui, pose le problème du respect du principe de l'équilibre réel aujourd'hui connu sous le nom du principe de sincérité.

En outre, la Cour des comptes, garant du respect de la bonne tenue des comptes, a toujours refusé de prononcer la déclaration de conformité malgré les dispositions de l'article 3 de la loi organique 2007-29 du 10 dé-

¹ Charles FOURRIER, Finances publiques sénégalaises

cembre 2007 modifiant l'alinéa 2 de l'article 37 de la loi organique n° 2001-09 du 15 octobre 2001 relative aux lois de finances. Selon cet article, le projet de loi de règlement est accompagné d'un rapport de la Cour des Comptes et de la déclaration générale de conformité entre les comptes de gestion des comptables de l'État et le compte général de l'administration des finances. » Or, pour la Cour des comptes, en l'absence de la comptabilité de l'ordonnateur, le simple rapprochement entre les comptes individuels des comptables principaux et le compte général de l'administration et des finances rend sans objet la déclaration générale de conformité².

Mais, il faut préciser que, pour les finances de l'État, même si l'idée est ancienne, le principe de sincérité, en tant que tel, n'a fait son entrée dans le paysage juridique interne que grâce à l'avènement de la deuxième génération des directives de l'UEMOA sur le nouveau cadre harmonisé des finances publiques (articles 30 et 72 de la directive portant lois de finances).

C'est pourquoi, d'ailleurs, il est considéré comme « le dernier né des principes budgétaires³ » ou encore comme « un principe moderne⁴ ».

Du latin *sincerus* (franc, loyal, pur), la sincérité est une notion subjective qui renvoie à l'éthique et à la morale. Elle impose, dans les relations humaines, la bonne foi, « l'absence d'intention dolosive⁵ » ou encore « la recherche de conformité avec l'expression d'une réalité donnée⁶ ». Elle est donc affaire de comportements humains, de jugement de valeur, et constitue de ce fait « une question philosophique désincarnée et

discutable à l'infini⁷ ».

Appliquée aux finances publiques, la sincérité donne l'impression d'une notion essentiellement objective. Il n'en est pas exactement ainsi. La sincérité en finances publiques est en réalité un principe ambigu. Cette ambiguïté découle de son caractère tantôt objectif tantôt subjectif.

1- La sincérité budgétaire

En amont, la sincérité concerne les lois de finances initiales et les lois de finances rectificatives. C'est pourquoi d'ailleurs, on parle de sincérité budgétaire parce qu'elle intervient dans la phase de l'élaboration du budget.

Cette acception du principe de sincérité signifie que les prévisions budgétaires doivent être faites avec compétence et professionnalisme. Le Gouvernement doit se comporter en bon père de famille. Dans le cadre de la préparation des lois de finances, il doit s'abstenir de fournir des informations fausses en surévaluant les recettes ou en sous-évaluant les dépenses. La sincérité est, en d'autres termes, « une invite à combattre l'amateurisme et la légèreté dans un exercice aussi sérieux et aussi essentiel que la préparation de la loi de finances de l'année.⁸ »

Cette sincérité budgétaire impose au Gouvernement et au Parlement une obligation de résultat et non de moyens. C'est ce que révèlent les dispositions de l'article 30 de la loi organique 2011-15 du 08 juillet 2011 relative aux lois de finances modifiée lorsqu'elles affirment que « les prévisions de ressources et de charges de l'État doivent être sincères. Elles doivent être effectuées avec réalisme et prudence compte tenu des informa-

tions disponibles au moment où le projet de loi de finances est établi. »

Ainsi entendu, elle renvoie à des principes moraux, notamment la bonne foi, la discipline, la franchise. Elle est donc affaire de qualités humaines. Cette teneur fortement subjective a poussé certains auteurs à la considérer plus comme « un dogme, une règle morale qu'un véritable principe juridique »⁹.

Certes, le principe de sincérité revêt une portée juridique parce que consacré par la loi. Mais, contrairement aux autres principes budgétaires, son contenu est imprécis et inintelligible et il n'est pas contraignant.

Pour le principe de l'unité budgétaire, l'obligation est claire. Il s'agit de présenter tous les documents budgétaires dans un texte unique présenté à l'organe délibérant. L'universalité impose une règle à savoir la non affectation et la non contraction des recettes et des dépenses. S'agissant de l'annualité, elle oblige l'autorisation et l'exécution du budget dans l'année civile. Ces principes sont suffisamment clairs et précis qu'ils relèvent d'un impératif.

Mais, la sincérité, quant à elle, a un contenu indéterminé qui rend son opposabilité problématique. Elle ne prescrit pas et ne défend pas. Elle n'entraîne pas une obligation de faire. La sincérité souffre, en réalité, de normativité. Selon le juge constitutionnel français, elle se manifeste par « une absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre¹⁰ ». C'est alors la bonne foi qui est vérifiée à l'occasion du contrôle de constitutionnalité.

En droit pénal, le problème ne se pose pas car l'élément moral est une

² Rapports publics annuels de la Cour des comptes

³ DIOUKHANE A., les finances publiques dans l'UEMOA, le budget du Sénégal, l'harmattan 2015.

⁴ DOUAT E. /BADIN X., Finances publiques PUF, collections Thémis droit, 3 édition, Paris, 2006

⁵ Nicaise MEDE, Finances publiques, espace UEMOA/UMOA, l'harmattan-Sénégal, 2016.

⁶ « La sincérité, premier principe financier » Jean F JOYE, revue française de finances publiques, RFFP, lextenso, 2010, pp 17 n° 111

⁷ BOUVIER M., ESCLASSAN M.-C., LASSALE J.-P., finances publiques, 11e édition, L.G.D.J, 2012

⁸ Option citée n°04

⁹ Damien CATTEAU, Droit budgétaire, comptabilité publique, 2 édition, Hachette, Paris, 2015

¹⁰ Décision n°2001-448 DC du 25 juillet 2001, loi organique relative aux lois de finances.



condition essentielle et constitutive de l'infraction.

En droit constitutionnel, ce caractère subjectif du principe rend son contrôle difficile. L'élément moral que le juge est appelé à vérifier s'applique sur une situation insaisissable et illusoire car la bonne foi à examiner, en l'espèce, est celle du Parlement c'est-à-dire l'expression de la volonté générale, l'œuvre d'une voix collective.

Comment en droit constitutionnel le juge, peut-il, dans son office, se permettre de rechercher dans une volonté générale et impersonnelle une intention de tromperie ? Cette question est du genre à rendre perplexes même les juristes les plus brillants.

Ce contrôle est aussi délicat car sa portée est politique. En vérité, ce travail consistant à vérifier la sincérité des informations budgétaires conduit le juge à dire au peuple si le Gouvernement dit ou non la vérité.

Dans sa décision du 29 décembre 2003, loi de finances pour 2004, le juge français souligne qu'il « ne ressort

pas non plus des éléments soumis au conseil constitutionnel que le Gouvernement ait dissimulé au Parlement des engagements souscrits auprès des institutions communautaires de nature à remettre en cause les prévisions figurant dans la loi de finances pour 2004. » qu'en serait-il s'il avait dit le contraire ? Est-ce le rôle d'un juge constitutionnel ?

Nous savons déjà que le juge constitutionnel n'a pas les moyens techniques de contrôler en détail le réalisme des évaluations budgétaires. Il n'est pas un juge spécialisé comme le juge des comptes. Il n'a pas les outils pour apprécier la sincérité des données macroéconomiques qui permettent de servir les prévisions (taux de croissances, inflation, dette publique etc.) et qui sont, elles-mêmes, aléatoires. Ce qui est demandé au juge c'est « de se faire à la fois économiste et planificateur pour pouvoir dire le droit sur le respect du principe de sincérité. ». Or, ce domaine est incertain et se trouve être dans l'indécidable ou

même le falsifiable¹¹.

C'est pourquoi, le juge constitutionnel français, saisi à plusieurs reprises sur le grief lié à l'absence de sincérité n'a jamais encore censuré de lois de finances. En effet, il se contente d'un contrôle minimum et exige la présence d'une erreur manifeste d'appréciation¹².

Le juge constitutionnel sénégalais n'est pas encore saisi sur la question. Mais, il est tout de même permis de s'interroger sur le devenir du principe de sincérité face à un juge sénégalais connu pour sa timidité. Cette interrogation est légitime car le système actuel de la justice constitutionnelle sénégalaise ne favorise pas l'éclosion de ce principe. Les saisines sont limitées et les quelques occasions offertes au juge pour dire le droit se heurtent à sa frilosité qui lui défend de se prononcer au-delà de sa compétence d'attribution.

II- la sincérité comptable

En aval, la sincérité concerne les comptes publics c'est-à-dire les lois de règlement. Elle est prévue, en partie, par la loi 2012-22 du 27 décembre 2012 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au point 7.8. qui dispose que « les budgets et comptes des administrations des institutions constitutionnelles, des collectivités locales, des établissements publics, des agences, des autorités administratives indépendantes et autres organismes publics autonomes sont établis et gérés dans les mêmes conditions de transparence, de sincérité et de contrôle que celles qui sont définies par le présent Code pour l'ensemble des administrations de l'Etat. »

Dans la même logique, l'article 2 du décret 2012-92 du 11 janvier 2012 portant plan comptable de l'Etat dispose que « la comptabilité générale de l'Etat a pour objet la connaissance

¹¹ K. Popper, la société ouverte et ses ennemis, éditions du seuil 1979

¹² Décision n° 2001-456 DC du 27 décembre 2001

¹³ Décision 2001-448 DC du 25 juillet 2001.

¹⁴ BOUVIER M., ESCLASSAN M.-C., LASSALE J.-P., finances publiques, 11e édition, L.G.D.J, 2012

exacte et sincère du patrimoine de l'État et des opérations qu'il effectue en fonction des droits et obligations qui lui sont reconnus ».

Pour rendre effective la sincérité comptable, le nouveau cadre harmonisé des finances publiques a apporté des innovations fondamentales en consacrant une comptabilité d'exercice fondée sur la constatation des droits et des obligations.

Il ne s'agit plus de retracer simplement les flux de recettes et de dépenses publiques. La nouvelle gestion met plutôt l'accent sur l'exhaustivité et l'exactitude de l'information financière.

Les opérations des recettes et des dépenses sont enregistrées depuis le fait générateur de la créance ou de la dette. Ainsi, les recettes sont enregistrées au vu de titres de perception ou de contrats pour les opérations fondées sur le système d'émission préalable de titres. Les autres recettes sont enregistrées au moment de la déclaration ou du versement spontané des impôts de toute nature par les contribuables.

Les dépenses, quant à elles, sont enregistrées au moment de la liquidation. Ces méthodes d'enregistrement sont adossées sur un système de comptabilité qui prend en compte, comme dans le privé, la dimension patrimoniale des opérations financières (comptes de bilan et de charges, valorisation des actifs, suivi des amortissements et dépréciations).

Ainsi précisée, la sincérité comptable est plus concrète et plus objective que la sincérité budgétaire. C'est pourquoi, son contrôle est plus rigoureux. Selon le juge constitutionnel français, « la sincérité de la loi de règlement s'entend en outre comme imposant l'exactitude des comptes ».

Mais, derrière ce caractère objectif de la sincérité comptable, se cache une problématique réelle. Dans une entreprise privée, la sincérité impose

la valorisation et l'intégration dans le bilan de tous les actifs et passifs de l'entité.

Mais, l'État a ses spécificités car ses opérateurs sont multiples et les opérations sont nombreuses et complexes. En France, par exemple, certains immeubles spécifiques (historiques culturels) sont évalués à une valeur symbolique. Ce choix comptable a été critiqué par une partie de la doctrine car il ne permet pas de donner une image fidèle du patrimoine de l'État.

En définitive, il faut constater qu'il y a une différence de fond entre la sincérité budgétaire et la sincérité comptable. Alors que la sincérité budgétaire apparaît plus comme un principe politique, celle qui s'applique aux comptes est plus contraignante.

Contrairement à la sincérité budgétaire qui s'applique aux prévisions des lois de finances initiales et rectificatives, la sincérité comptable concerne les comptes de l'État autrement dit l'exécution budgétaire constatée dans les lois de règlement.

Du point de vue systémique, la sincérité budgétaire est en contact direct avec la politique, celle des comptes avec l'économie.

Du point de vue contrôle, la sincérité budgétaire est assurée par le juge constitutionnel et celle comptable par le juge des comptes. Le juge constitutionnel examine la volonté du législateur car la sincérité budgétaire concerne les lois de finances et non les projets. Le juge des comptes apprécie le travail de l'exécutif à travers l'avis de conformité entre le compte général de l'administration des finances et les comptes de gestion qui doivent obligatoirement accompagner les projets de loi de règlement. Mais, quel que soit le domaine, la sincérité exige la vérité et la justesse dans les informations financières fournies ce qui le différencie du principe de transparence budgétaire. Le principe de transparence impose un droit d'in-

formation et de communication sans réserve sur tous les aspects relatifs à la gestion des deniers publics.

La sincérité demande à ce que ces informations brutes et accessibles soient exactes et authentiques. En d'autres termes, la transparence donne « une vision quantitative » des informations alors que la sincérité renvoie à « une appréciation qualitative »¹⁵. La sincérité est donc le corollaire de la transparence et lui donne tout son sens.

De la même manière, la sincérité constitue aussi le prolongement des principes budgétaires classiques à savoir l'annualité, l'unité, l'universalité et la spécialité budgétaire. De façon synthétique, selon ces principes, « la loi de finances est un document unique qui présente, selon une périodicité annuelle et conformément au canevas fixé par la nomenclature budgétaire, toutes les opérations de dépenses et de recettes de l'État »¹⁶. La sincérité exige que ces informations ainsi présentées soient authentiques et intelligibles.

Elle est encore plus proche avec le principe de l'équilibre budgétaire. Pendant longtemps, pour les collectivités locales, l'équilibre réel renvoyait à la sincérité du budget. Aujourd'hui, les finances de l'État ont abandonné la conception classique de l'équilibre qui prônait une égalité mathématique entre les recettes et les dépenses au profit d'un équilibre économique et financier. Cet équilibre comme la sincérité budgétaire a un caractère préventif et revêt une portée plus politique que juridique.

Ainsi entendu, la sincérité se trouve être au carrefour des principes budgétaires. Elle est au début et à la fin du processus budgétaire. Elle s'enchevêtre avec toutes les principes et règles de la gestion financière et leur donne corps et âme. Elle exige du professionnalisme dans le système de gestion des finances publiques et permet ainsi de lutter contre certaines dérives.

¹⁵ Option citée n°05

¹⁶ Option citée n°8



Contribution au débat sur l'ITIE au Sénégal ou comment aller plus loin que l'ITIE ?



Amadou Tidiane GAYE,
Inspecteur principal du Trésor
Directeur du contrôle Interne à la DGCP/MEFP



Initiative pour la Transparence dans
les Industries Extractives du Sénégal



Il convient tout d'abord de se féliciter des avancées notables réalisées par le Sénégal dans la mise en œuvre du processus de l'ITIE depuis l'adhésion de notre pays en 2013. En effet, le communiqué du Conseil des Ministres du 09 mai 2018 confirme le classement du Sénégal établi par le Conseil d'administration international de l'ITIE qui le positionne au premier rang en Afrique et au quatrième rang mondial. La performance peut aisément se mesurer à l'aune du nombre de rapports produits et de leur régularité de 2014 à 2017. En perspective de la prochaine validation prévue en 2021, le Conseil d'administration de l'ITIE encourage le gouvernement du Sénégal à approfondir sa contribution en améliorant la gestion des licences du secteur extractif, la transparence de la propriété réelle, la transparence des entreprises d'Etat ainsi que la fiabilité et l'exhaustivité des chiffres de production.

Toutefois, la recommandation relative à l'amélioration de la transparence des entreprises d'Etat me permet de tenter une critique objective des contours actuels de la norme avant de proposer quelques pistes de réflexion sur les améliorations envisageables.

I) Analyse critique du rapport ITIE

L'énonciation du principe « Publiez ce que vous payez » est partie du constat de la forte corrélation notamment en Afrique entre d'une part l'existence dans un pays, de richesses minières, pétrolières et gazières et d'autre part le risque de circulation de capitaux illicites issus de pratiques corruptives de diverses natures. Le trafic illicite favorisant le développement d'un marché noir prive le pays d'importantes ressources financières notamment fiscales et crée les germes d'une déstabilisation socio-politique et d'une déstructuration économique. Les exemples récents du Libéria et de la Sierra Leone dans les années 90 ont fini de convaincre la communauté internationale de la nécessité de mettre en œuvre une norme comme l'ITIE. Celle-ci permet de réaliser un objectif primaire relatif à la traçabilité des flux de capitaux partant des multinationales exploitantes des richesses minières et énergétiques vers les

pays de localisation. Ainsi, le risque potentiel de captation et de détournement des royalties et autres ressources issus de ces rentes est fortement amoindri et garantit un meilleur impact sur le développement des pays bénéficiaires dans la mesure où les conditions de transparence sont réunies. Avec l'ITIE, c'est un premier niveau de transparence qui est obtenu en ce qui s'attache aux flux de capitaux et de revenus destinés aux pays producteurs. L'analyse du rapport rendu public annuellement permet en effet de constater qu'il garantit la traçabilité des flux financiers entre les entreprises exploitantes et les Etats et certifie le respect des engagements contractuels et juridiques à incidence financière des multinationales. Ce rapport constitue ainsi un document de synthèse statistique confirmant le respect du critère de transparence dans l'estimation du montant des flux financiers générés par l'activité formelle d'exploitation. Par sa démarche consistant à attester la conformité des montants déclarés payés par les multinationales et ceux reçus par l'Etat et ses démembrements, l'ITIE contribue fortement à mitiger le risque récurrent en Afrique de déstabilisation socio-politique. L'ITIE est de ce point de vue un paravent contre la confirmation de la malédiction des richesses minières et énergétiques. Au Sénégal, la mission de réconciliation des chiffres confiée à la Cour des comptes, autorité indépendante de contrôle, est un gage supplémentaire de fiabilité du rapport. Celui-ci sera renforcé dans les prochaines années par d'une part l'externalisation de la certification (cabinet indépendant) et d'autre part par les résultats des travaux en cours sur les modalités d'une meilleure implication de l'administration et principalement des régies financières. Toutefois, il ne peut toutes choses étant égales par ailleurs prétendre être un instrument d'analyse du développement induit par l'exploitation de ressources minières et énergétiques.

Pour aller plus loin, il s'agira désormais pour les pays ayant adhéré à l'ITIE de mettre en place un dispositif permettant de retracer les secteurs de financement de ces flux financiers et de mesurer l'im-

act sur l'amélioration du niveau et de la qualité de vie des citoyens. La faible diversification économique de certains pays africains favorisés par la nature (Nigeria, Algérie, RDC, Angola etc.), la faible industrialisation induite et l'absence de résilience à l'évolution de la conjoncture économique internationale (baisse des prix des matières premières) doivent faire réfléchir sur l'impact réel des rentes minières et/ou minéralières. La période de récession ou de stagnation économique dans laquelle ces pays sont entrés dès que le prix du pétrole a entamé sa séquence baissière aux environs de 2012-2013 doit pousser à améliorer le modèle de reporting de l'ITIE. Celui-ci apparaît dans sa conception actuelle comme un instrument d'ancrage d'un statu quo économique pluri-décennal : l'incapacité des pays africains producteurs à réussir pour chaque filière une maîtrise de la chaîne de valeur ajoutée qui passe par un processus d'industrialisation. L'immobilisme ferait en effet courir le risque d'une assimilation de l'ITIE à un instrument construit sous le seul prisme des multinationales ou des politiques économiques occidentales sans ambition réelle pour la transformation structurelle des économies bénéficiaires et leur développement.

II) Quelques pistes de réflexion pour améliorer l'impact de la norme ITIE

Il s'agirait de s'imposer une contrainte additionnelle non prise en compte par la norme ITIE et qui refléterait les orientations stratégiques de politique économique et sociale. L'objectif stratégique contenu dans l'axe 1 du PSE portant sur la transformation structurelle de l'économie et croissance et consistant à faire du Sénégal un hub minier cadre parfaitement avec cette démarche en ce qu'elle assure à terme une captation d'une bonne partie de la valeur ajoutée potentielle du secteur. Cette démarche pourrait profiter du contexte marqué par la priorité accordée à l'industrialisation de l'Afrique dans le nouveau plan stratégique de la BAD dont la mise en œuvre est appuyée par l'ONUDI et la Commission économique pour l'Afrique (CEA).

En résumé, la norme ITIE doit, pour

passer du statut de levier de transparence et certainement de préservation des intérêts contractuels des pays producteurs à celui d'instrument de politique économique impactant le statut quo économique mondial, aller vers les réformes suivantes :

1) définir (au delà de la seule ressource pétrolière ou gazière) un document d'orientation stratégique sur la destination des ressources adossée à une politique vigoureuse et volontariste de transformation structurelle de l'économie. Dans le cas du Sénégal, le principe devrait être posé dans une loi pour un financement prioritaire des projets structurants de l'économie déjà retenus dans le PSE (la loi d'orientation sur les ressources pétrolières et gazières devrait être plus large et concerner l'exploitation des métaux précieux, du zircon, des phosphates, etc.). L'objectif fondamental d'une telle politique est de permettre une mitigation du risque de dépendance économique du pays et d'éviter une trop forte vulnérabilité vis à vis de l'extérieur. Cette option consisterait par un processus d'investissement ciblé à garantir une montée en gamme dans la chaîne de valeur ajoutée par une utilisation optimale des ressources générées. Dans le secteur pétrolier, l'exemple est donné par la constitution fréquente de fonds pour les générations futures. Ces derniers n'ont pas vocation à être thésaurisés ou à alimenter des placements spéculatifs. L'Etat privilégierait plutôt des investissements dans l'économie réelle en général et dans la filière concernée en particulier pour réaliser une intégration horizontale. La définition des principes directeurs de cette stratégie en complément à l'ITIE, pourrait être supervisée par la CEA avec l'appui de l'ONUDI. Les modalités de son opérationnalisation seraient réalisées dans le cadre de la CE-DEAO ;

2) une articulation de cette approche avec la stratégie de gestion du portefeuille assurant le renforcement de la représentation de l'Etat dans les organes délibérants des sociétés filiales locales des multinationales. Il est rappelé que dans le



secteur minier et pétrolier, l'Etat est actionnaire d'au moins 10% du capital. Cette démarche découle du constat général de la faible capacité des Etats à défendre leurs intérêts stratégiques et à impulser les choix de politique interne à l'entreprise qui ne devraient plus être sous la seule influence des représentants des multinationales. Pour ce faire, des profils spécifiques devraient être choisis avec l'organisation de formations spécialisées et continues de haut niveau dans un monde où la mise à niveau et le benchmark sont la panacée pour éviter le décrochage. Cette stratégie est salutaire car au delà des royalties et autres ressources fiscales versées, les transferts de capitaux et de bénéfices ainsi que l'impact financier réel des contrats commerciaux (en termes de revenus de transferts) signés par la filiale locale ne peuvent être appréhendés que par le moyen de travaux spécifiques dans les organes délibérants. Compte tenu des enjeux financiers, le principe de la limitation des mandats (un mandat de trois ans renouvelable deux fois au maximum) et de la signature de contrats d'objectifs évalués par un auditeur indépendant devrait être retenu.

Fondamentalement, la finalité attachée à cette démarche est d'influer sur les choix stratégiques de l'entreprise et de la multinationale dans le cadre de la mise en œuvre de la politique de transformation structurelle de l'économie impliquant un transfert progressif de technologie par la formation de cadres locaux et leur intégration dans les différents processus industriels créateurs de valeur ajoutée. A titre illustratif, la maîtrise des techniques d'évaluation du coût des investissements effectués par l'exploitant y compris dans

la phase d'exploration représente un intérêt stratégique. En effet, certains coûts sont souvent abusivement refacturés à l'entreprise filiale locale et peuvent conduire à différer sur plusieurs années le versement de dividendes potentiels. Sur ce point, il convient de faire noter que les gains les plus importants réalisés par les multinationales exploitantes sont constatés au travers de contrats commerciaux en faveur de la multinationale ou de coûts d'investissements abyssaux répercutés aux filiales locales.

Le financement prioritaire du processus d'industrialisation seul vecteur viable pour un développement économique durable est la clé du succès dans les pays détenteurs de ressources minières ou énergétiques importantes. Le Sénégal a en partie expérimenté favorablement ce schéma lors de la création des Industries chimiques du Sénégal (ICS) dans les années 70.

3) Pour la part des ressources à intégrer dans les budgets publics, il convient d'aller vers une programmation budgétaire pluri annuelle articulée à cette politique au sein de l'Etat central et dans ses démembrements avec la mise en place d'un dispositif de reporting assurant la traçabilité de l'exécution budgétaire et sa conformité aux orientations stratégiques. La logique de la gestion axée sur les résultats aussi bien au sein de l'Etat central que dans ses démembrements à travers des budgets par programmes évalués périodiquement devrait prévaloir dans cette démarche. Les objectifs spécifiques à définir porteront sur les étapes de transformation structurelle de l'économie par un processus d'industrialisation.

Impact de l'évolution de la fonction comptable sur le rôle et la responsabilité des acteurs du système financier public

La loi organique relative aux lois de Finances (LOLF) de l'UEMOA¹ a prévu la mise en place d'une comptabilité générale de l'Etat qui « a pour objet la connaissance exacte et sincère de son patrimoine et des opérations qu'il effectue, en fonction des droits et obligations qui lui sont reconnus ». ²

Cette réforme applique à l'Etat les règles comptables du secteur privé. C'est ainsi que la LOLF prévoit que les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. L'adoption de cette comptabilité générale fondée sur le principe des droits constatés fait ainsi passer les Etats membres de l'UEMOA « d'une comptabilité redditionnelle, relevant d'une logique rétrospective et basée sur l'annualité et le contrôle externe et ne tenant compte que des flux de caisse, à une comptabilité décisionnelle qui réserve une part importante au contrôle interne et éclaire réellement les choix des parlementaires, du gouvernement et des gestionnaires ». ³

Par ailleurs, la nouvelle comptabilité générale est très exigeante en qualité comptable puisque la LOLF prévoit qu'elle doit être sincère et refléter une image fidèle de la situation financière de l'Etat⁴. Ainsi, les comptes de l'Etat doivent-ils être certifiés par la Cour des comptes, chargée de vérifier leur conformité aux règles et normes de référence. Cette évolution de la comptabilité générale vers une approche plus exigeante des comptes en termes de sincérité,



Mamadou Djité
Inspecteur Général des
Finances
Doctorant en Droit Public

d'exhaustivité, d'image fidèle et de qualité se traduit par une évolution de la fonction comptable (I) qui requiert une redéfinition des rôles et des responsabilités des acteurs de la nouvelle chaîne comptable de l'Etat (II).

I. L'évolution de la fonction comptable induite par la LOLF

La LOLF retient le principe d'une comptabilité générale en « droits constatés » dans laquelle le fait générateur de l'opération comptable repose sur la constatation d'une obligation ou d'un droit qui donne lieu à l'enregistrement d'une charge ou d'un produit (A). L'avènement de cette nouvelle comptabilité ne peut manquer d'influer sur l'équilibre des rôles des acteurs du système financier public (B).

A. L'avènement de la comptabilité d'exercice

La LOLF de l'UEMOA prévoit, parallèlement à la tenue de la comptabilité budgétaire, la mise en œuvre d'une comptabilité générale qui a pour objet de décrire le patrimoine de l'Etat et son évolution⁵.

Ce nouveau système comptable devrait mettre fin à la comptabilité qui était jusqu'ici tenue et qui se révèle être une simple comptabilité de caisse caractérisée par une logique d'encaissement et de décaissement. En effet, la comptabilité qui était tenue était lacunaire et ne permettait pas de rattacher l'ensemble des charges et produits à l'exercice, ceci empêchait d'avoir une maîtrise du patrimoine et de la situation financière de l'Etat. Cette situation est décrite par une instruction de la Direction de la comptabilité publique française qui souligne que « les comptes de l'Etat sont établis principalement en vue du contrôle de la légalité des dépenses et des recettes. La comptabilité est aménagée de manière surtout à préparer le contrôle ultime par le Parlement, de la régularité de l'emploi des deniers publics, par référence à l'autorisation budgétaire qui en a permis la perception ou la dépense. Il ne s'agit pas en premier lieu de dégager les résultats d'une gestion, car on n'est pas en présence d'un patrimoine frugifère dont la comptabilité publique aurait à dégager le produit net ». ⁶

Néanmoins, la comptabilité publique prenait aussi quelque peu en charge le besoin d'informations financières portant sur le résultat de la gestion, ce qui explique l'établissement du compte général de l'administration des finances.

Ainsi, peut-on dire que l'évolution de la

¹ Directive n°06/2009/cm/UEMOA portant lois de finances au sein de l'UEMOA, <http://www.droit-afrique.com/upload/doc/uemoa/UEMOA-Directive-2009-06-lois-de-finances>.

² Article 2, directive n°09/2009/CM/UEMOA portant plan comptable de l'Etat (PCE) au sein de l'UEMOA, <http://www.droit-afrique.com/upload/doc/uemoa/UEMOA-Directive-2009-06-lois-de-finances>.

³ Nathalie Morin, NBB, n°355, 1er au 15 octobre 2008, p.8.

⁴ Art.72, LOLF UEMOA.

⁵ Art 72 de la directive n°06/2009/CM/UEMOA

⁶ Cité par M. Prada, « Réflexion sur l'histoire de la comptabilité de l'Etat », RFFP, n°93, 2006.



comptabilité publique apparaît comme une tension permanente entre la mise en œuvre de normes comptables de l'entreprise et la priorité accordée au contrôle des deniers publics.

Pour corriger cette situation, la LOLF a modélisé la comptabilité publique « sur la comptabilité de droit commun dont elle épouse les principes (régularité, sincérité, image fidèle, indépendance des exercices, continuité de l'exploitation, permanence des méthodes, bonne information, prudence), les normes... et les états financiers (bilan et compte de résultat) ».⁷

Les principes fondamentaux de la comptabilité d'exercice sont dégagés par l'article 72 de la LOLF/UEMOA : « la comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement... »

L'ensemble des opérations financières de l'Etat sont décrites tout au long de l'année dans les comptes de bilan et de résultat selon le critère juridique de rattachement comptable se fondant sur la naissance des droits et obligations.

Ainsi, dans le cadre de la LOLF, la comptabilité générale couvre un champ qui dépasse largement celui de la comptabilité de caisse. « Elle remonte en amont des opérations de caisse en retraçant dans les comptes, les droits et obligations dès qu'ils ont acquis une valeur certaine. Elle s'étend, en aval des opérations de caisse, aux opérations de fin de période pour enregistrer la variation des stocks, procéder à la comptabilisation des amortissements et des provisions et rattacher les charges et les produits à l'exercice auquel ils appartiennent ».⁸

Sous ce rapport, l'ordonnateur qui a la prérogative de constater la réalité d'une dette ou d'une créance est bien à l'origine

de certaines écritures dont la validité requiert l'intervention du comptable.

Ainsi, assiste-t-on à un partage de la fonction comptable entre le comptable et l'ordonnateur.

B. Le partage de la fonction comptable entre le comptable et l'ordonnateur, conséquence logique de la comptabilité d'exercice

Avant l'adoption de LOLF de 2011, le comptable public avait l'exclusivité de la tenue de la comptabilité et le fait générateur des opérations se confondait avec son rôle d'encaissement ou de décaissement.

Le passage de cette comptabilité de caisse à une comptabilité d'exercice va modifier sensiblement cette situation puisque « le centre de gravité de la comptabilité se déplace en amont chez le gestionnaire qui constate désormais à son niveau le fait générateur, c'est-à-dire la naissance de la dette ou de la créance »⁹. En effet, le processus d'enregistrement comptable est amorcé par l'ordonnateur qui intervient en amont dans la constatation des droits et des obligations.

Ainsi, la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice se traduit par la reconnaissance à l'ordonnateur de prérogatives dans l'enregistrement comptable des produits et des charges dont le fait générateur se situe en amont de l'intervention comptable. Selon les professeurs Michel Lascombe et Xavier Vandendressche, la logique d'une comptabilité d'exercice « fait remonter l'exigence comptable en amont des opérations de caisse pour retracer dans les comptes les droits et les obligations dès leur naissance ».

De même, il appartiendra au gestionnaire de donner les informations liées aux amortissements, dépréciations et provisions. Cette participation de l'ordonnateur à la fonction comptable est facilitée par l'existence de progiciels communs qui intègre l'ensemble des acteurs de la chaîne dépense sur un seul et même support informatique.

Ainsi, les impératifs de la nouvelle comptabilité publique nécessitent-ils un rapprochement du comptable et de l'ordonnateur qui deviennent tous deux acteurs à part entière dans la chaîne comptable.

Pour la doctrine, « l'émergence d'une fonction comptable partagée incite donc à dépasser le cloisonnement traditionnel des acteurs hérité de plusieurs siècles de méfiance réciproque. Pour autant, la séparation fonctionnelle n'est pas remise en cause, elle reçoit simplement une lecture renouvelée et assouplie »¹⁰

Cette préoccupation se traduit par la disposition du R.G.C.P. sénégalais qui fonde l'organisation de la comptabilité générale de l'Etat sur sa déconcentration « en vue de la rapprocher du fait générateur et des ordonnateurs ainsi que leurs services gestionnaires »¹¹, lesquels doivent tous concourir à la qualité comptable.

II. La qualité des comptes, exigence essentielle de la LOLF à la charge des comptables publics sous le contrôle du juge financier

L'Article 16 de la directive UEMOA portant plan comptable de l'Etat¹² soumet toute procédure comptable, tout système informatique comptable au respect d'un certain nombre de normes comptables édictées aux articles 4 à 15 de la même directive pour arriver à la qualité comptable. L'alinéa 2 de cet article souligne que « les Etats membres prennent toutes les mesures nécessaires pour assurer la qualité des procédures comptables. »

Cependant, même si le comptable public reste le garant de la qualité comptable sous le contrôle du juge financier (A), il reste que la LOLF n'a pas réglé la problématique du régime de responsabilité applicable aux anomalies comptables qui ont du reste toujours été approchées avec délicatesse par la jurisprudence financière (B).

⁷ Cédric Guillerminet, la nouvelle fonction comptable de l'Etat ou le devenir du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables ». Gestion et finances Publiques, n°5, mai 2010.

⁸ Farhana Akhoune, statut du comptable en droit public financier, LGDJ, p 235)

⁹ Cédric Guillerminet, la nouvelle fonction comptable de l'Etat ou le devenir du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables ». Gestion et finances Publiques, n°5, mai 2010 ; p.339

¹⁰ Cédric Guillerminet, opcit, p.331

¹¹ Art.183, Décret n° 2011-1880 du 24 novembre 2011 portant Règlement général sur la Comptabilité publique, J.O. N° 6649 du SAMEDI 10 MARS 2012

¹² Directive n°09/2009/CM/UEMOA, portant plan comptable de l'Etat (PCE) au sein de l'UEMOA. <http://www.droit-afrique.com/upload/doc/uemoa/UEMOA-Directive-2009-06-lois-de-finances>.

A- Le comptable public, garant de la qualité comptable sous le contrôle du juge financier

La LOLF met à la charge du comptable public l'obligation de tenue d'une comptabilité d'exercice.

Cet enrichissement du rôle du comptable l'investit d'une nouvelle mission de garant de la qualité du système d'enregistrement des opérations et de production des états financiers. Le comptable public est ainsi amené, notamment à « mettre en œuvre et garantir les procédures relatives à la prise en compte des opérations de fin de période : évaluer les risques associés à certaines opérations, tenir les inventaires comptables de l'ensemble des actifs et des passifs, procéder à leur évaluation à chaque clôture des comptes, rattacher les produits et charges afférents à l'exercice concerné »¹³.

De même, le respect des principes de la permanence des méthodes, de bonne information et l'indépendance des exercices incombe au comptable public.

La qualité comptable est une exigence majeure puisque selon l'art. 72 de la LOLF UEMOA, la Comptabilité Générale de l'Etat doit être sincère et refléter une image fidèle de la situation financière de l'Etat.

Le principe comptable de la sincérité renvoie à l'application de bonne foi des règles et procédures comptables en fonction de la connaissance que les responsables des comptes ont de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations.

Le principe comptable d'image fidèle qualifie la traduction des opérations ainsi donnée dans les comptes, du résultat des opérations, de la situation financière et du patrimoine.¹⁴ Ainsi, le principe comptable d'image fidèle emporte-t-il l'obligation de fournir, à travers les états financiers, toutes les informations utiles pour une perception exacte de la réalité économique de l'entité. A ce titre, l'article 50 de la LOLF UEMOA précise que la loi de règlement est accompagnée, entre autres documents, des

comptes et des états financiers de l'Etat issus de la comptabilité générale de l'Etat .

Ainsi, comme le souligne D. Migaud¹⁵, la comptabilité d'exercice donne une « connaissance précise de la situation financière de l'Etat, au travers des flux de créances et de dettes et donc permet d'apprécier la sincérité des comptes de l'Etat ».

On notera que la LOLF sénégalaise n'a pas repris le bout de phrase « la Comptabilité Générale de l'Etat doit être sincère et refléter une image fidèle de la situation financière de l'Etat » de la LOLF UEMOA, comme si l'exigence de sincérité des comptes ne s'impose pas au législateur sénégalais comme une exigence fondamentale à inscrire en principe légal. En France, l'objectif de sincérité des comptes est un principe constitutionnel. L'article 47-2 de la constitution française dispose en son dernier alinéa que « les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

L'assurance de la fiabilité et de la qualité des comptes est obtenue à l'aide d'un dispositif de contrôle interne comptable par tagé avec l'ordonnateur.

En effet, la qualité comptable requiert le développement du contrôle interne et plus spécifiquement de sa composante dédiée aux opérations comptables, le contrôle interne comptable. En France, c'est l'arrêté du 31 Décembre 2013 qui fixe le cadre de référence interministériel du contrôle interne comptable. Cet arrêté définit le contrôle interne comptable comme « l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents qui visent la maîtrise des risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité des comptes de l'Etat, depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable¹⁶ ». Ce référentiel détermine les conditions dans lesquelles s'exerce le contrôle du respect des critères de réalité, de justification, de présentation,

de bonne information, de sincérité, d'exactitude, de totalité, de non compensation, d'imputation et de rattachement à la bonne période comptable et au bon exercice.

Il est vrai que les organismes publics sont soumis à la comptabilité publique et leurs opérations financières obéissent à des règles précises qui en garantissent la régularité. A cet égard, le recueil des éléments probants offert par le contrôle interne comptable se réalise aisément dans les organismes publics puisque toutes les opérations font l'objet d'un contrôle strict par un agent indépendant, le comptable public, sous sa propre responsabilité personnelle et pécuniaire devant la juridiction financière.

Ainsi, le statut et le régime du comptable public « sont un gage d'indépendance et d'impartialité dans l'exercice de ses contrôles et présentent, de ce fait, une garantie de qualité comptable supérieure à celle que pourrait offrir un comptable de droit privé subordonné à l'exécutif ... , que ces contrôles soient exercés sur la régularité des opérations ou qu'ils soient exercés sur l'effectivité du contrôle interne comptable¹⁷ ».

Mais, par-delà la régularité comptable, la qualité comptable s'apprécie à travers les états financiers générés par la nouvelle comptabilité générale publique, lesquels doivent refléter l'image fidèle de la situation patrimoniale et financière de l'organisme public considéré.

C'est ainsi que le contrôle de régularité du comptable public est une dimension du contrôle interne comptable qui a pour but de s'assurer de :

- la conformité des informations comptables et financières publiées avec les règles applicables ;
- la préservation des actifs ;
- la prévention et la détection des fraudes et irrégularités comptable et financières ;
- la fiabilité des informations diffusées et utilisées en interne à des fins de pilotage ou de contrôle dans la mesure où elles concourent à l'élabora-

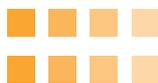
¹³ Cédric Guillerminet, opcit, p.339

¹⁴ <https://www.l-expert-comptable.com/a/37159-lesprincipes-comptables.html>).

¹⁵ rapport AN n°2908, septembre 2005, D. Migaud, A Lambert

¹⁶ arrêté du 31 décembre 2013 relatif au cadre de référence interministériel du contrôle interne comptable, JORF n°0011 du 14 janvier 2014 texte n°22

¹⁷ la place du comptable dans le contrôle interne comptable, pp 42-43.



tion de l'information comptable et financière publiée ;

- la fiabilité des comptes publics et celle des autres informations communiquées au marché¹⁸.

Le contrôle interne comptable conduira à réaménager la règle de séparation des fonctions entre le comptable public et l'ordonnateur. En effet, le contrôle interne comptable intervient non plus uniquement sur des pièces justificatives, mais sur des processus se déroulant en continu le long des chaînes d'opérations comptables. Le comptable public doit-il dès lors disposer d'un droit de regard et de contrôle sur tous les processus dès le fait générateur des opérations comptables créé par les événements ou les décisions de l'ordonnateur, dans l'optique de la restitution d'informations fiables et sincères.

Ainsi, « le contrôle interne comptable qui s'opère sur l'ensemble de la chaîne de la dépense depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable, consacre... l'élargissement du champ d'investigation du comptable public aux opérations initiées par l'ordonnateur en lui ouvrant notamment, en cas de détection d'une irrégularité affectant une écriture portant sur l'engagement comptable, la possibilité de la rectifier. Placé au cœur du processus de gestion budgétaire et comptable publique et participant à la maîtrise des risques financiers de l'organisation, le comptable public, appuyé sur les garanties d'indépendance et un régime de responsabilité exorbitant du droit commun adossés à son statut, a vu, en moins d'une décennie, ses fonctions passer du rôle de simple teneur des comptes à celui d'expert des comptes publics ».¹⁹

Il s'agit donc d'un renforcement du contrôle comptable voulu par le législateur organique, de façon à garantir la bonne

qualité comptable des opérations. Cela justifie notamment que le comptable ait le dernier mot en cas de divergence par exemple sur un montant de provisions à inscrire dans les opérations d'inventaires.²⁰

Le respect du principe de qualité des comptes de l'Etat dévolu au comptable public est sous le contrôle du juge financier chargé de l'audit externe des comptes. A ce titre, l'article 51 de la LOLF UEMOA stipule : « La Cour des comptes donne son avis sur le système de contrôle interne et le dispositif de contrôle de gestion, sur la qualité des procédures comptables et des comptes ainsi que sur les rapports annuels de performance. Cet avis est accompagné de recommandations sur les améliorations souhaitables. » Ainsi, l'attestation de qualité comptable est obtenue par la certification des comptes dévolue à la Cour des comptes.

L'exigence de qualité comptable des comptes publics a été si forte chez le jurislature communautaire de l'UEMOA qu'il a prévu des sanctions à l'encontre du comptable public défaillant dans la tenue de la comptabilité. A cet effet, le 3ème alinéa de l'art. 82 de la LOLF UEMOA prévoit qu'« en cas de défaillance dans la tenue des comptes, la Cour des comptes peut condamner le comptable concerné à des sanctions prévues par la législation nationale ».

Cependant, le législateur sénégalais n'a pas procédé à l'internalisation de cette disposition communautaire puisqu'aucune sanction n'est prévue par la loi organique sénégalaise portant LOLF²¹ pour prévenir ou réprimer les défaillances dans la tenue des comptes.

De même, le règlement général de la comptabilité public sénégalais qui prévoit le régime de responsabilité des comptables publics ne comporte pas une disposition relative à une sanction liée à la mauvaise tenue des comptes.

B- Impact de l'obligation de qualité comptable sur la responsabilité des acteurs du système financier public

Les erreurs comptables n'entraînent pas généralement des manquants dans la caisse du comptable public, ce qui rend la responsabilité pécuniaire du comptable d'une portée limitée en matière de comptabilité.

De façon constante, la jurisprudence financière a conclu à l'impossibilité de mettre en jeu la responsabilité pécuniaire du comptable en raison d'insuffisances dans la tenue des comptes. C'est ainsi que la Cour des comptes française a infirmé le débet prononcé à l'encontre d'un comptable en considérant « l'absence de preuve d'un manquant en deniers ou de paiement irrégulier qui pourraient fonder la mise en jeu » de sa responsabilité.²²

De même, le défaut de tenue de l'état de l'actif n'est pas retenu par la Cour des comptes comme susceptible d'engager la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable. En effet, le juge financier a considéré que dès lors que ce manquement du comptable à ses obligations ne s'est pas traduit par l'existence d'un fait générateur de responsabilité, sa responsabilité pécuniaire ne saurait être retenue.²³

L'examen de la jurisprudence financière renseigne que ni le solde anormalement débiteur d'un compte d'attente de classe 4²⁴, ni les soldes débiteurs des comptes temporaires²⁵ ni les mouvements d'ordre anormaux²⁶ n'ont amené la Cour des comptes à retenir la responsabilité pécuniaire du comptable public.

Ainsi, le débet porté à la charge d'un comptable a été annulé parce que le juge financier a considéré que le simple enregistrement comptable d'un mandat irrégulier n'est pas une condition d'engagement de la responsabilité personnelle et pécuniaire s'il n'est pas suivi d'un décaissement

¹⁸ La place et le rôle du comptable public dans le C/C des APU, 16

¹⁹ Forum de la performance 2016, le comptable public garant de la qualité des comptes, <http://www.performance-publique-budget.gouv.fr/cadre-gestion-publique/cadre-gestion>.

²⁰ F.Mordacq, la séparation de la fonction de contrôle de dépense entre le ministère du budget et les ministères gestionnaires, NBB n°355, p.15.

²¹ LO 2011/15 du 08 juillet 2011, J.O. N° 6618 du SAMEDI 15 OCTOBRE 2011.

²² C. comptes, 25 octobre 2001, M. Sturn, agent comptable de la Maison des enfants de Meaux, Rec, 83 Rev Trésor, 2002.540.

²³ C. comptes, 23 février 1999, M. Essayan, comptable de la commune d'Aiguilles, Rec 15.

²⁴ C. comptes, 26 mai 2005, EPLEFPA de Chartres, Rev. Trésor 2006. 65

²⁵ C. comptes, 29 septembre 2005, Chambre d'agriculture de l'Isère, Rev Trésor 2006, 368

²⁶ C. comptes, 28 juin 2007, M.Froehly, comptable du district de l'agglomération vichyssoise, GAJF, 6è éd. p.207



effectif²⁷. De même, le caractère erroné d'une balance d'entrée consécutif à l'inexactitude de la reprise des soldes de valeurs inactives ne peut engager la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable.²⁸

Du reste, comme le note la doctrine, « le caractère immuable de la ligne de compte constitue... une première limite à la mise en jeu de responsabilité du comptable par le juge des comptes, lorsqu'il constate des discordances dans l'enchaînement des comptes : il ne peut demander qu'il soit procédé à des rectifications en balance d'entrée, puisque les comptes affectés par les anomalies relevées sont réputés arrêtés après la clôture de l'exercice et intangibles depuis lors par ailleurs, ... Les écarts constatés entre les soldes d'entrée et de sortie, s'ils constituent le plus souvent un manquement du comptable à ses obligations en matière de tenue de la comptabilité, ne sont susceptibles de donner lieu à un engagement de sa responsabilité personnelle pécuniaire que s'ils traduisent un manquant en deniers ou en valeurs dans la caisse de l'organisme public.²⁹

Ce défaut de sanction des anomalies comptables dans le secteur public fait que « l'observateur extérieur, familier des pratiques financières dans le secteur privé, reste perplexe devant le déséquilibre existant entre la sanction attachée à l'inexactitude d'une opération de caisse et la relative impunité sur la sincérité des comptes. Alors que depuis la LOLF, la référence aux pratiques comptables des entreprises privées est devenue la règle, sur ce seul terrain, la pratique publique reste orthogonale au régime de responsabilité des comptables privés qui repose pour l'essentiel sur la qualité des comptes sociaux »³⁰. Ainsi, l'objectif de

qualité comptable et de sincérité des comptes ne nécessite-t-il pas l'institution d'un régime de responsabilité spécifique à partager entre tous les acteurs de la chaîne comptable publique ?

L'impossibilité de mettre en jeu la responsabilité pécuniaire du comptable public en cas d'insuffisances de comptabilité qui ne se traduisent pas en manquant en deniers ou en valeurs porte le juge financier à prononcer des réserves pour empêcher la décharge du comptable fautif³¹.

Cette démarche très critiquable du juge empêchait ainsi que le comptable obtienne son quitus de gestion alors même que sa responsabilité pécuniaire est hors de cause.

Du reste, la réforme française du 28 octobre 2008³² a supprimé cette faculté d'origine prétorienne que le juge s'accordait de suspendre la décharge du comptable alors même que les insuffisances notées dans l'accomplissement de ses obligations ne sont pas susceptibles d'entraîner la mise en jeu de sa responsabilité.

Pour autant, faut-il laisser sans sanction les errements du comptable public (et peut-être de l'ordonnateur) en matière de tenue des comptes alors même que la LOLF promeut la qualité comptable et la sincérité des comptes. Par contre, la mauvaise tenue de la comptabilité des restes à recouvrer peut se traduire par l'engagement de la responsabilité personnelle pécuniaire du comptable puisque la jurisprudence considère que « la possibilité de représenter à chaque instant la situation détaillée et nominative des débiteurs constitue (une) nécessité fondamentale, à défaut (de laquelle) le comptable ne peut être considéré comme ayant satisfait aux obligations de sa tâche ».³³

Ainsi, la différence constatée entre les

créances non recouvrées et le solde du compte correspondant au bilan est nécessairement portée à la charge du comptable public parce que les créances éduées sont assimilées à des manquants³⁴.

De même, une mauvaise tenue de la comptabilité des restes à payer peut être assimilée à un manquant et se traduire par l'engagement de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable.

En effet, le total des prises en charge au compte des restes à payer doit correspondre à la différence entre le montant des mandats déjà visés par le comptable et le montant des règlements effectués.

Dès lors, pour la jurisprudence, l'inscription au compte des restes à payer d'un montant inférieur à celui des paiements en instance dont l'existence est certifiée à l'état de développement se traduit par un équilibre factice de la balance générale et doit, par conséquent, engager la responsabilité pécuniaire du comptable³⁵.

Par ailleurs, même si les désordres ou carences en matière de tenue de la comptabilité ne peuvent engager la responsabilité pécuniaire s'ils ne se traduisent pas par un déficit de caisse, il reste que la responsabilité du comptable fautif (et même de l'ordonnateur) peut être recherchée à travers une procédure à la diligence de la chambre de discipline financière³⁶.

L'assurance de la bonne qualité comptable commande l'institution d'un régime spécifique de responsabilité de nature managériale pour sanctionner les défaillances dans la tenue des comptes. Cette responsabilité nouvelle devrait être partagée entre le comptable et l'ordonnateur étant donné l'imbrication de leurs fonctions dans l'exercice de la nouvelle comptabilité générale et du contrôle interne comptable.

²⁷ C. comptes, 23 février 1999, M. Essayand, comptable de la Commune d'Aiguilles, Rec ,15.

²⁸ C. comptes 26 janvier 2006, Commune de Lezay, AJDA 2006, 345.

²⁹ A. Froment-Meurice, J Y Bertucci, C. Michant, P. Sitbon, N. Groper, les grands arrêts de la jurisprudence financière, 6è ed., Dalloz, p.208-209.

³¹ quel comptable pour les comptes publics au XXIè siècle, FONDAFIP, p.51.

³¹ C. comptes 26 juin 2003, Réunion des musées nationaux, 19 septembre 2005, Université Pierre et Marie Curie VI, Rec. 72.

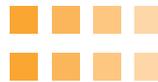
³² LOI n° 2008-1091 du 28 octobre 2008 relative à la Cour des comptes et aux chambres régionales des comptes : <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2008/10/28/PRMX0805088L/jo/texte>

³³ C. comptes, 30 octobre et 8 novembre 1962, Bonnet Hôpital et Lézignan-Corbières, non publié, 27 janvier 2005, Lycée professionnel, Thomas - Jean Main à Niort et GRETA des deux Sèvres, Rev. Trésor 2005, 625.

³⁴ C. comptes, 8 juillet 1965, Bonnet, Hôpital de Lézignan-Corbières, Rec, 94 ; 31 janvier 2002, OPHIN de la communauté urbaine du Mans, Rec 9 Rev. Trésor 2003, 221.

³⁵ C. comptes, 19 janvier 1989, Dubourg, percepteur des Matelles, 12 juillet 1990, Rec 57.

³⁶ CDBF, 18 juin 1997, Musée Rodin, GAJF, 6ème édition, p.209



GFILOC ou une autre manière d'assurer la gestion financière des collectivités territoriales



Amaro BADJI
Inspecteur principal du Trésor,
Chef de Division à la Direction
Appui au Secteur public local
DSPL/DGCPT/MEFP

L'amélioration de la transparence des comptes, du suivi, du reporting et de la qualité de la comptabilité des collectivités territoriales, constitue pour la DGCPT un sacerdoce, un combat permanent.

Le système d'information financière des collectivités territoriales dénommé GFILOC (Gestion des Finances locales), nouvel outil de tenue de la comptabilité des collectivités territoriales, développé par la Direction du Secteur public local (DSPL), avec l'appui technique de la Direction de l'Informatique (DI), constitue désormais un véritable levier pour permettre au Trésor de relever le défi de la qualité comptable. En effet, après la RGT et la DDP qui ont obtenu avec brio la certification iso 9001 version 2015, la Direction du Secteur public local (DSPL), s'inscrivant dans une tradition d'amélioration des outils de travail de la DGCPT, a entrepris en 2017 la réécriture de son logiciel de tenue de la comptabilité des collectivités territoriales, plus connue sous l'appellation « Colloc ».

« Colloc » présentait de nombreuses failles techniques, fonctionnelles et sécuritaires auxquelles « GFILOC » cherche à trouver des solutions. Les problèmes notés au niveau de « Colloc » concernaient entre autres :

- l'architecture Client/serveur dans laquelle il était développé qui rend obligatoire la disponibilité, au niveau de chaque poste comptable, de serveurs puissants intégrés à des logiciels de sauvegarde pour éviter les pertes de données;
- l'instabilité du réseau local utilisé pour le partage entre les différents utilisateurs au sein d'un même poste comptable ;
- les coupures intempestives et fréquentes d'électricité qui ont eu à provoquer d'importants dégâts sur le matériel et sur le système informatique ;
- les difficultés liées à la centralisation manuelle des données (Colloc central), avec des incohérences constatées sur les informations consolidées produites par le logiciel ;

Ces failles techniques liées à l'outil rendaient difficiles la production, la centralisation et la diffusion d'une information financière locale de qualité aux différents usagers.

« GFILOC » devrait, par contre, permettre à l'administration du Trésor de relever définitivement le défi de la modernisation de la gestion financière du secteur public local, inscrite dans la stratégie globale de modernisation de

l'administration du Trésor.

Il se présente, en effet dans ses paramètres, comme une solution avant-gardiste plus conforme aux standards modernes de tenue de la comptabilité, surtout dans le contexte actuel marqué par de profondes mutations institutionnelles, techniques et fonctionnelles dans les finances publiques en général et au niveau de l'administration du Trésor en particulier.

Pour mieux aider à appréhender l'avancée que constitue le logiciel GFILOC dans la tenue de la comptabilité des collectivités territoriales et dans l'amélioration de la qualité comptable, ses apports, fonctionnalités et les perspectives qu'il ouvre, seront passés en revue.

LES APPORTS DE « GFILOC »

Des nombreux changements qui ont été apportés au moment de la conception de « GFILOC », il ressort la nécessité absolue de réaliser des adaptations tant au niveau institutionnel, fonctionnel, technique, qu'au niveau du management des postes comptables.

« GFILOC » remet au cœur du dispositif le receveur local en créant des habilitations obligatoires à chaque étape de l'exécution des différents modules suivants :

• Module Budget :

Le formulaire « saisie » du budget permet désormais, au moment de la saisie, de choisir directement l'imputation budgétaire en fonction de la section, des chapitres, services et comptes rattachés.

Ainsi, après le choix de la section (fonctionnement ou investissement),



seuls les chapitres et articles de fonctionnement ou d'investissement sont visibles pour l'agent de saisie.

Cette innovation permet par conséquent de réduire substantiellement les risques d'erreurs au moment de saisir le budget.

Par ailleurs, la fenêtre de saisie et de validation a été modifiée de façon à permettre la visualisation des opérations au moment du traitement et des modifications du budget ;

La fonction récapitulative des opérations de saisie du budget primitif, des autorisations spéciales et des virements de crédits permet, après l'enregistrement, de procéder aux corrections des anomalies constatées.

Le même formulaire offre la possibilité de saisir, de modifier, de supprimer les opérations mais également de vérifier l'équilibre du budget.

« GFILOC » permet également de changer de collectivité, à tout moment, sans sortir du formulaire en se positionnant seulement au niveau du menu déroulant. Dans le « Colloc », cette possibilité n'était pas offerte, l'utilisateur était obligé, chaque fois que de besoin, de fermer le formulaire et de retourner à l'écran d'accueil pour se reconnecter à une autre collectivité territoriale.

• **Module exécution budgétaire :**

Le module éponyme du « Colloc » devient « exécution budgétaire ». Il est composé des sous rubriques « Recettes » (prise en charge Impôts et taxes), « Dépenses » (engagement, dégageant, prise en charge mandats, traitement mandats) et opérations particulières.

Les améliorations de ce module devront permettre de mieux prendre en charge et d'assurer un recouvrement optimal des impôts locaux et taxes locales, tout en favorisant la célérité, la sécurité et la traçabilité des opérations de dépenses.

« GFILOC » offre ainsi, la possibilité, au niveau des recettes, de réaliser une meilleure administration de la chaîne fiscale de l'assiette au recouvrement, avec la mise en place d'une base de données des assujettis (impôts lo-

caux, taxes municipales, autres redevables etc.).

Il s'agira dans un premier temps, en relation avec les services d'assiette, d'importer un fichier « Excel » standardisé et plus tard, de permettre à l'ordonnateur de saisir directement dans la plateforme et d'échanger avec la DGID des données via une interface avec les logiciels « SIGUIL » ou « SIGTAS » ;

Dans un second temps, GFILOC va permettre l'édition des situations de recouvrement (émissions, recouvrements, restes à recouvrer, situations fiscales et de dégrèvements), ainsi que le report automatique des restes à recouvrer d'une gestion à une autre.

Au niveau des dépenses, la saisie des formulaires d'engagement et de mandatement a été rénovée avec l'introduction de niveaux d'habilitation selon les tâches et les responsabilités exercées par les différents acteurs de la chaîne comptable. Ainsi, si la procédure est respectée, les risques d'erreurs après validation par le chef de poste doivent être nuls.

Il est créé, dans ce sens, des profils pour la « saisie », la « validation » et la « comptabilisation » des écritures comptables. Ce procédé est également appliqué pour les recettes. Les agents peuvent être spécialisés pour ne passer, selon les cas, que des opérations d'engagement, de mandatement, d'encaissement ou de paiement en numéraire et ou en bancaire.

- Le formulaire engagement permet en sus de la saisie des informations classiques d'ordre budgétaire, de renseigner les informations relatives au bénéficiaire, ainsi que ses coordonnées bancaires ;
- de vérifier la disponibilité des crédits et d'assurer leur blocage ;
- de récupérer les informations relatives à la budgétisation des fonds affectés inscrits dans le module « sources de financement ». Ce qui permet de lier les engagements à l'origine des fonds (fonds propres ou fonds affectés) ;
- le sous module « engagement »

peut faire l'objet de saisie, de correction, de consultation, d'annulation et de validation ;

- le formulaire « prise en charge mandat » permet de renseigner les informations pertinentes sur le mandat et de les rattacher à l'engagement préalablement saisi, sans disposer pour autant de la possibilité de les modifier (mode grisé) ;
- le formulaire « traitement mandat » permet de procéder à l'éclatement de la dépense prise en charge au formulaire précédant, de tirer les ordres de paiement, de procéder aux précomptes et retenues le cas échéant, d'envoyer les montants nets à payer au niveau du guichet pour paiement ;
- une autre grande innovation consiste en la création d'un schéma spécifique aux opérations de trésorerie qui n'ont pas lien direct avec le budget, notamment l'avance de trésorerie qui sera automatisée de l'étape de sa mise en place à celle de son remboursement ;

Module guichet :

Le développement du module guichet constitue l'une des innovations les plus importantes introduite par « GFILOC ».

Désormais, « GFILOC » devient la porte d'entrée pour l'exécution de toutes les opérations de recettes et de dépenses des collectivités territoriales qui doivent normalement y être exécutées. GFILOC permet, par ailleurs, l'édition de quittances au moment de l'encaissement des recettes en numéraires, la génération des ordres de paiement avec ou sans précompte, le cas échéant.

Ce module est organisé en trois sous modules, encaissement, paiement et retour Aster. La sous rubrique encaissement permet de recevoir les recettes avec ou sans titre avec l'édition d'une quittance de versement alors que celle consacrée au paiement, ce sous module offre la possibilité d'effectuer directement des paiements via le système

SICA STAR.

La sous rubrique Retour Aster permet de retracer les rejets (paiement ou encaissement) effectués par le comptable à partir de la comptabilité Etat.

- **Module sources de financement**

Ce module a été amélioré en vue de prendre en charge des préoccupations nouvelles mais aussi de sécuriser les ressources grevées d'affectation spéciale (FDD, FECL, PNDL etc.).

Il permet par ailleurs de tracer l'exécution financière des projets et programmes, de leur signature à leur exécution finale en offrant la possibilité au Trésor d'informer l'autorité en temps réel sur la situation de l'exécution des fonds affectés. Il comporte les sous menus suivants :

- convention ;
- projet ;
- contrat ;
- recouvrement fonds affectés.

L'exécution de ces fonds affectés se fait au niveau du module « exécution budgétaire », avec l'obligation, préalable, de renseigner la source de financement.

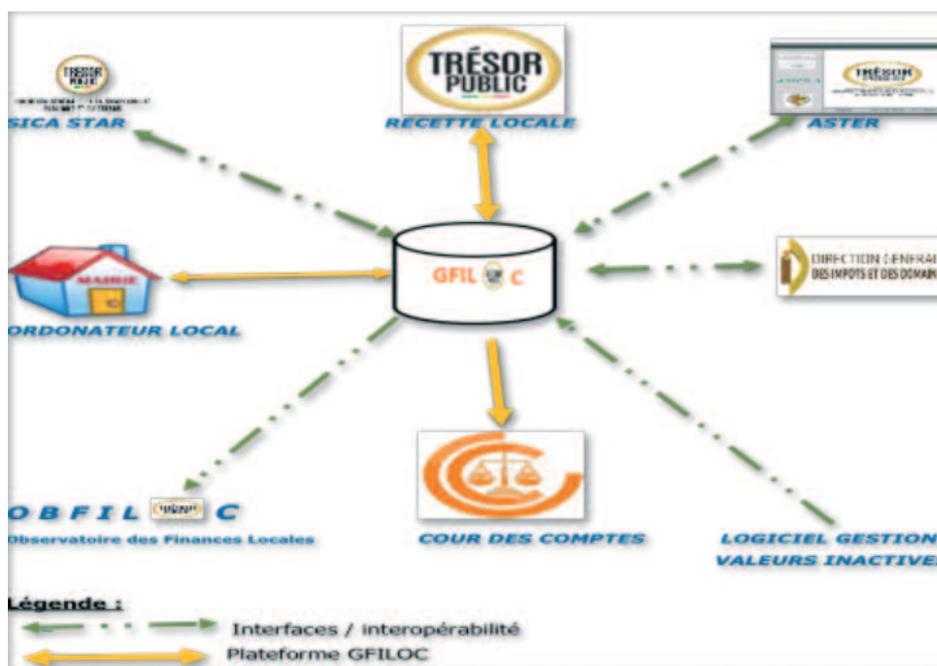
Pour des besoins de suivi, il permet d'affecter la trésorerie par source de financement.

- le sous menu « édition » permet l'édition des états de synthèse, avec un report automatique des soldes en fin de gestion.

- **Valeurs inactives**

Dans « COLLOC », ce module était intégré dans « exécution du budget ». Toutefois, GFILOC en fait un module distinct, pour permettre de régler les difficultés constatées dans l'ancienne version.

Ainsi, il devrait permettre, dans le cadre de la « gestion administrative des valeurs inactives » de régler les problèmes liés à la répartition des tâches et des rôles des agents intermédiaires (les surveillants comptables des halles et marchés, les collecteurs et les régisseurs de recettes), intervenant dans la collecte des taxes locales. Les recouvrements seront effectués, au fur et à mesure, au moment des versements par les collecteurs, surveillants comptables



des halles et marchés ou régisseurs permettant l'édition à tout moment des états de récolement des valeurs inactives.

- **Module reporting comptable**

Ce module permet d'édition, à tout moment, l'ensemble des états de synthèse relatifs à l'exécution des budgets locaux.

Son paramétrage souple permet, à l'image des outils de business intelligence, de produire des situations selon les besoins exprimés par les partenaires permettant ainsi au Trésor de développer une véritable politique d'économie de données.

FONCTIONNALITES DU GFILOC

Conçu comme un système intégré, le logiciel de gestion financière local « GFILOC » a pour ambition de fédérer à travers une même plateforme l'ensemble des acteurs de l'exécution des budgets locaux, notamment l'ordonnateur, le comptable, les services d'assiette et la Cour des comptes.

À terme, le système d'information financière des collectivités territoriales se présentera comme un noyau central autour duquel, graviteront plusieurs autres satellites comme l'illustre le tableau ci-dessus.

PERSPECTIVES GFILOC

Le système d'information comptable et financier local prévoit :

La mise en application du module ordonnateur, dont le début de mise en exploitation est prévu en 2019 par le Trésor, en relation avec les associations d'élus locaux;

L'ouverture de l'accès du logiciel au profit de la Cour des comptes pour l'accompagner dans ses missions de contrôle et, dans la perspective une dématérialisation des comptes de gestion et des pièces justificatives de dépenses ;

L'interfaçage avec le ou les logiciels de gestion de l'assiette des impôts locaux;

La fourniture d'informations fiables et exhaustives à l'attention des acteurs de la décentralisation, à travers l'Observatoire des finances locales (OBFILOC).

En définitive, la mise en production du logiciel de gestion financière des collectivités locales « GFILOC » apportera plus de qualité dans la tenue de la comptabilité et permettra, sans aucun doute, au Trésor public d'avoir une meilleure maîtrise du reporting comptable et de la vie financière des collectivités territoriales.

La gestion de la dette publique certifiée



Ahmadou Bamba TINE,
Inspecteur principal
du Trésor,
Chef de Division
de la Modernisation
et de la Stratégie
à la DGCPT

La gestion de la dette publique du Sénégal a été évaluée et jugée conforme aux exigences requises par la norme ISO 9001 version 2015, à l'issue de l'audit de certification réalisée du 08 au 10 janvier 2018. Cette décision favorable consacre la certification de la Direction de la Dette publique à ladite norme, un an après la Recette générale du Trésor. Elle atteste de la pertinence des choix stratégiques de la Direction générale de la Comptabilité publique et du Trésor (DGCPT), en matière de qualité de services, et de leur appropriation par les services opérationnels.

Ces résultats sont l'aboutissement d'une politique qualité (1) clairement définie par le Directeur général de la Comptabilité publique et du Trésor et mise en œuvre suivant les principes (2) de management reconnus au plan international. Le respect de ces principes a permis à la DDP de relever des nombreux défis et enjeux (3) importants liés à l'exercice de ces missions

1- LA POLITIQUE QUALITÉ DE LA DGCPT

Dans le cadre de l'amélioration de l'efficacité de ses services, la DGCPT a adopté une démarche qualité inscrite parmi les priorités du Plan de développement stratégique de l'Administration du Trésor (PDSAT). Ce

choix est articulé à la charte signée par le Ministre de l'Économie, des Finances et du Plan (MEFP) en vue de la modernisation des services du département et l'amélioration des prestations des services offertes aux usagers. Ces deux objectifs sont définis en application des directives formulées par le Monsieur le Président de la République lors du forum de l'administration tenu en avril 2016. En effet, lors de ce forum tenu les 09 et 10 avril 2016 à Diamniadio, le Chef de l'État a « engagé les ministères à adopter des chartes qualité, à accélérer la modernisation des services et à mettre en place un dispositif d'« audit des procédures ».

Les axes de la démarche qualité de la DGCPT sont précisés dans un document officiel signé par le Directeur général. Ce document, dont la production est exigée par la norme ISO 9001, matérialise l'engagement de la plus haute autorité de la DGCPT pour l'amélioration des systèmes de management de la qualité ainsi que sa disponibilité à soutenir les efforts déployés par les services opérationnels. La politique qualité précise également les règles de conduite qui seront observées par les agents, dans le cadre de leurs services, et les résultats attendus de leurs prestations. Il s'agit notamment de la modernisation du

système d'information et de l'amélioration des processus clefs afin de faire respecter tous les engagements de qualité de service. Outre, ses objectifs stratégiques, les résultats de la politique qualité portent sur la fiabilisation des opérations comptables et la rationalisation de la trésorerie de l'État, le maintien de notre haute capacité de gestion de la dette publique et l'atteinte d'un niveau d'endettement optimal et sans risques, la modernisation des moyens de paiement et l'amélioration de la qualité de l'accueil et du traitement des dossiers.

La politique qualité est largement diffusée pour servir de guide et encren la culture qualité dans l'exercice des missions de la DGCPT. Elle pourrait faciliter la mise en œuvre des recommandations du forum de l'administration dont les objectifs ont été rappelés à l'occasion de la réunion du Conseil des Ministres tenue le mercredi 16 janvier 2019.

2- LES PRINCIPES DE LA NORME ISO 9001 V 2015

La norme ISO 9001 est une norme de management adoptée par plus d'un million d'organismes à travers le monde. Elle définit, pour les organismes publics et privés, les exigences relatives à la mise en place d'un système de management de la qualité, qui permet d'améliorer en permanence la satisfaction des clients en leur fournissant des produits et services conformes aux exigences réglementaires et légales en vigueur.

L'attribution du certificat ISO 9001 obéit au respect de nombreux critères ou principes définis par l'Organisation Internationale de Normalisation. Les principes constituent des valeurs et



règles susceptibles à même d'améliorer le management de la qualité des services et favoriser, du coup, la satisfaction des usagers. Ces règles et valeurs fondées essentiellement sur l'orientation client portent essentiellement sur le leadership des dirigeants, l'engagement de l'ensemble des acteurs, l'approche processus et l'amélioration continue, la prise de décision et le management des relations.

- le leadership ou l'engagement de la Direction, facilite la définition des objectifs et orientations, crée les conditions permettant au personnel de s'impliquer dans l'atteinte de l'objectif qualité et assure la disponibilité des ressources nécessaires à l'atteinte des objectifs.
- l'implication du personnel, est un impératif pour la bonne exécution des missions de l'organisme. L'implication du personnel est facilitée, entre autre, par la mise en place de mesures d'habilitation, la reconnaissance et l'amélioration des compétences.
- l'approche processus : elle favorise la définition des différentes actions ainsi que les moyens et procédures nécessaires à la réalisation des résultats attendus. Les processus se rapportent au pilotage, à production de livrables ou de services, au management et dispositif de support.
- l'amélioration continue : elle permet de consolider les acquis et de corriger les faiblesses identifiées. Les leviers de l'amélioration continue sont précisés à travers la « Roue de Deming » qui préconise la planification des actions, la mise en œuvre des activités qui s'y rapportent, l'évaluation des résultats enregistrés et la correction des écarts.
- la prise de décisions fondée sur

les preuves : cette règle recommande la justification de toutes les actions ou mesures par des « données objectives ». Elle permet de lever l'incertitude, de réduire les risques d'erreurs et de maintenir la confiance des parties prenantes.

- le Management des relations avec les parties intéressées : il s'agit du respect des règles de bonne conduite avec les usagers et l'ensemble des acteurs qui sont en relation avec l'organisme.

La certification ISO 9001 fait l'objet d'un audit de surveillance ou examen de contrôle qui permet à l'organisme certificateur de s'assurer du maintien des acquis ayant valu la délivrance du certificat un an plus tôt. Cet audit de surveillance est également l'occasion de mesurer les progrès réalisés par le service certifié à travers notamment la correction des non-conformités constatées auparavant.

3- LES ENJEUX DE LA CERTIFICATION POUR LA DDP

La mise en place de la démarche qualité comporte pour la DDP des nombreux enjeux importants liés, d'une part, aux effets de l'approche qualité, et, d'autre part, aux externalités de la certification ISO 9001 relativement au contexte socio-économique du Sénégal.

3-1- LES EFFETS DE LA DÉMARCHE QUALITÉ

La mise en place du système de management de la qualité a permis à la DDP de réaliser des progrès sensibles en termes d'efficacité et d'efficience. En effet, l'approche qualité favorise la réduction des coûts des différentes actions ainsi que la mise à niveau de l'organisation au plan de la documentation des processus liés à la dette publique.

Les effets de la démarche qualité pourraient se traduire par la mesure des performances des services de la

DDP au regard des cibles définies dans le document d'orientation stratégique de la DGCPT, à savoir le PDSAT et la maîtrise des risques qui se rapportent aux différents processus.

3-2- LES EXTERNALITÉS DE LA CERTIFICATION ISO 9001 POUR LA DDP

Au-delà de la satisfaction des usagers, la certification ISO 9001 offre une assurance quant à la qualité et à la maîtrise des missions de la DGCPT relativement à la gestion de la dette publique. Elle permet d'améliorer l'image de marque du Trésor et du MEFP en général en ce qu'elle atteste du respect par le service en charge de la dette publique des normes de management reconnues au plan international.

La rigueur des exercices d'audit qui ont sanctionné le système de management de la qualité de la DDP et l'indépendance des auditeurs offrent une nouvelle fois, de nouveaux gages d'assurance quant à la pertinence, la maîtrise des risques et l'efficacité de la gestion administrative du service en charge de la dette publique.

Dans le contexte socio-économique actuel, marqué de par des questionnements sur la gestion des finances, la certification ISO 9001 de la DDP, est un précieux résultat qui complète la « grille d'évaluation » de la gestion de la dette publique. Cette certification solidifie, en effet, les exercices de notation effectués par des structures comme Moody's et Standard and Poors. Elle offre un tableau plus complet de l'évaluation et de l'appréciation de la dette publique ainsi que du dispositif organisationnel et administratif mis en place pour sa gestion. Ces qualités sont éloquemment illustrées par les scores de la DDP qui n'a enregistré qu'une seule non-conformité ou anomalie à l'issue de l'audit de certification. Elles sont la preuve de l'abnégation des agents qui sont résolument engagés dans la mise en œuvre de la démarche qualité et la satisfaction des préoccupations des usagers.

Évolution du franc CFA et stratégies de sortie

Mame Abdoulaye HANE, Economiste, Analyste des Marchés



Évolution du Franc Cfa et stratégies de sorties envisageables?

Depuis un certain temps, il y'a une renaissance du nationalisme, un peu partout, dans le monde, avec notamment l'apparition de mouvements citoyens et politiques qui s'étendent à l'échelle planétaire. En Afrique, une volonté de devenir autonome et indépendante, à l'égard de l'ancienne métropole, s'installe. Cette volonté est catalysée par certains faits organisés par la puissance coloniale. Récemment, un journal Allemand parlait d'une taxe coloniale de plusieurs centaines de milliard à la charge des anciennes colonies. A

cela s'ajoute, des actes tels que l'élimination du leader libyen Mouammar Kadhafi, qui est l'un des symboles qui incarnait l'unité africaine. Au fil des années, le peuple est persuadé que la France est présente, en Afrique, plus pour ses intérêts propres et moins au service du développement des économies des anciennes colonies. Le franc cfa qui est un parmi les piliers qui maintiennent et entretiennent la relation France-Afrique, à travers un accord de coopération monétaire défini depuis 1939, est remis en cause par la jeunesse africaine, la nouvelle élite intellectuelle et la diaspora lesquelles

pensent, non pas en termes de dépendances mais, en termes d'indépendances et de reprise en main de la souveraineté nationale.

Actuellement les questions, les plus récurrentes sur le sujet sont :

Faut-il sortir du système cfa ou pas ?

Quelles sont les options de sorties envisageables?

Dans les lignes qui suivent, après avoir présenté brièvement le franc cfa et l'évolution de la zone, nous tenterons d'apporter des éléments de réponse sur la question de savoir faut-il sortir de la zone? Ensuite nous déclinons les stratégies de sor-



ties.

1. Présentation du franc CFA et évolution de la zone

1 a. Présentation du franc CFA

Le franc CFA désigne deux monnaies distinctes correspondant à deux unions monétaires disposant de deux banques centrales. La zone Franc d'Afrique centrale (CEMAC) réunit le Cameroun, la République centrafricaine, le Congo, le Gabon, la Guinée équatoriale et le Tchad. La zone Franc d'Afrique de l'Ouest (UEMOA) se compose du Bénin, du Burkina Faso, de la Côte d'Ivoire, de la Guinée-Bissau, du Mali, du Niger, du Sénégal, et du Togo. Les taux de conversion vis-à-vis de l'euro sont identiques (655,957 francs pour 1 euro).

Parmi les avantages, il y a :

- la crédibilité dans les paiements internationaux. Ce système repose sur la stabilité du taux de change entre le CFA et l'Euro. La valeur des devises est garantie par le Trésor public français. La Banque de France garantit la convertibilité illimitée du franc CFA, permettant aux pays de l'union de payer leurs achats à l'international en euro et leur conférant une crédibilité internationale.
- le transfert du risque à la banque de France, qui garantit les changes, même en cas d'instabilité temporaire des pays membres de la zone cfa.
- le maintien de l'inflation, qui est la hausse du niveau général des prix, à un niveau relativement bas au regard des taux nettement supérieurs des pays voisins. Ceci est lié au fait qu'il n'y a pas la tentation de "faire tourner la planche à billets": les pays de la zone franc bénéficient ainsi d'une dette publique limitée (moins de 70% du PIB) et d'une inflation

maîtrisée (moins de 3%).

- le CFA est aussi un atout en termes d'intégration régionale: il facilite les échanges entre pays de la zone, "au bénéfice des économies nationales et des acteurs économiques".

Parmi les inconvénients, on peut énumérer:

- Le fait que les pays africains sont tenus de déposer sur les comptes du Trésor français la moitié de leurs réserves de changes, en contrepartie, de la convertibilité illimitée. Ce qui est un blocage, un frein empêchant aux pays membres de disposer pleinement de leurs instruments de politiques monétaires. En effet, la Banque de France doit donner son aval sur toute décision de la CEMAC, de l'UEMOA et de leurs banques centrales. Par conséquent, les pays membres, encourent le risque de voir leur économie tournée au ralenti. Les gouverneurs de la BCEAO et de la BEAC n'ont pas la possibilité de faire varier le cours de leur monnaie, la parité avec l'euro les oblige à calquer leur politique sur celle de la BCE. Or, les priorités pour l'Europe ne sont pas celles des pays africains", les premiers sont des pays industrialisés alors que les seconds sont pour la plupart, des pays en voie de développement et des Pma,
- La possibilité pour la banque de France de faire des arbitrages et de tirer des gains de change en cas de fortification et de diversification, des économies des pays membres,

L'exposition du franc CFA à la dévaluation

La mutualisation des réserves monétaires s'avère contraignante du point de vue des pays systématiquement créditeurs, qui peuvent s'estimer lésés et envisager une sortie de

la monnaie commune.

1. b. Evolution de la zone CFA de l'indépendance à nos jours

A l'heure de l'indépendance des pays africains, les pays d'Afrique du Nord étaient eux aussi liés à la France par les mêmes accords monétaires.

- Au Maroc : L'indépendance est proclamée en 1956, deux (2) ans après, le Royaume quitte la monnaie française et crée la sienne, le dirham en 1958, malgré l'hostilité de la France.
- En Tunisie, on a observé les mêmes résistances de la France pour concéder une véritable indépendance. Dès 1958, la France est contrainte d'accepter que la Tunisie quitte la zone Franc pour créer sa propre monnaie, le dinar.
- En Algérie, en 1962, c'est l'indépendance formelle, et comme partout, c'est la France qui contrôle la monnaie. Mais, les Algériens insistent sur le fait que sans monnaie nationale, ce n'est pas une vraie indépendance. La France est obligée de concéder la finalisation de l'indépendance algérienne avec la création du dinar algérien, le 1er avril 1964.
- Outre ces pays d'Afrique du nord, qui ont quitté la zone avec responsabilités et succès nous pouvons signaler aussi la sortie de la zone par d'autres membres notamment, la Mauritanie en 1973. De même, En 1962, le Mali décide de créer sa propre monnaie, la monnaie malienne. Mais l'émission excessive de billets qui contraint le pays va conduire le Mali 2 séries de dévaluations. Le pays retourne finalement au franc CFA en 1984.

En résumé on peut dire que créée en 1939, la zone Franc est un espace économique et monétaire d'Afrique



subsaharienne, où vivent quelque 155 millions d'habitants. Il est la fois, source d'intérêts et de désagréments à l'égard des pays membres au point que l'opinion s'interroge sur l'éventualité d'une sortie.

2. Faut-il sortir du système Franc CFA ?

La problématique du franc CFA divise autant les économistes que les responsables politiques africains. Quid de la question, faut-il sortir du système? La réponse suscite, en nous, une longue série de remarques portant sur l'économie des pays de la zone et des interrogations :

Entre la série d'avantages et la liste des limites, laquelle l'emporte sur l'autre?

Le bilan avantages et inconvénients du système CFA, conduit à affirmer que les limites sont dominantes. Celles-ci semblent prendre le dessus et expliquent, en partie, l'incapacité et les difficultés des pays membres de la zone à renouer avec l'industrialisation et le développement. En effet, la politique monétaire est l'action par laquelle les autorités habilitées agissent sur le coût

du crédit par le truchement du volume de monnaie, c'est une composante de la politique économique d'une nation ou d'une communauté, à l'instar de la politique budgétaire. Elles disposent des objectifs mais aussi des instruments permettant d'atteindre les objectifs

Pour illustrer davantage cette affirmation, analysons le classement des pays africains suivant un angle économique:

Parmi les dix pays, les plus avancés du continent, ceux disposant des PIB les plus importants, aucun n'appartient à la zone CFA. Ceci est-il une simple coïncidence ou est-il lié aux aspects négatifs du CFA sur les économies des pays membres ?

Parmi les huit pays de la zone UEMOA, sept (7) sont de la catégorie des « pays les moins avancés » et un seul se situe dans la catégorie des pays en voie de développement à savoir la Côte d'Ivoire, le géant de la zone, d'après le classement des Nations Unies.

Certes, de nos jours, aucun pays africain n'a encore réussi à se hisser dans la catégorie des pays ayant un niveau « très élevé » de développement humain. Néanmoins sept (7)

pays du continent se classent parmi les pays ayant un taux d'IDH « élevé ». Sur ces 7 pays, seul le Gabon appartient à la zone CFA et y occupe la dernière place.

Quatorze (14) pays du continent restent dans la catégorie des pays ayant un « niveau moyen » de développement humain. Sur ces 14 pays, 3 appartiennent à la zone CFA: le Cameroun, le Congo et la Guinée équatoriale.

Parmi les 47 pays ayant un niveau de développement faible, un nombre de 32 revient à l'Afrique subsaharienne. 10 pays, parmi ces 32 appartiennent à la zone CFA, à savoir: les huit pays de l'UEMOA auxquels on ajoute 2 de la Cemac: le Tchad et la Centrafrique sans compter la république du Comores.

Cette faiblesse notoire du niveau de développement humain de la zone, n'est-elle pas corrélée positivement avec l'usage du Cfa? (Se référer à la classification 2018 de l'agence Ecofin portant sur l'IDH)

Au-delà de ces remarques portant sur les aspects économiques des pays de la zone CFA par rapport aux autres du continent (les pays hors CFA), la question de la sortie nous invite à une suite de questionnements:

Le fait de rester dans la zone traduit-elle une incapacité des gouvernements à y sortir ou un manque de volonté politique ou est-il dû à un jeu permettant de cacher les intérêts d'un groupe de personnes?

Aujourd'hui, les états comme la Côte d'Ivoire, le Sénégal, le Cameroun, le Bénin revendiquent leur maintien dans la coopération monétaire franco-africaine.

Dans ce monde multipolaire du 21ème siècle caractérisé par le multilatéralisme, la densification du commerce et des relations internationales, faudrait-il toujours s'en remettre à la France pour assurer la frappe de notre monnaie? Faut-il recourir à la puissance coloniale qui se trouve, par rapport à sa position



de premier partenaire économique de la zone en perte de vitesse, au profit de la Chine, le géant asiatique?

Dans ce contexte, faut-il prendre le choix de la responsabilité, de la souveraineté et de l'autonomie à la place de l'ignorance, de la dépendance et du désengagement?

Pourquoi pas adapter le choix des pays d'Afrique du nord qui ont compris, il y'a déjà plus d'un demi (½) siècle, les enjeux de la monnaie dans la maîtrise de la politique économique intérieure d'une nation?

3. Les options de sorties envisageables

Pour la sortie, les articles 12 et 17 des accords de coopération monétaire conclus en 1972 et 1973 par le gouvernement français avec chacune des zones CFA, prévoit la sortie unilatérale de tout pays qui se sent lésé. Ce qui fait que la première option de sortie: c'est le retrait unilatéral pour mettre sur pied sa propre monnaie. Cette option est réaliste dans les zones jouissant d'une stabilité sociale à l'image du Sénégal, qui est par ailleurs, un pays dans lequel, une quantité importante de ressources naturelles a été découverte, récemment, du pétrole, du gaz, du fer, du zircon... des matières premières prisées dans le commerce international et aptes à garantir la confiance, la crédibilité et les cours de change de la monnaie nationale. Cette affirmation n'est pas sans condition car la réussite d'une telle mesure requiert une bonne gouvernance combinée à une exploitation optimale et bénéfique des ressources. L'intérêt de cette option, c'est qu'elle peut se faire selon un agenda maîtrisé par l'état indépendamment des autres membres de la CEDEAO. Logiquement, elle ne devrait pas tirer en longueur. Il s'agit de mettre en place notre propre devise qui s'appelle par ex Koppa comme le Dirhams ou le Dinar.

Quant à la deuxième option, elle consiste à se retirer de l'accord en bloc, retrait simultané pour mettre

ensemble une monnaie unique Africaine indépendante de la France. Ce choix est le souhait des 15 pays de la CEDEAO. Ils se sont réunis à Abuja, récemment, le 22 décembre dernier et se sont accordés sur la feuille de route de mise en place d'une monnaie unique de la CEDEAO. Cette solution a l'avantage de favoriser l'intégration monétaire dans cet espace, contrairement à la première qui encourage l'émiettement monétaire. Par contre sa faiblesse, c'est qu'elle peut se heurter à divers obstacles notamment politiques, lesquels engendrent systématiquement des lenteurs dans la mise en œuvre.

Le plan de retrait retenu s'articule sur les points suivants:

1. Délimitation de la nouvelle zone monétaire et dénomination de la nouvelle monnaie,

2. Centralisation des Réserves de Change : la nouvelle banque centrale jouera le rôle actuel joué par la France et le Trésor Français. Garder les réserves et effectuer les paiements étrangers,

3. Garantie de la convertibilité et de la transférabilité: le fonctionnement sera analogue au système actuel, les commerçants, les importateurs rendront les coupures de la nouvelle monnaie pour se voir transférer des devises étrangères dans les pays de leurs choix,

4. Stabilisation de la valeur de la nouvelle monnaie à travers des investissements industriels,

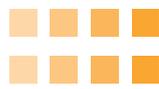
5. Définir les Critères de convergence et établissement et de la politique de développement commune en vue d'encourager des taux d'intérêts faibles en matière de crédits.

6. Dotation de la masse monétaire par pays : chaque pays aura une dotation monétaire équivalente au total de ses exportations, ses prêts et dons internationaux. A cela s'ajoute les crédits d'implantations industriels, et crédits de construction d'infrastructures et de consommation si possible.

Conclusion

La thèse de la sortie du système CFA par les pays d'Afrique de l'Ouest et du centre semble gagner du terrain au fil des années. En effet, la monnaie appartient au peuple. Elle matérialise la souveraineté de celui-ci. Quelque soit, la méthode de sortie retenue, le processus aboutira à un succès, si les états parviennent à mettre des réformes structurelles destinées notamment, à poser les jalons d'une économie industrielle diversifiée. Des réformes en profondeur dont les axes majeurs sont: l'assainissement des finances publiques, la rationalisation des choix budgétaires et le développement intensif de l'investissement public en infrastructures à travers des PPP qui accordent une place aux entrepreneurs locaux et à la diaspora désireuse d'y prendre part techniquement et financièrement. A ces mesures prioritaires, il faut ajouter le renforcement du secteur agricole, combinée à une expansion accélérée du secteur industriel ; deux secteurs qui vont à leurs tours, propulser fortement le secteur des services, grâce aux recours massifs de transferts de technologies et aux innovations.

La finalité, c'est de bâtir des économies fortes, soucieuses, à la fois, de l'intérêt général et des normes environnementales. Il s'agit de la mise au point d'appareils productifs aptes à générer de la valeur ajoutée, des surplus et des emplois, dans la quasi-totalité des secteurs qui, à long terme, finissent par amoindrir la dépendance vis à vis de l'étranger et par là, transformer les pays concernés en de véritables pôles industriels, commerciaux et financiers. Sans ces réformes phares, le renoncement aux accords de coopération monétaire qui nous lie avec la France, au profit d'une monnaie communautaire ou d'une monnaie nationale, indépendante de l'extérieur, aura des difficultés pour engendrer les effets attendus, en termes de croissance et de développement.



Processus d'intégration monétaire au sein de la Cedeao



Mme Oumy Ndiaye SARR
Ingénieur Statisticien Économiste

en charge de la Surveillance Multilatérale
Cellule de Suivi de l'Intégration
Direction Générale de la Planification et des Politiques Économiques DGPPE
Ministère de l'Économie des Finances et du Plan
Email: umyjay@gmail.com



Depuis sa création en 1975, la Communauté Économique des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO) s'est donnée pour objectif ultime de transformer l'espace communautaire en une union économique et monétaire viable où circule une seule monnaie, gérée par une banque centrale communautaire. A cet égard, le Programme de Coopération Monétaire de la CEDEAO (PCMC) a été adopté en Juillet 1987. Il s'agit d'un ensemble d'actions cohérentes visant une harmonisation des systèmes monétaires et la création d'un environnement macroéconomique stable, propice à la création de l'union monétaire. Dans ce cadre, la Feuille de route pour le pro-

gramme de la monnaie unique de la CEDEAO a été adoptée le 25 mai 2009 avec comme principales échéances, 2015 pour la monnaie commune des pays membres de la Zone Monétaire de l'Afrique de l'Ouest (ZMAO) et 2020 pour la monnaie unique de la CEDEAO.

Les principales activités concernent la convergence macroéconomique, l'harmonisation des normes, pratiques statistiques, des cadres de politiques fiscale, monétaire, comptable, de taux de change et de reporting des institutions financières, de la législation régissant les transactions financières ainsi que l'interconnexion des systèmes de paiements de la CEDEAO.

La convergence macroéconomique, et l'harmonisation des cadres de politiques constituent des éléments importants du processus d'introduction de la monnaie unique. Malgré la mise en place de mécanisme de surveillance, le processus d'intégration monétaire a subi quelques difficultés. La création de la monnaie unique, a été repoussée à diverses reprises. Toutefois, en 2017, la CEDEAO a renouvelé ses ambitions à travers une révision de la feuille de route qui maintient l'échéance pour la réalisation effective de l'union monétaire à 2020.

Cette contribution tente de partager le bilan de mise en œuvre de la feuille de



route de la monnaie unique, notamment les avancées pour une union monétaire, les principales contraintes identifiées et les décisions importantes en vue de l'accélération du processus d'intégration monétaire.

1. Etat de mise en œuvre des activités de la feuille de route

Le bilan de mise en œuvre des activités de la feuille de route élaboré en septembre 2018 a révélé que d'importantes étapes ont été franchies. Des progrès considérables ont été accomplis dans la mise en œuvre du mécanisme de surveillance avec l'adoption des actes y afférents, la rationalisation des critères de convergence. Toutefois, des retards ont été notés dans le processus de mise en œuvre de certaines activités entraînant un report de leurs échéances.

1.1. Convergence macroéconomique au sein de la CEDEAO

L'évaluation des performances en matière de convergence macroéconomique a été faite sur la base du nouvel Acte Additionnel A/SA.1/12/15 du 16 Décembre 2015, relatif au Pacte de convergence et de stabilité macroéconomique entre les Etats membres de la CEDEAO. Elle est appréciée à travers l'analyse des développements macroéconomiques récents intervenus au sein de la CEDEAO, et l'examen de l'évolution du profil de convergence au cours de l'année 2017.

Il est ressorti du rapport de convergence macroéconomique 2017 que l'activité économique de la CEDEAO s'est légèrement renforcée en 2017, avec un taux de croissance de 2,4% après 0,3% en 2016. Cette performance a été soutenue par la reprise au Nigeria et la bonne tenue de la croissance au Ghana, en Côte d'Ivoire et au Sénégal, sous l'effet de l'augmentation de la production de pétrole, la reprise des cours des produits de base ainsi que le renforcement de la production agricole. Ces performances se sont déroulées dans un contexte d'atténuation des pressions inflationnistes, avec un taux d'inflation estimé à 12,8% 2017 après 15,4% 2016, en liaison avec la modération des prix des denrées alimentaires, la stabilité des monnaies nationales et l'orientation restrictive de la politique monétaire. Les finances publiques ont été ca-

ractérisées en 2017 par une amélioration du déficit budgétaire, ressortie à 2,3% du PIB en 2017 après 3,1% en 2016, reflétant essentiellement les efforts d'assainissement budgétaire au Nigeria, au Ghana, au Mali et au Sénégal. Le taux d'endettement de la CEDEAO a progressé de nouveau, passant de 23,6% du PIB en 2016 à 24,4% du PIB. La situation des échanges extérieurs de la région est marquée en 2017 par un excédent de 0,7% du PIB contre un déficit de 1,1% du PIB en 2016, en raison principalement à l'amélioration de la balance commerciale du Ghana et du Nigeria, reflétant la hausse des cours internationaux mondiaux des produits de base. Quant à la situation monétaire de la CEDEAO, elle est caractérisée en 2017 par un accroissement de 3,8% de la masse monétaire et une hausse de la liquidité globale.

Concernant les indicateurs de convergence en 2017, le profil s'est légèrement amélioré, après la dégradation observée en 2016, notamment en ce qui concerne les critères relatifs au déficit budgétaire, aux réserves extérieures brutes et à la dette publique.

Au titre des critères primaires, quatre pays : la Guinée Bissau, le Mali, le Sénégal et le Togo ont rempli tous les critères de premier rang en 2017, contre seul le Liberia en 2016. Le déficit budgétaire a été respecté par sept pays en 2017 contre trois en 2016, en liaison principalement de la poursuite des efforts de mobilisation des recettes fiscales par les Etats membres. Pour ce qui est des réserves extérieures brutes, quatorze Etats ont satisfait à la norme, contre treize en 2016, en liaison avec l'amélioration de la balance des paiements et à la gestion prudente des réserves par les Banques centrales. Le financement du déficit budgétaire par la Banque centrale a été respecté par treize pays comme en 2016. Toutefois, le critère relatif à l'inflation s'est dégradé, onze pays ont respecté la norme contre douze en 2016, suite aux effets de la dépréciation de monnaies nationales et des défis structurels dans certains Etats membres. La performance des critères secondaires a été également satisfaisante en 2017. Malgré la tendance générale à la hausse du niveau de la dette publique

dans la région, douze pays ont respecté la norme contre onze en 2016. S'agissant du critère relatif à la stabilité du taux de change nominal, le résultat est resté inchangé avec douze pays ayant respecté la norme.

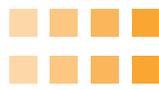
En perspectives, les programmes pluriannuels de convergence élaborés en octobre 2018 ont prévu une amélioration des performances en 2019 avec un taux de 3,0%. Cependant, le profil de convergence reste fragile vu la faible diversification des économies, l'insuffisance de la transformation des matières premières et la légère capacité des Etats à faire face aux chocs exogènes.

1.2. Harmonisation des Normes et cadres de politiques

L'harmonisation des normes et cadres de politiques et des régimes de change constitue un élément important dans la mise en œuvre de la feuille de route du Programme de la monnaie unique de la CEDEAO. Concernant l'harmonisation des statistiques, des avancées ont été enregistrées en matière d'harmonisation des comptes nationaux, des prix à la consommation et l'adoption de guides méthodologiques d'élaboration des statistiques de la Balance des paiements selon la 6ème Edition du FMI et des finances, conformément aux manuels MSFP 2001 et 2014.

Au titre de l'harmonisation des cadres de politique monétaire et régimes de change au sein de la CEDEAO, des études ont été réalisées par l'AMAO en rapport avec des experts des banques centrales notamment sur le cadre de politique monétaire commune pour la future union monétaire ainsi qu'un régime de change pour la monnaie unique. Ces études ont été partagées à l'occasion des réunions statutaires de l'AMAO tenues en septembre 2018 à Abuja. Les conclusions et recommandations d'orientations suivantes ont été proposées :

- Comme cadre d'harmonisation des politiques monétaires, les principaux instruments proposés pour la future union monétaire sont le taux directeur, les opérations d'open market, les facilités permanentes, les réserves obligatoires et les opérations de change.



L'inflation globale est également proposée comme la cible en matière de stabilité des prix pour une meilleure efficacité. Elle constitue une base solide de collaboration plus poussée et une réduction des différences dans les pratiques.

- Pour l'harmonisation des régimes de change, l'analyse des enseignements tirés des différentes études et autres activités du programme coopération monétaire a permis à l'AMAO de proposer un régime de change flottant administré ou dirigé, précédé d'une phase de mise en œuvre du mécanisme de change, comme système de change de la CEDEAO. Les travaux sont en cours pour des améliorations et l'affinement des propositions pour la définition d'un régime approprié de transition, afin de parvenir à un régime de change final qui serait adopté par la future union monétaire de la CEDEAO.

2. Contraintes à la mise en œuvre de la feuille de route

Malgré les avancées importantes enregistrées, la mise en œuvre des activités de feuille pour le programme de la monnaie unique a été confrontée à des contraintes relatives principalement :

- aux difficultés de coordination et le manque de synergie des actions entre les institutions ;
- au manque de financement adéquat pour la réalisation des études nécessaires pour la prise de certaines décisions ;
- la coexistence de deux régimes de change dans la région ainsi que les difficultés d'harmonisation des cadres de politique monétaire ;
- la différence structurelle des économies de la région et la faible capacité des Etats membres eu égard aux exigences de l'harmonisation des politiques ;
- au faible développement des marchés financiers ainsi que leur modeste degré d'intégration ;

Pour lever ces contraintes et accélérer le processus de création de la monnaie unique de la CEDEAO, les autorités de

la région ont mis en place en 2013 une Task Force Présidentielle pour le programme la monnaie unique de la CEDEAO, sous la supervision des Présidents du Ghana, du Niger, du Nigeria et de la Côte d'Ivoire. Elle est composée des Gouverneurs des Banques Centrales, des Présidents des Commissions de la CEDEAO et de l'UEMOA, des Directeurs Généraux de l'AMAO et de l'IMAO ainsi que des Ministres des Finances des pays respectifs.

Les travaux réalisés sous la supervision de la Task Force Présidentielle ont permis de réaliser des progrès importants, entre autres il faut noter :

- le renforcement de la collaboration avec la participation de l'ensemble des Institutions régionales impliquées dans la conduite des activités de la Feuille, notamment la Commission de la CEDEAO, l'AMAO et les Banques centrales de la Communauté ;
- l'implication effective des Gouverneurs des Banques centrales dans le processus de création de la monnaie unique de la CEDEAO ;
- le partage des études sur : «l'évaluation des acquis et propositions d'options pour le respect du délai» et «les conditions optimales de la création de la future monnaie unique de la CEDEAO» ;
- l'identification et l'évaluation des coûts des activités nécessaires, dont la mise en œuvre constituera une étape importante dans le processus d'intégration monétaire de la CEDEAO ;
- la révision de la feuille de route, pour prendre en compte les activités indispensables ;
- les propositions de noms pour la future monnaie: AFRI, CAURIS et ECO ainsi que la future banque centrale: Banque Centrale de la CEDEAO, Reserve Monétaire de la CEDEAO et Banque Centrale de l'Afrique de l'Ouest.

3. Décisions importantes pour l'accélération du processus d'intégration monétaire

Sur la base des propositions de recommandations visant à assurer le respect de l'échéance 2020, les autorités de la région ont réaffirmé leur engagement dans la

poursuite de l'accélération de la réalisation de l'agenda de l'intégration monétaire de la CEDEAO. Elles ont également adopté l'approche graduelle vers la monnaie unique, basée sur un démarrage avec les pays qui respectent les critères de convergence et les autres pourront s'y joindre ultérieurement. Les principales orientations pour l'accélération du processus d'intégration monétaire sont relatives :

- à la mise en place d'un Fonds spécial pour le financement des activités qui sera approvisionné par les trois banques centrales : Centrale Bank of Nigéria, Banque centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest et Banque centrale du Ghana ;
- à la finalisation des études d'impact sur le régime de change, de l'harmonisation du cadre de la politique monétaire et du modèle de la future banque centrale ;
- à la mise en place d'un groupe de travail chargé de proposer le nom et le signe de la future monnaie unique, en collaboration avec les représentants des Banques Centrales et des experts dans les domaines du graphisme, économie, anthropologie, sociologie, sciences politiques, signes monétaires ou droit.

Au regard du profil de convergence de la région, caractérisé par les difficultés de respecter les critères de convergence de manière durable mais également la coexistence de deux régimes de change qui induit des difficultés pour parvenir à un consensus autour de certains aspects, la réalisation de la Monnaie unique pour la CEDEAO reste peu probable, à quelques mois de l'échéance de 2020. Elle constitue une vive préoccupation pour les acteurs économiques. Toutefois, le projet reste cependant viable eu égard à la volonté politique des hautes autorités de la région. Les récentes décisions de la Conférence des Chefs d'Etat, relatives à l'approvisionnement du fonds spécial, le consensus sur le cadre institutionnel et opérationnel, notamment les dispositions prises en vue de la transformation de l'AMAO en Institut Monétaire de la CEDEAO (IMC) sont de nature à accélérer la mise en œuvre des activités de la Feuille de route.

LE PARTENARIAT PUBLIC - PRIVE

Repères philosophiques et mode opératoire d'exécution du service public



Abdou SEYE
Inspecteur Principal du Trésor,

Conseiller technique du Directeur général de la Comptabilité publique et du Trésor
MBA, ESG – UQAM
DESS en politique économique et analyse économique de projets (UCAD)
Doctorant en sciences de la gestion

Le concept de partenariat public-privé découle du postulat suivant lequel la prise en charge de la demande sociale d'une façon globale, par les budgets nationaux, peut s'avérer difficile.

Les investissements nécessaires à la compétitivité des produits sur les marchés internationaux sont hors de portée de ces budgets. Et cette quête de compétitivité passe par le financement de la recherche pour la réduction des coûts de productivité internes et externes, la construction d'infrastructures de base, de routes, d'aéroports modernes, de réseaux de télécommunication fiables, de technologies nouvelles etc... permettant de procurer aux entreprises de meilleures conditions d'expansion et de rentabilité et par induction aux Etats, de disposer des ressources financières et budgétaires nécessaires au développement économique et social.

Plusieurs domaines sont de plus en plus intéressés. Nous citerons par exemple celui de la gestion des déchets solides en milieu urbain pour lequel le diagnostic de l'atelier de SAVANA a révélé que les pays les moins avancés sont confrontés à des contraintes réelles. Leurs collectivités publiques dépensent entre 20 à 50 % de leur budget pour cette activité et seulement 40 à 70 % des déchets urbains sont enlevés et moins de 50 % de la population ont accès aux services de ramassage des ordures. Et dans ce contexte, plus de 80 % des équipements de collecte et de transport sont en panne ou en état de vétusté avancé. L'Etat, ga-

rant du cadre de vie des populations, intervient très souvent avec des ressources importantes pour assurer le ramassage, le traitement et le recyclage de ces ordures.

Mais, force est de reconnaître qu'il faut de nouvelles stratégies pour venir à bout de cette problématique qui ne peut être laissée au soin unique de l'Etat et qu'il faudra par conséquent inciter les acteurs non étatiques, notamment du secteur privé (opérateurs privés indépendants, petits entrepreneurs, charretiers etc...) à venir s'intéresser à ce secteur d'activités, en articulant l'intérêt privé et l'intérêt général.

Bien évidemment, cette articulation ne se fera pas sans heurts en raison justement de contradictions objectives liées évidemment aux intérêts apparemment divergents; une articulation que quelques repères philosophiques et le rappel du mode opératoire des Ppp, pourraient peut-être faciliter.

Son optimisation, malgré les limites et dérapages enregistrés, dépendra également d'un encadrement juridique de qualité et des outils de gestion des externalités.

I. Le partenariat public-privé, quelques repères philosophiques

Que recouvre ce concept de Partenariat public-privé?

Il s'agit d'un outil qui assure un partage équilibré des risques et profits d'un projet public, conduit entre les secteurs publics et privés, dans le respect du droit de la

concurrence et prenant en compte dans le long terme, les exigences du retour sur investissement économique, social et environnemental.

Il s'agit d'un contrat global et de longue durée transférant la maîtrise d'ouvrage sur le partenaire privé.

L'origine de cet outil de management est pourtant connue.

Il a comme fondement l'idéologie de la responsabilité sociale, qui propose, dans ses formulations les plus avancées une révision paradigmatique fondamentale de l'entreprise privée, en affirmant qu'elle n'a plus seulement pour fonction de générer des profits pour le bien de ses actionnaires mais qu'elle doit désormais s'inscrire dans le cadre de l'intérêt général. En effet, dans un contexte où la dynamique autorégulatrice du marché n'opère plus, dynamique qui justifiait paradoxalement la poursuite d'intérêts purement privés en vue d'atteindre l'intérêt général, les tenants de la responsabilité sociale proposent ni plus ni moins de modifier le postulat fondamental de l'équation smithienne et de réviser la fonction de l'entreprise avec désormais, l'inscription du bien commun dans son agenda.

Trois grandes écoles de pensée se sont dégagées de cette idéologie: la business ethics, la business and society et la social issue management, chacune d'entre elles fondant l'idée d'une responsabilité sociale sur une argumentation différente. Mais si elles peuvent paraître contradictoires quant à leurs fondements théo-

riques, elles cohabitent admirablement et se renforcent l'une l'autre en assurant la promotion d'une seule et même idéologie: la prise en charge formelle de l'intérêt commun par l'entreprise privée. Bien qu'elles se chevauchent, ces trois écoles de pensée se révèlent complémentaires dans leur perspective et leur traitement du questionnement éthique, social et environnemental de l'entreprise.

1. La business ethics

Elle propose une approche moraliste axée sur les valeurs et les jugements normatifs. L'entreprise doit agir de manière socialement responsable et ce courant s'apparente donc davantage à une exhortation, à un appel à la bonne volonté des entreprises. Les tenants de ce courant de pensée sont entre autres Kenneth E. GOODPASTER, John B. MATHEWS, Michael HOTMAN etc...

2. La business and society

Elle considère qu'il n'existe pas de division étanche entre l'entreprise et la société et que les deux entités sont en interrelation dialectique. Selon ce courant, l'entreprise est une institution sociale créée par la société envers laquelle elle est redevable et que cette dernière est en mesure de lui retirer ses privilèges si elle se révèle inadéquate (l'idée d'un contrôle social). Cette représentation se rapproche des théories économiques plus hétérodoxes, qui avancent l'idée d'un encastrement de l'économie dans le social.

3. La social issue management

Elle tente de fournir à l'entreprise des outils de management pour améliorer sa performance, en tenant compte des revendications sociales internes des employés.

Ce courant ne remet pas en cause la finalité capitaliste de l'entreprise mais propose une nouvelle approche de son environnement, qui n'est plus seulement économique mais socio-politique. Il vient asseoir sur le plan théorique, une nouvelle dimension de la stratégie de l'entreprise: la gestion des questions sociales et politiques dans le cadre des finalités traditionnelles de l'entreprise. (Freeman E. R. 1984 strategic Mana-

gement. A. stakeholders Approach, Pitman). Ces trois courants de pensée, qui résument l'idéologie de la responsabilité sociale sont un postulat sur lequel repose la raison fondamentale d'un partenariat entre l'intérêt général représenté par l'Etat et les intérêts particuliers du secteur privé, parce qu'évoluant dans la même sphère, bénéficiant mutuellement des conditions de croissance de l'une ou l'autre mais subissant aussi inéluctablement les conséquences des crises qu'ils traversent et de façon systémique; d'où la nécessité d'un partenariat.

Mais, ce partenariat ne sera pas chose aisée compte tenu des objectifs immédiats opposés a priori, un partenariat qui devra nécessiter une régulation optimale.

A cette fin, des actions ou des engagements mutuels, tant venant de l'Etat que du secteur privé seront nécessairement à formuler.

D'abord, de la part de l'Etat et depuis 2004, beaucoup d'actions correspondant à des renoncements fiscaux sont enregistrées:

- la réforme du dispositif fiscal applicable depuis janvier 2004,
- la baisse du taux d'imposition sur les sociétés à 25% contre 33%,
- la suppression de la taxe d'égalisation,
- le rallongement de la durée du crédit d'enlèvement de 10 à 15 jours,
- la fixation du taux de l'intérêt de crédit sur obligations cautionnées à 7% au lieu de 8,75%, etc...

Et bien d'autres projets importants, d'envergure à réaliser qu'ambitionne l'Etat en partenariat avec le Secteur privé. Que ce soit le port avec Dp World et Nercotrans, l'Aibd, l'autoroute à péage et ses prolongements, tous sont ou seront réalisés sous forme de contrats de partenariat public-privé.

Le Chef de l'Etat indiquait au forum sur les PPP, après avoir proposé la construction d'hôpitaux, d'écoles, d'infrastructures hôtelières aux privés: **«Nous avons des besoins énormes en infrastructures pour soutenir nos ambitions de d'émergence. (...). Au delà des infrastructures routières, autoroutières ferroviaires (avec le train express ré-**

gional qui va relier Dakar au nouvel aéroport international), je crois qu'il y aura forcément du partenariat public-privé».

Bref, un partenariat gagnant-gagnant est attendu de ce partenariat entre l'Etat et le Secteur privé.

A son tour, le Ministre de l'Economie des Finances et du Plan, rappelait que **«l'Etat du Sénégal refuse toute baisse de la fiscalité, parce qu'il peine à avoir un contrat gagnant-gagnant avec le secteur privé en terme de création d'emploi et d'investissement.»** Et selon le Directeur national de la promotion des investissements, **«si les entreprises font des bénéfices et ne sont pas astreintes à recruter avec les marges financières qu'elles dégagent, elles vont transférer l'argent à l'étranger».**

Pour assurer un succès sans équivoque à ce partenariat PP, les entreprises privées doivent par conséquent, s'investir en contrepartie à travers des réalisations concrètes.

Elles doivent être plus productives et plus compétitives, s'investir dans la Recherche et Développement (R&D), dans l'innovation technologique, dans la formation (Universités privées d'envergure internationale etc...), correspondant à des engagements mutuels (Secteur privé-Gouvernement) confiés à la supervision et au contrôle d'un dispositif stratégique indépendant et opérationnel, destiné à l'arbitrage sur les problématiques inévitables.

Par exemple, si l'Etat baisse le taux de l'impôt sur les sociétés à hauteur de x %, qu'est-ce que le secteur privé donne en contrepartie, en terme de création d'emplois, de formation, d'investissements structurants privés, de compétitivité etc... et suivant quelles proportions ?

Car, encore faudrait-il le rappeler, la baisse de la fiscalité correspond à des renoncements de recettes budgétaires initialement destinées à la prise en charge des dépenses publiques dans la poursuite des missions régaliennes de l'Etat. C'est pourquoi, les contreparties de ces renoncements budgétaires et fiscaux doivent être quantifiées, mesurées et évaluées en référence à un cadre d'analyse qui renvoie, par exemple, au carré de

Kaldor: le recul du taux de chômage, des exportations d'un niveau concurrentiel capables d'influer positivement sur la balance commerciale, l'amélioration du taux de croissance et la maîtrise du taux d'inflation en dessous du seuil acceptable, autant de critères de performances et d'évaluation du partenariat, parmi tant d'autres à définir.

Un dispositif de supervision et de contrôle, sorte d'observatoire national indépendant (Cellule de veille et d'éveil), organe de régulation pourrait même être mis sur pied et, pourrait être chargé d'apprécier le niveau de respect des engagements en parfaite collaboration avec la Direction de l'Appui au Secteur Privé (DASP/MEFP).

Sans jouer le rôle d'un régulateur indépendant à l'anglo-saxonne, cet observatoire pourrait également servir de dispositif d'accompagnement aux collectivités locales, afin de faire éviter à ces dernières, de fâcheuses lacunes en termes de suivi des contrats éventuels, de diffusion de l'information et bref, de bonnes pratiques, dans le cadre de l'Acte III de la décentralisation, qui vient de renforcer leur libre administration et d'ouvrir de nombreuses perspectives de contractualisation autonome avec le Secteur privé national et international, sous l'œil bienveillant de l'Etat.

II. Le partenariat public-privé: mode opératoire d'exécution du service public – Avantages et limites

L'histoire du droit administratif montre que depuis les années 20 en France et depuis 1974 au Sénégal, le droit administratif s'étend de plus en plus dans le champ du droit privé pour reconnaître aux personnes morales de droit privé la compétence de gérer un véritable service public (Arrêt Conseil d'Etat n°60 GAJA - caisse primaire aide et protection; Arrêt Boughen Conseil d'Etat n°64 du 02/04/1943). La synthèse des enseignements de ces différents arrêts démontre qu'une personne morale de droit privé, peut gérer un service public et prendre des décisions administratives relevant du contrôle du juge administratif. On se rappelle qu'en France au début du 17ème, existaient déjà deux

importants contrats créés dans les domaines du pavage des rues de Paris et de l'enlèvement des ordures ménagères (baux de Claude Voisin en 1604 et de Le Duchat en 1607).

Dans les pays anglo-saxon les Next-Steps assurent de manière efficace le service public dans certains secteurs d'activités dans lesquelles l'Etat reconnaît sa lourdeur et son incapacité à exécuter ses missions régaliennes. Ce qui peut expliquer l'importance et la pertinence du concept de PPP.

Techniquement, le mode opératoire du partenariat public-privé consiste en un montage juridico-financier à travers différentes formes de coopération entre acteurs privés et publics pouvant être classées en trois grandes catégories au moins:

- les formes institutionnelles, par associations d'actionnaires publics et privés au capital d'une même société. On se rappelle des sociétés d'économie mixtes consacrées par la loi Sénégalaise n °77-89 du 10 août 1977 relative aux établissements publics, aux sociétés nationales, aux sociétés d'économie mixte et aux personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la personne publique (JO du 12 septembre 1977 p. 1177);
- les formes participatives, qui peuvent se traduire par l'apport de capitaux publics à des activités économiques privées sous forme de subventions (activités sociales ou culturelles par exemple) ou de co-investissements (capital-risque ou actions de renouvellement urbain etc...);
- les formes contractuelles qui peuvent se traduire soit par la vente d'actifs par la collectivité publique (externalisation du patrimoine immobilier de l'Etat, privatisation d'entreprises publiques etc...), soit l'achat par la puissance publique de travaux, fournitures ou services délivrés par le secteur privé. Ce dernier aspect peut prendre la forme de:
 - i. marchés publics;
 - ii. délégations de services publics

(comprenant ou non la réalisation de travaux) aux risques et périls du co-contractant (cas de la location-gérance par exemple d'une entreprise publique à un opérateur privé; on peut citer le cas de la NSTS qui avait conclu avec l'Etat, une convention de location-gérance avec la Société Textile de Kaolack (SOTEXKA) portant sur son fonds d'industrie constitué des établissements industriels sis à Kaône et Louga. Il y a bien sûr les contrats de concession, d'affermage etc...)

Dans tous les cas de figure, les différents types de contrats PPP encore appelés contrats de partenariat, répondent à la même logique économique qui est celle du financement de projets appliqué à un ouvrage public. Mais l'absence d'un régime juridique propre aux PPP constituait au Sénégal, une difficulté majeure dans la mise en cohérence des différents contrats conclus dans ce domaine.

C'est ce qui explique, l'adoption en 2004, de la loi 2004-13 du 1er mars 2004 relative aux contrats de construction-exploitation-transfert d'infrastructures, une loi adoptée avec des insuffisances, circonscrivant son champ d'application aux seuls contrats de construction-exploitation-transfert d'infrastructures (CET) et manquant de précision sur bien des aspects, portant notamment sur la durée des contrats et leur mode de rémunération:

- les contrats de gestion des déchets solides, par exemple, à cause de leur durée très courte (en général 6 mois renouvelables parfois), présentent des difficultés dans l'obtention des crédits bancaires. Et il n'est pas tout à fait superflu de préciser que les contrats de partenariat sont nécessairement de longue durée et comportent des modalités de rémunération originales;
- Au plan économique et financier le recours à un contrat de partenariat ne peut se justifier que sur la durée et par la baisse escomptée des coûts, par une meilleure qualité du service offert ainsi que la latitude laissée aux cocontractants de choisir une durée de contrat prenant effectivement en

compte les caractéristiques du financement par le crédit. Trois propriétés le caractérisent :

- sa rémunération est le fait de la personne publique pendant toute la durée du contrat,
- elle est liée à des objectifs de performance assignée au cocontractant,
- elle intègre des recettes annexes.

Ainsi, contrairement aux marchés publics régis par le Code des marchés, le contrat de partenariat permet à la personne publique de rémunérer la prestation globale par l'intermédiaire de redevances périodiques, ce qui d'ailleurs a été précisé dans la loi de 2004 sur les CET.

En revanche, ce qui n'a pas été pris en compte, c'est qu'en particulier, les investissements initiaux ne sont pas obligatoirement payés à leur réception, mais peuvent donner lieu à des règlements tout au long de leur exploitation.

En France, cette modalité de rémunération relève d'une obligation légale. Elle fait partie des douze (12) mentions minimales que tout contrat de partenariat doit contenir aux termes de l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat. Cette clause relative à la rémunération de l'opérateur est une véritable obligation de transparence dans la mesure où elle distingue les différents coûts : ceux d'investissement, de fonctionnement et de financement. Or, il a été noté, à l'Atelier de SAVANA, que les contrats entre les collectivités et les opérateurs du secteur privé dans le cadre par exemple de la gestion des déchets solides, sont de courte durée, ce qui constitue une contrainte par rapport à leur mise en œuvre. Sans doute, des adaptations seront nécessaires pour faciliter l'accès des opérateurs et autres intervenants du secteur privé à ce qu'on peut appeler aujourd'hui, «le marché des déchets solides». Le contrat de partenariat se rapporte à un cadre juridique déterminé avec différents textes d'application. On peut citer notamment l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat qui consacre le Partenariat Public-Privé de droit com-

mun et dont les dispositions ont en effet vocation à s'appliquer dans tous les domaines. La légalité de cette ordonnance, a été confirmée par une décision du Conseil d'Etat (CE, 29 octobre 2004, M SUEUR et autres req. 269814) puis ratifiée par une loi que le Conseil Constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution par décision n°2004-506 DC du 2 décembre 2004. Cette ordonnance a permis au Gouvernement français, de modifier le régime juridique des contrats existants et de créer de nouveaux contrats dans le domaine de la commande publique afin d'assurer le développement des PPP.

D'autres études en complément, à caractère juridique et fiscal toutes aussi importantes sont également à mener pour enrichir les dispositions en vigueur et pour répondre ainsi à des questions ayant trait :

- à la relation entre maître d'œuvre, maître d'ouvrage et contractant public dans un contrat de partenariat;
- à l'évolutivité du groupement candidat ou consortium pendant la phase d'attribution;
- au champ d'attribution des critères d'urgence et de complexité, avec application à quelques exemples-types;
- à l'application au cas de contrats de partenariat des dispositifs de défiscalisation et du régime de TVA;
- aux relations entre la domanialité publique et le contrat de partenariat; etc....

Donc, compte tenu de toutes ces problématiques, un cadre juridique conceptuel général plus évolué, qui définit les relations entre une personne publique et une personne privée pour la réalisation de prestations techniques accompagnées d'un investissement privé préalable, sera nécessaire. Il pourrait s'agir :

- de l'adoption d'une nouvelle loi ou la modification de la loi de 2004 sur les CET, qui prévoit ce cadre conceptuel général dans lequel il serait créé de nouvelles formes de contrats pour la conception, la réalisation, la transformation, l'exploitation et le financement d'équipements publics, ou la gestion et le

financement de services, ou une combinaison de ces différentes missions;

- de déterminer les règles de publicité d'une façon plus claire qu'elles ne le sont dans ladite loi, de mise en concurrence, de transparence et de contrôle quant aux modes de rémunération, à la qualité des prestations et au respect des exigences de services publics;
- d'étendre et d'adapter les dispositions du Code des domaines de l'Etat, du Code des collectivités locales et du Code des marchés publics;
- de prévoir les conditions d'un accès équitable des architectes, des concepteurs, des petites et moyennes entreprises et des artisans aux contrats en cause.

Fournir un cadre adapté pour permettre au donneur d'ordre public, garant du service public et de son coût pour les finances publiques, de profiter des solutions techniques et financières innovantes qui sont aujourd'hui à la disposition des donneurs d'ordre privés, dans une grande variété de situations, voilà tout l'enjeu de la notion de partenariat public privé. C'est dire tout le bénéfice que nos économies, les usagers, les clients et les contribuables pourraient tirer d'une optimisation de la conception et du fonctionnement de ce mécanisme d'alliance :

- en permettant aux collectivités de se concentrer sur la définition des besoins à satisfaire et d'avoir dès la conception du projet à réaliser, la possibilité de retenir la meilleure solution imaginée par les maîtres d'œuvre professionnels;
- en inscrivant dans la durée les relations de partenariat entre les donneurs d'ordre publics et les exploitants des équipements de manière à prévoir l'adaptation continue du service rendu à l'expression ou à l'évolution des besoins des usagers et des clients ;
- en cherchant la solution financière supportable pour des finances publiques qui doivent être utilisées avec autant d'efficacité que les ressources

des grands organismes ou entreprises privées;

- en offrant un large choix dans le partage du coût in fine entre le contribuable et l'utilisateur.

Mais il est évident que l'encadrement de ce partenariat par un régime juridique spécifique déterminant ses différentes variantes, va s'avérer nécessaire pour une meilleure sécurisation des parties. Les BOT (Build Operate Transfer), les Design and Build (DB), les Private Finance Initiative (PFI) etc..., sont en effet, des formes nombreuses et adaptées aux différents cas couvrant tout le spectre allant de la propriété / gestion / management 100 % public, à la propriété 100 % privée.

Ces préoccupations majeures viennent d'être prises en compte à travers l'adoption d'une nouvelle loi 10 février 2014 relative aux contrats de partenariat.

La principale limite demeure cependant, que tous ces textes ont été, pour beaucoup, conçus dans une logique principalement juridique et non dans une optique de performance de la gestion publique. Ils laissent en outre dans l'ombre, des points importants, sur lesquels le gestionnaire doit se reporter à des jurisprudences souvent complexes et parfois anciennes et mal adaptées aux circonstances actuelles, par exemple pour discerner celles des activités qui peuvent être déléguées et celles qui ne peuvent pas l'être.

A ces limites à caractère juridique, viendront s'ajouter les nombreux dérapages relevés dans l'exécution de certains contrats PPP par le Dr Aliou SAWARE, spécialiste en PPP, que je me permets de paraphraser:

- «le Sénat français avait alerté, dans un document intitulé «les contrats de partenariat: des bombes à retardement?», le 16 juillet 2014, pour signaler que le contrat de partenariat est «un outil à haut risque pour la puissance publique. Il présente plusieurs effets néfastes, notamment pour les générations futures. Sur le plan financier, le contrat de partenariat est une bombe à retardement

budgétaire souvent ignorée par des arbitrages de court terme.»:

- la construction en France, du Centre hospitalier sud-francilien, reste un des symboles de l'échec des Ppp. Sa construction et son exploitation devant coûter 780 milliards de Cfa au contribuable français; et 11 mois après sa «livraison», le «méga hôpital», où des milliers de malfaçons ont été dénombrées, n'est pas conforme aux normes;
- le projet Ecotaxe où l'Etat français, qui a décidé d'abandonner le projet, est condamné à payer plus de 545 milliards de Cfa (839 millions d'euros) à Ecomouv, soit, plus du 1/4 des ressources de notre pays;
- Au Québec, le vérificateur général avait décelé, au terme d'une enquête, que l'ex-Pdg de Snc-Lavalin Pierre Duhaime et le président de sa division construction Riadh Ben Aïssa ont versé 22,5 millions de dollars en pots-de-vin à deux hauts responsables du Centre universitaire de santé McGill (Cusm), afin de rafler le contrat de 1,34 milliard dollars pour la construction en Ppp du nouvel hôpital universitaire anglophone. Un scandale de corruption au cours duquel, avait déclaré avec humour l'ex-ministre des Finances Monique Jérôme-Forget: «Des Ppp, on n'en fera plus au Québec»;
- le Ministère des transports du Québec, qui a signé un contrat avec un privé pour la construction de haltes routières, a vu l'entreprise le poursuivre en Justice et lui réclamer plus de 25 milliards de Cfa quand ledit ministère a refusé de lui payer ses bonus de performance;
- en grande Bretagne, 10 à 15 % des investissements publics britanniques étaient réalisés en PFI (private finance initiative). Mais, une étude du National Audit Office a montré que les conséquences d'un tel mode de gestion, ne sont finalement pas positives d'un point de vue financier pour le contribuable ou l'utilisateur. De plus, le premier secteur bénéficiant du Pfi, les hôpitaux ont désormais

de lourdes charges de remboursement, les taux d'intérêt d'emprunt sont supérieurs aux taux qu'aurait pu obtenir l'État s'il avait choisi l'emprunt : les Ppp ont été freinés, réexaminés et réformés par le gouvernement Cameron;

- le Fmi a longtemps attiré l'attention, dans un document réalisé par Maximilien Queyranne intitulé «gestion des risques budgétaires liés aux Ppp», sur l'impact des contrats Ppp sur les finances publiques. «Les Ppp peuvent présenter des risques budgétaires importants: dépenses hors budget qui échappent désormais aux contrôles, dette hors bilan et création de passifs éventuels et futurs. Les Ppp réduisent la flexibilité budgétaire à long terme et peuvent menacer la viabilité macroéconomique»;
- des risques de blanchiment: le Directeur des Financements et des Partenariats Public-Privé de la DASP/MEFP, qui préconise de «réfléchir déjà aux moyens de défense, aux moyens de contrôle de l'origine des financements. Nous en interne, nous avons des moyens assez rudimentaires il faut l'avouer. Il n'y a pas encore dans la sous-région, des instruments de vérification des sources de financement. Nous avons des moyens, quand même qui nous permettent de nous assurer que nos partenaires avec lesquels nous sommes en relation nous présentent des financements licites, qui n'ont rien à voir avec ces activités délicieuses».

L'on devrait, peut-être engager une réflexion sur de nouvelles perspectives de partenariat, à l'instar du PFI2, une option du gouvernement Cameron en Grande Bretagne.

Et en même temps, continuer à sécuriser les processus de contractualisation et de suivi, le Sénégal n'ayant pas les moyens des réparations financières souvent demandées dans les procès intentés devant les tribunaux par ses co-contractants.

