



Organisation pour l'Harmonisation en Afrique
du Droit des Affaires (O.H.A.D.A.)

Ecole Régionale Supérieure de la Magistrature
(E.R.SU.MA.)



**FORMATION DES MAGISTRATS DES JURIDICTIONS FINANCIERES
NATIONALES ET REGIONNALES DE L'ESPACE OHADA**

Thème : *Le contrôle administratif et juridictionnel des finances publiques*

du 26 au 30 octobre 2009

PROGRAMME

PROGRAMME

Lundi 26 octobre 2009

- **08h30-09h30** : Cérémonie d'ouverture
Présentation des Experts, des participants et
du programme pédagogique
- **09h30-10h00** : **COCKTAIL D'OUVERTURE**
- **10h00-12h00** : **Théorie générale du contrôle**
- **12h00-12h30** : **PAUSE CAFE**
- **12h30-15h00** : **Présentation générale du contrôle administratif**
- **15h00-15h30** : **DEBATS**
- **15h30-16h30** : **DEJEUNER**

Mardi 27 octobre 2009

- **8h30h-11h00 : Le contrôle administratif interne : Le contrôleur financier et les comptables publics**
(Remise du rapport des travaux de la première journée au DES)

- **11h00-11h30 : PAUSE-CAFÉ**

- 11h30 - 12h : Adoption du rapport de la première journée**

- **12h00-15h00 : Le contrôle administratif interne (suite)**

- **15h00-15h30 : DEBATS**

- **15h30-16h30 : DEJEUNER**

Mercredi 28 octobre 2009

- **08h30-11h00 : Le contrôle juridictionnel : généralités et contrôle de la Cour des comptes**
(Remise du rapport des travaux de la deuxième journée au DES)

- **11h00-11h30 : PAUSE-CAFÉ**

11h30 - 12h : Adoption du rapport de la deuxième journée

- **12h30-15h00 : Le contrôle juridictionnel (suite)**

- **15h00-15h30 : DEBATS**

- **15h30-16h30 : DEJEUNER**

Jeudi 29 octobre 2009

- **08h30-11h00 : Le contrôle des autres juridictions**
(Remise du rapport des travaux de la troisième journée au DES)

- **11h00-11h30 : PAUSE-CAFE**

- **11h30 - 12h : Adoption du rapport de la troisième journée**

- **12h00-15h30 : Travaux en ateliers**

- **15h30-16h30 : DEJEUNER**

Vendredi 30 octobre 2009

- **08h30-10h30 : Travaux en ateliers**

- **10h30-11h00 : Adoption du rapport de la 4^e journée
Lecture du projet du rapport général**

- **11h00-11h30 : PAUSE CAFE**

- **11h30-14h30 : Correction des cas pratiques en séance plénière**

- **14h30-15h00 : Adoption du Rapport Général des Travaux**

- **15h00-15h45 : Cérémonie de clôture**

- **15h45-16h45 : Déjeuner**



Organisation pour l'Harmonisation en Afrique
du Droit des Affaires (O.H.A.D.A.)

Ecole Régionale Supérieure de la Magistrature
(E.R.SU.MA.)



**FORMATION DES MAGISTRATS DES JURIDICTIONS FINANCIERES
NATIONALES ET REGIONNALES DE L'ESPACE OHADA**

Thème : *Le contrôle administratif et juridictionnel des finances publiques*

du 26 au 30 octobre 2009

LE CONTROLE JURIDICTIONNEL DES FINANCES PUBLIQUES

Par :

M. DIOUKHANE Abdourahmane,

**Commissaire du droit près la Cour des comptes,
Maître de Conférences à la Faculté
des Sciences Juridiques et Politiques
de l'Université Cheick Anta Diop de Dakar,**

ERSUMA. 02 B.P 353 Porto-Novo République du Bénin Tél. : (229) 20 24 58 04

Fax. : (229) 20.24-82.82 E-mail : eersuma@yahoo.fr Site Web : <http://www.ersuma.bj.refer.org>

**CONTROLE JURIDICTIONNEL
DES FINANCES PUBLIQUES**

PLAN I

PREMIERE PARTIE : Le contrôle des comptes des comptables publics

CHAPITRE I : Le contrôle des comptes des comptables patents

SECTION I : Les contrôles pouvant déboucher sur la RPP

SECTION II. La procédure de mise en jeu de la RPP

CHAPITRE II : Le contrôle des comptes des comptables de fait

SECTION I : La notion de gestion de fait

SECTION II : La procédure de la gestion de fait

SECTION III : L'apurement du compte de la gestion de fait

DEUXIEME PARTIE : Le contrôle de la gestion des ordonnateurs

PLAN II

PREMIERE PARTIE : Le contrôle des comptes des comptables publics

CHAPITRE I : Le contrôle des comptes des comptables patents

SECTION I : Les contrôles pouvant déboucher sur la RPP

¶1. Les contrôles auxquels les comptables publics sont tenus

A. En matière de dépenses

B. En matière de recettes

¶2. Les cas d'ouverture de la RPP

A. Les cas objectifs :

B. Un cas subjectif : la faute du comptable

SECTION II. La procédure de mise en jeu de la RPP

¶1^{er}. Les caractères de la procédure

A. Une procédure contradictoire

B. Une contradiction écrite :

¶2. Les étapes de la procédure

A. Les étapes préalables à la décision

B. la décision

CHAPITRE II : Le contrôle des comptes des comptables de fait

SECTION I : La notion de gestion de fait

¶1. Les conditions d'établissements de la gestion de fait

A. Des opérations destinées à être effectuées par un comptable public :

B. L'absence d'habilitation légale

¶2. Le périmètre de la gestion de fait

A. Quant aux personnes

B. Quant au montant et la durée

SECTION II : La procédure de la gestion de fait

¶1^{er}. L'ouverture de l'instance

A. Par réquisitoire du ministère public

B. Par saisine d'office de la juridiction

¶2. La déclaration provisoire de la gestion de fait

¶3. La déclaration définitive de la gestion de fait

A. Les effets

B. L'amende pour gestion de fait

SECTION III : L'apurement du compte de la gestion de fait

¶1^{er}. La production du compte

A. Présentation du compte en la forme

B. Présentation du compte en la teneur

¶2. La fixation de la ligne de compte

A. Les opérations à retenir

B. La fixation du solde

¶3. La fin de la procédure

¶4. Les voies de recours

CONTROLE JURIDICTIONNEL DES FINANCES PUBLIQUES

INTRODUCTION

- Contrôle administratif au sens de contrôle interne à l'Administration
- Contrôle juridictionnel : contrôle exercé par une juridiction
- Plusieurs juridictions interviennent en matière financière
 - *Des juridictions occasionnelles :
 - Le CE à l'occasion du contrôle exercé sur la juridiction financière, par la voie de la cassation → la juridiction des comptes = juridiction administrative
 - Le Conseil constitutionnel à l'occasion du contrôle de la constitutionnalité des LF
 - *Une juridiction spécialisée
- Organisation de la juridiction financière :
 - *Un juge unique : compétent pour connaître de l'ensemble du contentieux financier c'est-à-dire relatif à la phase adtrive et phase comptable de l'exécution du budget
ex : Cour des comptes du Sénégal, du Burkina, etc.
 - *Un juge éclaté : ex : France
 - Cour des comptes : compte de l'Etat et des EP nationaux dotés de CP
 - CRC et CTC : comptes des collectivités territoriales
 - CDBF : contrôle de la phase additive (sanction des fautes de gestion)
- Contenu du contrôle juridictionnel
 - *Directive LF (article69) :
 - Jugement des comptes des comptables publics
 - Contrôle de la gestion (contrôle administratif)
 - Sanction des fautes de gestion
 - Contrôle de l'exécution des LF
- Pour la présente présentation :
Limiter le contrôle juridictionnel aux contrôles dont les procédures débouchent sur une décision revêtue de l'autorité de la chose jugée →
 - contrôle des comptes des comptables publics
 - contrôle de la gestion des ordonnateurs et de la phase administrative de l'exécution de la loi des finances, de façon générale

NB : Ce dernier aspect ne sera pas développé pour des contraintes de temps, chacun des aspects de contrôle peuvent, à lui seul, faire l'objet d'une session de formation.

PREMIERE PARTIE : Le contrôle des comptes des comptables publics

-2 catégories d'opérations financières exécutées par les CP

***Opérations budgétaires**

- Retracées dans le budget à travers 3 comptes (BG, BA et CST)
- Exécutées selon une procédure faisant intervenir plusieurs acteurs :
 - les administrateurs des crédits : font des propositions d'engagement (système UEMOA, avec exception Mali)
 - les ordonnateurs : ont la décision en matière financière
 - les comptables : exécutent les opérations

***Opérations de trésorerie**

- Opérations hors budget (retracées dans des comptes de trésorerie), soumises à des règles spécifiques (exple : les emprunts à court terme)
- Exécutées sous la seule responsabilité du Trésor (pas d'émission de titre)

-Toutes peuvent engager la responsabilité du CP

-De même, toute personne qui s'immisce dans l'exécution de ces opérations peut être appelée à compter devant le juge des comptes

CHAPITRE I : Le contrôle des comptes des comptables patents

SECTION I : Les contrôles pouvant déboucher sur la RPP

¶1. Les contrôles auxquels les comptables sont tenus (art.14 Dir. 06/97)

A. En matière de dépenses

- Transmission ordre de payer par l'ordonnateur
- Vérification préalable par le CP que les opérations effectuées par l'ordonnateur sont régulières (rôle de payeur) avant d'«ouvrir» sa caisse (rôle de payeur)

« Les comptables ne sauraient, sans manquer gravement à leurs obligations, présumer de la seule émission d'un mandat de paiement, la régularité de la dépense »

(C. Comptes, arrêt du 20 septembre 1973, Cazenave et Mazerolle)

1. Le contrôle du comptable payeur

a. Les éléments certains

a1. La qualité de l'ordonnateur ou de son délégué

- Contrôle de la qualité des signatures des mandats.
- Possibilité pour l'ordonnateur de déléguer
- Refus de payer si, par exemple :
 - *la délégation est absente
 - *elle porte sur une matière qui ne peut être déléguée
 - *le délégataire n'exerce pas personnellement la compétence déléguée (ex. pièce signée par le 1^{er} adjoint alors que le conseil municipal avait fait délégation au maire)

a2. L'exacte imputation de la dépense

- Vérifier que l'objet et la nature de la dépense sont conformes à l'intitulé de la ligne budgétaire
- Contrôle limité à l'imputation au niveau du chapitre budgétaire car c'est l'unité de spécialisation des crédits
(C. comptes, 7 octobre 1993, Ancien trésorier municipal de Marseille).

a3. La disponibilité des crédits

- L'autorisation budgétaire en dépense est assorti d'un plafond, sauf pour les dépenses couvertes par des crédits évaluatifs.
- La disponibilité des crédits s'apprécie au niveau du chapitre
- Avant de payer, le CP doit vérifier que sur le chapitre qui supporte la dépense, il ya des crédits suffisants → l'ouverture de crédits doit intervenir préalablement à la dépense et non à titre de régularisation
- Quand le dépassement concerne des dépenses d'ordre, la responsabilité du comptable ne sera pas engagée car ce sont des dépenses qui ne donnent pas lieu à décaissement. Autrement dit, il n'y aurait pas de dépenses qui auraient été « irrégulièrement » payées
(C. comptes, arrêt du 25 octobre 2001, Maison des enfants de Meaux).

a4. La validité de la créance :

Comporte :

- La justification du service fait
 - *le CP ne contrôle pas la réalité du service fait
 - *il s'assure seulement que l'ordonnateur l'a certifié
- L'exactitude des calculs de liquidation
 - *Objet de la liquidation : vérifier la réalité de la dette et arrêter le montant
 - *Pas de vérification de la régularité juridique de l'opération
 - *On vérifie seulement son exactitude matérielle :
 - Si la date est correcte
 - Si l'addition ou la multiplication sont correctes, etc.
- L'intervention préalable des contrôles, autorisations, visas, avis, etc :
 - *Vérifier que le visa du CF est bien opposé sur l'ordonnance ou le mandat de paiement
 - *Vérifier que la décision qui fonde la dépense a été transmise au contrôle de légalité, comme pour les actes à caractère financier des CL, etc.
- La production des justifications :
 - *L'inscription d'une dépense au budget d'une collectivité publique ne vaut pas dispense de produire la pièce justificative. (C. comptes, 3^e ch., arrêt du 4 décembre 2000, Institut de France)
 - *La pièce justificative est la pièce qui, selon les nomenclatures établies par le ministre chargé des finances, doit être fournie pour les dépenses d'une catégorie déterminée.
 - *Quand les énonciations d'une pièce justificative paraissent insuffisantes ou imprécises, le CP doit suspendre le paiement et demander à l'ordonnateur la production d'un CA pour les compléter
 - *Cas des dépenses payées avant ordonnancement :
 - *Gain de temps avec suppression de l'intervention préalable de l'ordonnateur
 - *Mais le CP doit produire les justifications censées exister au moment du paiement

b. Les éléments hypothétiques

b1. La sincérité de la dépense

- Rappel du principe :
 - *pas de contrôle de la réalité du service fait
 - *mais seulement de sa certification par l'ordonnateur
 - Raison = les ordonnateurs sont responsables des certifications qu'ils délivrent
 - *c'était la solution au 19^e siècle
- Dés 1907 (arrêt Nicolle), le CE met en jeu la responsabilité du CP qui a

payé sur pièce fausse alors même que la fausseté a été établie après le paiement.

-Solution actuelle :

*Refus de payer s'il possède la preuve que la certification est inexacte

*ex : Chambre territoriale des comptes de Nouvelle Calédonie,
jugement du 3 septembre 1998, Sivu de la Côte-Ouest

« Le comptable aurait dû refuser de payer les traitements d'un maître-nageur dès lors qu'il savait, par le fait qu'il payait les factures de construction, que la piscine n'était pas encore en fonctionnement »

b2. L'utilité publique de la dépense

-Ce n'est pas l'opportunité

N.B : pour l'opportunité de la dépense, les ministres dépendent exclusivement du Parlement

-Exemple de cas dans lequel se pose la question de l'utilité (ou du caractère)

publique de la dépense : frais de transport et de séjour payés à l'épouse d'un maire

-Position de la jurisprudence :

*Il faut que l'absence d'intérêt public de la dépense soit manifeste pour que le comptable puisse refuser de payer

*Plus concrètement : l'objet de la dépense doit être manifestement étranger au chapitre d'imputation
(CE, 30 juillet 2003, Marty)

b3. La légalité de la dépense

-Le principe :

Le comptable payeur n'est pas juge de la légalité des décisions administratives fondant les mandatement

(C. comptes, 28 mai 1952, Commune de Valentigney)

-L'exception :

L'incompétence de l'auteur de l'acte

« ... s'il n'appartient pas au comptable de se prononcer sur la légalité de la décision ... il lui revenait, en revanche, sans excéder les limites de son propre contrôle, de relever que cette décision était irrégulière dans la mesure où elle était prise par une autorité incompétente »

(C ; comptes, 23 février 1999, Caisse des Ecoles de Chambois)

c. La sanction du contrôle (art. 69 al 2 et suivant)

-Ordre de paiement régulier : visa « bon à payer » apposé par le CP

-Dans le cas contraire :

*Suspension du paiement, à motiver

*Possibilité pour l'ordonnateur de le requérir de payer, à motiver aussi

*Des cas dans lesquels la réquisition de paiement ne joue pas :

•absence de justification du service fait

•indisponibilité des crédits

•caractère non libératoire du paiement

2. Le contrôle du comptable caissier

a. le contrôle du caractère libératoire de la dépense

- Paiement non libératoire si le CP paie au profit d'une personne autre que le véritable créancier ou son représentant dûment habilité
 - Ex : on paie à X alors qu'on devait à Y (erreur sur la personne)
 - Ex : paiement à une entreprise d'une facture établie au nom d'une autre société

b. L'existence d'oppositions

- C'est une procédure de recouvrement ;
- Elle est notifiée au CP par le titulaire d'une créance sur le créancier de l'organisme public :
 - Ex1 : transport (cession) de créance
 - Ex2 : saisie-arrêt

c. L'application des règles de la compensation et de la prescription (art. 53 Dir.06/97)

- Situation correspond à la compensation :
 - * L'organisme public doit à un tiers (paiement d'une fourniture par exemple)
 - * Le tiers, en même temps, lui doit (paiement d'un impôt, par exemple)
- Le CP : obligation de compenser
- Le tiers ne peut pas opposer à l'Administration la compensation
- Raison : exclusion des voies d'exécution forcée contre les personnes Publiques

B. En matière de recettes

1. Le contrôle de la mise en recouvrement des créances

- Pas de titre de recette et le CP à connaissance de l'existence d'une créance publique à mettre en recouvrement
- Obligation pour le CP d'alerter l'ordonnateur qu'il y a des recettes à mettre en recouvrement
- C'est une obligation dans la limite des éléments dont dispose le CP
 - Ex1 : non recouvrement sur des locataires de sommes résultant d'un bail : loyers, charges, TOM, etc ;
 - Ex2 : vote de nouveaux droits d'entrée au musée non appliqués à la date prévue
- La mise en recouvrement proprement dite incombe à l'ordonnateur qui doit émettre le titre sans lequel le CP ne pourrait agir.

2. Le contrôle du recouvrement

a. L'autorisation de percevoir la recette

- Supports de la recette
 - * les lois (impôts, taxes) et les règlements (rémunérations pour services rendues, taxes parafiscales, etc.)

- *les décisions de justice
- *les conventions
- Objet du contrôle : vérifie que :
 - *la perception de la recette est autorisée par l'autorité compétente et
 - *dans les formes requises
(C. comptes, 14 et 28 octobre 1971, Cazenare et Mazerolles)
- Limite du contrôle :
 - *pas de contrôle du bien-fondé d'un titre de recette régulièrement émis.

b. Le contrôle de la liquidation

- Différence avec le contrôle de la dépense :
 - Le CP n'est pas expressément responsable de l'exactitude des calculs de liquidation (art. 14.a)

c. Le contrôle des réductions et annulations de recettes

- Ce n'est pas un contrôle de fond car :
 - *il s'agit de remises gracieuses →
 - *relèvent de l'opportunité
- C'est un contrôle de forme :
 - *S'assurer que la remise n'était pas prohibée par les textes
 - *S'assurer de l'existence d'une délibération de l'instance compétente pour accorder des réductions ou annulations de recettes
 - *Du respect par l'ordonnateur des limites de l'habilitation reçue de l'instance compétente
- Objet :
 - *Corriger les erreurs d'assiette ou de liquidation
 - *Constater le caractère indû, total ou partiel, de la créance telle qu'elle est retracée dans le titre

¶2. Les cas d'ouverture de la RPP (art. 80 Dir. 05/97)

Ce peut être :

- Du fait du CP lui-même ou
- Du fait d'autrui :
 - *Subordonnés ou mandataires → responsabilité de plein droit
 - *Comptables secondaires → responsabilité dans la limite des contrôles qu'il est tenu d'exercer et de l'exacte centralisation des opérations

A. Les cas objectifs :

1. En matière de dépenses

- Responsabilité du CP engagée en cas de dépense payée irrégulièrement
- L'irrégularité s'apprécie à la date du paiement →
 - Une régularisation après le paiement n'efface pas l'irrégularité

2. En matière de recettes

a. Absence de recouvrement d'une recette ou de justification de son non-recouvrement

- Le titre de recette doit être pris en charge par le CP pour que sa responsabilité puisse être engagée
(C. comptes, arrêt du 25 mai 1993, AP de Marseille)
- Prise en charge du titre de recette →
 - *Non-recouvrement de la recette engage sa responsabilité
 - C'est une présomption de responsabilité
 - Le CP ne peut dégager sa responsabilité qu'en justifiant le non-recouvrement
 - *Procédure de justification du non-recouvrement d'une recette prise en charge
 - Présentation d'un état détaillé des RAC.
 - L'état des RAC doit être annoté des diligences effectuées pour le recouvrement
- Formes des diligences :
 - adéquates : adaptées à la nature de la créance et aux circonstances de la cause :
 - exple : ne pas faire apposition auprès des organismes débiteurs des allocations logement servis à des locataires défaillants
 - complètes : utiliser tous les moyens légaux de recouvrement
 - exple : ne pas se contenter de commandements interruptifs de prescription
 - rapides : propres à parvenir la disparition ou l'insolvabilité du redevable, la prescription de la créance
- En cas d'insuccès des diligences
 - le CP peut demander l'admission en non-valeur des créances concernées
 - effet de l'ANV :
 - Quand elle est décidée par l'ordonnateur, le CP sort de ses écritures les créances concernées
 - Mais l'ANV ne lie pas le juge des comptes

b. Le problème de la détermination du comptable chargé du recouvrement en cas de succession de comptables

- Problème du fait du jeu des réserve des comptables successifs et de la date à laquelle la créance est devenue irrécouvrable.
- Solutions successives
 - *Responsabilité solidaire du défaut de recouvrement
 - *Imputer la responsabilité à un seul comptable en examinant s'il a fait usage de sa faculté d'émettre des réserves sur la gestion de son prédécesseur
 - *Partager les responsabilités entre les comptables successifs :
 - Chacun n'est personnellement responsable que de la gestion
 - Le juge des comptes procède à une étude comparative des diligences et des effets de leurs négligences

B. Un cas subjectif : la faute du comptable

-Principe classique :

*Le juge des comptes juge les comptes

*Le ministre des finances juge les comptables

-Signification :

*Responsabilité du CP devant le juge des comptes : responsabilité objective →

*Le fait que le CP ait ou non commis une faute n'entre pas en jeu

-Par exception à ce principe : responsabilité du CP engagée si par sa faute, l'organisme public a dû indemniser une autre personne

Ex : refus d'un CP de payer un commis d'office obligeant l'administration d'acquitter cette dette (CRC Lorraine, 18 janvier 2001, Lycée Ernest-Brichet)

SECTION II. La procédure de mise en jeu de la RPP

¶1^{er}. Les caractères de la procédure

A. Une procédure contradictoire

1. La signification

-Président Odent :

« Dire de la procédure qu'elle est contradictoire signifie que des juges ne peuvent pas faire intervenir dans leurs décisions des faits, des actes ou des renseignements que les personnes directement intéressées n'auraient pas été mises à même de connaître et de discuter »

-Application dans la procédure de contrôle des comptes des CP : règle de la double décision :

*une première décision provisoire

•Si l'instruction révèle des irrégularités ou des omissions →

•Une décision provisoire lui enjoint de fournir les justifications

•La décision provisoire, notifiée au comptable, marque le début de la contradiction

2. Les problèmes posés

-Principe du contradictoire →

Tous les faits, actes ou renseignements devant intervenir dans la décision du juge doivent être connus et discutés par les parties

-Dans le cas du jugement des comptes des CP :

*L'accès aux pièces justificatives produites à l'appui du compte de gestion en jugement ne pose pas de problème de communicabilité

*La communication des réserves faites sur le compte en jugement par le prédécesseur du comptable qui a rendu le compte :

•Elles doivent être communiquées si elles constituent un élément nouveau dans la procédure

*La communication des rapports d'instruction :

Position du CE français :

Incommunicabilité car le rapport ne constitue pas une

pièce de procédure mais participe à la fonction de juger
(24 février 2003, Perrin et Deltana)

*La communication des conclusions du Parquet :

- Quand le Parquet est partie au procès : indiscutable (en matière d'amende par retard)

- Quand il est magistrat indépendant (il donne un avis)

Position du CE français

- Le Parquet financier ne défend pas les intérêts de la collectivité publique

- Dès lors, ses conclusions sont de simples avis.

B. Une contradiction écrite :

1. La signification

-A partir de l'arrêt provisoire, communication juge/comptable uniquement par écrit.

- *Impossibilité pour le CP de venir devant son juge discuter de vive voix les irrégularités qu'on lui oppose.

- *Les plaidoiries ne sont pas admises → caractère secret de la procédure

2. Les problèmes posés

-En l'état, le caractère écrit de la procédure exige que dans sa décision, le juge

- *Non seulement réponde à tous les arguments du CP

- *Mais qu'il n'introduise pas d'éléments nouveaux dans la décision définitive...

-Le fait qu'il n'y a pas le droit à audition au profit du CP avant la décision définitive, le fait que les audiences sont à huis clos, posent le problème de leur conformité avec les exigences d'un « procès équitable »

Remarque 1 :

- *Influence de la jurisprudence de la CEDH →

- *Suppression de beaucoup de règles de procédure : en France

- Participation du rapporteur au délibéré

- Incommunicabilité des rapports et des conclusions

- Huis clos

- Règle de la double décision

- Confusion des fonctions de poursuite et de jugement

Remarque 2 :

- *Transposabilité de ces évolutions dans nos pays

- *Fondement : nos constitutions consacrent la notion de « procès équitable » car leurs préambules font référence à la Déclaration universelle de 1948 qui a posé le principe du « procès équitable ».

¶2. Les étapes de la procédure

A. Les étapes préalables à la décision

1. La production du compte en état d'examen

-Qui doit produire le compte ?

*Question réglée par les réglementations nationales

*Cas du Sénégal :

- compte établi par le comptable en fonction à la clôture de l'exercice (art. 20 al 2 du décret d'application de la loi sur la CC)

- plusieurs CP se sont succédé, un compte commun est établi est rendu par celui en fonction à la clôture de l'exercice. Celui-ci peut faire des réserves sur la gestion de son prédécesseur

-Un compte en état d'examen :

- *Etabli en forme régulière

- *Et accompagné des pièces

- générales et

- justificatives, prévues par les réglementations

-Il y a un délai réglementaire pour produire le compte en état d'examen

-Le comptable rendant est passible d'amende

- *En cas de retard dans la production de compte

- *Et en cas de compte produit dans le délai mais non en état d'examen

-Pour le respect du délai de dépôt, le comptable doit envoyer à temps son compte de gestion à l'autorité chargée de la mise en état d'examen.

2. L'instruction

-Examen des comptes et des pièces qui l'accompagnent

-Instruction comporte :

- *Des échanges de correspondances avec le comptable

- *Eventuellement complétés par des vérifications et auditions sur place

-En cas d'entrave à l'instruction, possibilité de sanctionner l'auteur d'amende.

3. La Communication du dossier au ministère public

-Dossier = liasse et rapport

-Vérifier les faits = mais ce n'est pas une contre-instruction

- *On n'interroge pas le comptable

- *Il n'y a pas de déplacement

- *Vérifier seulement que les faits sont correctement posés

-Les problèmes juridiques = vérifier

- *S'ils sont bien posés

- *Et que le droit est bien appliqué

-Résultat : conclusions

- *Portée = simple avis

- *Sauf en matière d'amende : les conclusions sont des demandes sur lesquelles le juge des comptes est obligé de statuer

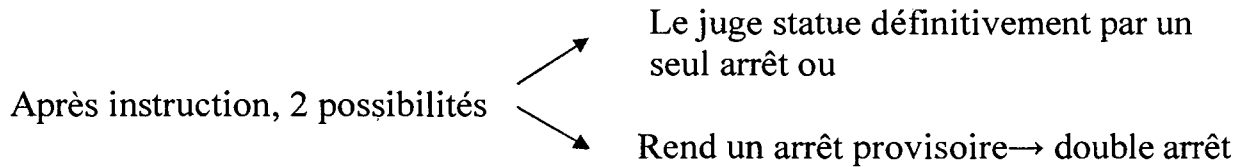
4. Le contre-rapport

-Généralement, il n'est connu du juge que sous sa forme orale

-Intérêt du CR :

- *Appartient à la formation de jugement (art.14 décret d'application)
- *Il peut provoquer exceptionnellement des mesures supplémentaires d'instruction.
- *Il élabore son CR au vu du rapport et des conclusions du Parquet et les formations de jugement sont souvent très sensibles à ses arguments

B. la décision



1. Le cas où le juge statue définitivement par un seul arrêt

- Hypothèse où l'instruction initiale n'a retenu aucune irrégularité sur le compte → « arrêt blanc » c'est-à-dire sans charges.
- Les jugements sans charges supposent, pour assurer la sécurité juridique, la mise en œuvre préalable de diligences minimales :
 - *Etat de mise en examen
 - *Examen des réserves, etc.
- Décharge du comptable si :
 - *Apurement des débits antérieurs
 - *Reprise des soldes et fixation de la ligne de compte

2. la double décision

a. La décision provisoire

- L'instruction initiale révèle des irrégularités →
- Des charges sont élevées contre le comptable :
 - *des injonctions : on somme le comptable de produire des justifications, complémentaires ou marquantes
NB : Quand l'irrégularité est mineure → injonction pour l'avenir sorte d'avertissement
 - *des réserves : le juge suspend sa décision jusqu'à l'accomplissement d'une formalité
- Possibilité de plusieurs arrêts provisoires
 - *Hypothèse : les réponses du comptable amènent le juge à changer de motifs et à formuler une autre injonction
 - *Justification : exigence respect du contradictoire à défaut, censure éventuelle du juge de cassation

b. La décision définitive

- Décharge : conditions
 - *Le CP a satisfait à toutes les charges retenues contre lui
 - *Le juge a constaté l'exacte reprise des soldes en balance d'entrée du compte de l'exercice suivant
 - NB : Décharge + quitus si, entre temps, le comptable est sorti de Fonctions

- Le juge peut déclarer le comptable «en avance »
 - *Hypothèse : le CP s'est reconnu à tort débiteur envers le Trésor
 - *Hypothèse très rare
- Débet :
 - *Hypothèses :
 - Le CP ne répond pas aux injonctions
 - Il y répond mais hors délai
 - Il y répond dans le délai mais ses arguments ne convainquent pas le juge
 - *Conséquence : mais en débet du comptable
 - *Il est constitué débiteur vis-à-vis de la collectivité de la somme égale au manquant en caisse (montant de la dépense irrégulièrement payée, de la recette non recouvrée, etc.)
 - *La décision est revêtue de la formule exécutoire → En l'absence de reversement spontané le débet peut être recouvré par toutes les voies de droit.
 - *Le CP peut obtenir du ministre chargé des finances
 - Soit décharge de responsabilité, en cas de force majeure (exples = incendie, vol à main armée, guerre)
 - Soit remise gracieuse du débet, totale ou partielle (en tenant compte de la situation patrimoniale ou d'autres faits, comme la maladie)
- Problème du délai entre la décision provisoire et la décision définitive
 - *Etat actuel du droit :
 - Il y a un délai imposé au comptable pour le dépôt de son compte de gestion
 - Mais aucun délai n'est imparti au juge des comptes pour le juger
 - *Nouvelle Directive relative aux lois de finances

Les comptes déposés en état d'examen doivent être jugés dans un délai de 5 ans

NB : France :

 - Il est arrivé que 10 ans se soient écoulés entre l'arrêt provisoire et l'arrêt définitif→ préjudice pour le CP
 - Solution :
Le CP est automatiquement déchargé de sa gestion si aucune charge n'est élevée contre lui 5 ans après le dépôt de son compte.

C. Les voies de recours :

Exemple du droit sénégalais = 2 cas

1. La révision

a. La révision à la demande du comptable

-Il doit s'agir d'un arrêt définitif sur les comptes→ irrecevabilité des demandes en révision portant sur

- des arrêts définitifs condamnant le CP à l'amende
 - des déclarations définitives de GF
- L'erreur doit être simplement matérielle :
- erreur de fait ou
 - erreur de calcul
- Les pièces justificatives recouvrées et produites par le comptable au soutien de sa demande en révision
- doivent être antérieures à l'arrêt contesté
 - et n'avaient pas été produites lors de la première instance qu'à cause de circonstances de force majeure (sinon caractère précaire des décisions du juge)

b. La révision hors la demande du comptable

-Pour cause

- *D'erreur
- *Omission
- *Faux
- *Double emploi

-D'office par le juge des comptes à l'occasion de la vérification des comptes suivants ou de celle des comptes d'un autre organisme public.

NB : Le juge des comptes peut aussi, en dehors de la procédure de révision d'office de ses arrêts, procéder d'office à la rectification d'erreurs purement matérielles sans référence aux dispositions régissant la révision. C'est une procédure qui existe sans texte et n'est soumise à aucun formalisme (cf C.comptes, 17 février 1999, Receveurs des impôts du Var)

-A la demande du ministre chargé des finances ou de représentants d'organismes publics.

NB : C'est la formation délibérément qui a rendu le 1^{er} jugement qui doit procéder à sa rectification (Chambre, section de chambre, etc.)

2. La cassation

-Devant le CE → la juridiction des comptes = juridiction administrative spécialisée

-Cassation

*Avec renvoi → l'affaire est jugée par les CR

*Sans renvoi :

- le juge de cassation évoque l'affaire
- cassation sans renvoi ni évocation : exple : affaire Labor Métal jugée par le CE

Pas de renvoi car la C. des comptes a été déclarée structurellement partielle

Pas d'évocation : les erreurs de procédures sont telles que toute la procédure est irrémédiablement viciée

CHAPITRE II : Le contrôle des comptes des comptables de fait

-Origine jurisprudentielle

*1871 : incendie des archives de la Cour des comptes française →
disparition des premiers arrêts sur la GF →

1^{er} arrêt parvenu : 23 août 1884 relatif à la ville de Roubaix

*Construction jurisprudentielle consacrée par la suite par des
dispositions législatives et réglementaires.

-But : contrepartie au fait que la Cour des comptes n'a pas juridiction sur
les ordonnateurs

→ Sanctionner par une amende l'immixtion dans les fonctions
de CP

→ «Coloration pénale » car souvent la GF : montage pour
des détournements.

SECTION I : La notion de gestion de fait

¶1. Les conditions d'établissements de la gestion de fait

A. Des opérations destinées à être effectuées par un comptable public :

-Les textes ne font plus référence à la notion de « deniers publics ». C'est
l'exercice des fonctions de CP qui fonde la compétence du juge (art. 88
Dir. 05/97)

-Une GF ne peut porter que sur des deniers c'est-à-dire des fonds ou
valeurs de portefeuille (ex : titre de créance)

-Exclusion de la procédure les concours non financiers : exple : mise à
disposition de locaux ou de personnels →

-2 faits générateurs d'une gestion de fait

1. L'ingérence dans l'encaissement de recettes publiques

-Fonds encaissés : fonds destinés à la caisse d'un CP

-Problème des recettes illégalement perçues :

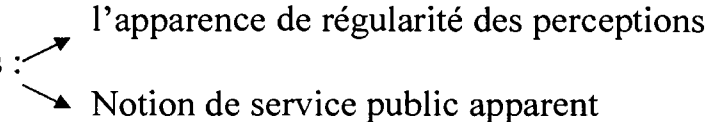
*Doctrines classiques :

•Incompétence du juge des comptes

•Fondement : un recouvrement dépourvu de base légale ne
peut revêtir le caractère de deniers publics

*La solution jurisprudence dominante

•Position contraire

•Fondements : 
l'apparence de régularité des perceptions

Notion de service public apparent

Application :

-d'abord aux perceptions illégales effectuées par les CP

-extension à celles effectuées par des personnes sans
titre légal

2. L'extraction irrégulière de fonds de la caisse d'un CP

De cet aspect ont découlé 2 théories :

-Théorie du « mandat fictif » :

- *le mandat existe bel et bien
 - *la fictivité : les énonciations portées sur le mandat ou les factures ne correspondent pas à la réalité du service fait
 - le mandat ne correspond pas à la dépense
 - la dépense n'existe même pas
- Théorie des « subventions fallacieuses » :
- *l'association bénéficiaire de la subvention manque en réalité d'autonomie par rapport à la collectivité qui a accordé la subvention → association « transparente » →
 - *les fonds versés sont utilisés en réalité sur décision de la collectivité versante →il ya extraction irrégulière de fonds publics.

B.L'absence d'habilitation légale

1. L'habilitation = le titre de comptable public ou « comptable patent » (régulièrement nommé)

Cas d'un comptable dont la nomination a été annulée par le juge Administratif

*Perte rétroactive de son titre légal

*Il a été constitué CF

(Cour des comptes, 25 novembre 1999, Université française du Pacifique)

2. Les autres habilitations :

- a. les mandataires ou subordonnés agissant pour son compte et sous son contrôle**
- b. les comptables intérimaires**
- c. les régisseurs**

¶2. Le périmètre de la gestion de fait

A. Quant aux personnes

1. Le principe :

Compétence d'ordre public →

Compétent pour tous les actes de comptabilité publique, quel qu'en soit l'auteur

2. L'application du principe : sont concernés :

- a. celui qui a manié ou détenu personnellement les fonds publics**
- b. celui qui ordonné ou organisé le maniement**
- c. des tiers :**
 - ex : l'entrepreneur qui délivre de fausses factures
- d. les personnes bénéficiant d'un régime spécial de responsabilité : exemple : les ministres**

e. les personnes morales

B. Quant au montant et la durée

- Condition d'une GF= établir le maniement ou la détention de recettes publiques →
 - *Fixer la date précise à laquelle les recettes publiques sont connues avec certitude et précision → déclarer la GF à partir de cette date jusqu'à la date à laquelle les opérations irrégulières ont pris fin.
 - *Fixer également le montant de la GF
- Difficultés rencontrées par le juge, parfois :
 - *Distinguer dans la masse des recettes, les fonds à caractère public
Solution possible : rendre compte de l'ensemble des opérations (C. comptes française, 26 septembre 1996, Université Pierre et Marie Curie (Paris VI))
 - *Ancienneté des faits →
 - Impossibilité de reconstituer les opérations →
 - Solutions possibles
 - non-lieu
 - limiter la période la GF

SECTION II : La procédure de la gestion de fait

¶1^{er}. L'ouverture de l'instance

A. Par réquisitoire du ministère public

- A son initiative ou,
- Sur communication émanant de certaines autorités comme :
 - *Les ministres
 - *Les représentants légaux des organismes soumis au contrôle de la juridiction financière
 - *Les autorités de tutelle de ces organismes
- Il n'a pas un pouvoir de classement, sauf concernant les affaires dont il est saisi et qui sont manifestement étrangères au domaine de la GF (cf Note sous CE, 2 mars 1973, Massé GAFJ, p86, note1)

B. Par saisine d'office de la juridiction

- Occasion : les constatations faites lors de la vérification des comptes
- C'est une obligation pour la juridiction financière de déclarer les gestions qu'elle découvre ou qui lui sont déférées par le ministère public (cf Note sous Cour des comptes, 30 septembre 1992, Nucci)
- Mais aucune disposition législative ou réglementaire ne l'impose quand la demande de déclaration de GF émane d'un particulier (cf CE, 20 mai 1979, Guillemin Réc. C. comptes p 245)
- Découverte de faits présumés constitutifs de GF lors des vérifications =
Le rapporteur propose l'ouverture de la procédure
 - *Soit dans une observation du rapport
 - *Soit dans un rapport distinct

¶2. La déclaration provisoire de la gestion de fait

- Déclaration provisoire de la GF et injonction de production du compte de

la GF dans un délai déterminé à partir de la notification de la décision.

-Deux hypothèses :

*Production du compte sans réserve :

- Acquiescement à la qualité de CF
- Le juge statue sur le compte à titre définitif.

*Contestation de la décision provisoire :

- Respect des droits de la défense
- Examen des moyens : 2 hypothèses
 - déclaration de non-lieu à GF
 - maintien de la GF

¶3. La déclaration définitive de la gestion de fait

A. Les effets

-Cristallisation de la procédure

-Le CF est assimilé désormais à un CP

-Mêmes obligations et responsabilités

→ obligation de production d'un compte de la GF

→ Gestion de fait définitivement établie = possibilité d'une amende pour GF

B. L'amende pour gestion de fait

-Obstacles au prononcé de l'amende :

*Le comptable de fait est déjà poursuivi pour les mêmes faits au pénal (cf, article 25 LOCC du Sénégal) : que les poursuites aient ou non débouché sur une condamnation (cf Cour des comptes française, arrêt du 24 octobre 1952, M. Bazin)

*Le comptable de fait est déjà condamné par le juge de la discipline financière pour les mêmes faits (cf. C. des comptes, arrêt du 13 septembre 1991, Frogier)

-Si le prononcé de l'amende est possible :

*Le juge des comptes peut ne pas y recourir

*S'il décide d'y recourir :

- L'amende doit être d'abord fixée à titre provisoire (respect de la contradiction)
- Le montant ne peut être fixé au plus tôt qu'après fixation de la ligne de compte car il ne peut être supérieur au total des sommes indûment maniées ou détenues
- Pour motiver le montant fixé, le juge des comptes prend en compte certains éléments prévus par la loi, comme l'importance et la durée de l'opération
- Cette appréciation est insusceptible d'être discutée devant le juge de cassation (cf français, arrêt du 16 juin 1999, Trucy)

SECTION III : L'apurement du compte de la gestion de fait

-En cas de non production du compte dans le délai imparti par le juge des Comptes → amende pour retard

NB : Différente de l'amende pour immixtion dans les fonctions de CP
-Comme pour les comptables patents aussi, possibilité de nommer un commis d'office en cas d'absence de production persistante

¶1^{er}. La production du compte

Ne permet de lever l'injonction de production du compte de la GF que si le compte est correctement établi

A. Présentation du compte en la forme

-Il doit être unique

-Certifié et signé par l'intéressé

NB : *Par le représentant légal s'il s'agit d'une personne morale

*Par tous en cas de plusieurs comptables de fait, chacun s'appropriant la partie du compte qui l'intéresse

-Il doit être accompagné des pièces justificatives

B. Présentation du compte en la teneur

-Il doit faire apparaître distinctement les différents types de recettes et de dépenses

-Il doit faire apparaître le reliquat

-Il doit distinguer les gestions s'il ya plusieurs comptables de fait

¶2. La fixation de la ligne de compte

-Fixation définitive car dans la décision provisoire, elle a été fixée provisoirement

A. Les opérations à retenir

1. Les recettes

-C'est une comptabilité en encaissements et décaissements→

*Si le compte retrace des factures impayées, par exemple, le juge devra le modifier

*Supprimer les sommes représentant des biens mobiliers car le compte ne doit retracer que les opérations réalisées en numéraire

-Si les sommes ont été placées, les intérêts produits sont inclus dans les recettes.

2. Les dépenses

2 conditions pour qu'elles puissent être allouées

-La reconnaissance de l'utilité publique des dépenses par l'autorité budgétaire (Parlement en LR s'il s'agit de deniers de l'Etat et autres assemblées délibérantes)

*Le fondement : objet de la procédure de GF :

- Rétablir les formes budgétaires et comptables
- Ouvrir de façon rétroactive des crédits pour couvrir les dépenses effectuées

*La portée de l'acte reconnaissant l'utilité publique des dépenses :

- Le juge des comptes ne peut allouer que des dépenses dont l'utilité publique a été reconnue ;
- Mais l'intervention de cette reconnaissance n'a pas pour effet de le contraindre à allouer les dépenses. Il devra

vérifier, comme en matière de gestion patente, que les dépenses ont été régulièrement effectuées ainsi que la présence et la validité des justificatifs

-La production des pièces justificatives

*En cas d'absence des justificatifs, le juge peut mettre le comptable en débet

*Mais il peut, pour des considérations d'équité, supplier à l'absence de justificatifs, sauf en cas de mauvaise foi.

B. La fixation du solde

-Dans une GF, les dépenses ne peuvent être supérieures aux recettes → quand les dépenses alléguées par le comptable et acceptées par le juge au vu des justificatifs sont supérieures aux recettes, le juge considère le surplus comme incontestablement étranger à la GF (C. comptes, 7 novembre 1990, Mollard).

Toutefois, dans certains cas, il procède au « forçement de recettes » jusqu'à atteindre le montant des dépenses alléguées quand ces recettes ont été manifestement sous-évaluées (C. comptes, 27 mai 1991, Muset). Mais il ne peut accroître le niveau des dépenses si l'autorité budgétaire ne s'est pas prononcée sur l'utilité publique des dépenses supplémentaires, sauf si les dépenses sont obligatoires pour la collectivité publique

-En général il y a excédent des recettes par rapport aux dépenses

*Ce excédent constitue le débet, qui porte intérêt.

*Il doit être reversé par le CF (il doit «se vider les mains »)

¶3. La fin de la procédure

-Recouvrement de la somme constituant le montant du débet et ses intérêts dans la caisse du comptable de l'organisme concerné

-Paiement de l'amende éventuelle

*Emission d'un titre de recette

*Le CP assignataire doit faire savoir au juge des comptes que le titre de recette a été apuré dans ses écritures

-Décharge et quitus

¶4. Les voies de recours

Ce sont les mêmes que celles relatives aux jugements et arrêts rendus par les juridictions financières (révisions par la Cour elle-même, cassation)

Séminaire de formation des magistrats des cours/chambres des comptes

Le contrôle administratif et juridictionnel des finances publiques

Porto-Novo 26 – 30 octobre 2009

I – Théorie générale du contrôle

Définition et typologie des contrôles : distinction des contrôles suivant :

1° - la nature du contrôle effectué (contrôle de légalité/régularité et contrôle d'opportunité, d'une part, et contrôle a priori – contrôle a posteriori, d'autre part) ;

2° - la nature de l'organisme contrôleur (contrôle interne et contrôle externe, d'une part, et contrôle des organes administratifs, délibérants et juridictionnels, d'autre part).

II – De l'évolution des contrôles

Du contrôle traditionnel (avec ses caractéristiques) au contrôle moderne (sens de l'évolution).

III – Sur le contrôle administratif :

Evocation successive des diverses formes de contrôle administratif et problèmes posés:

1° - le modèle courant et ses caractéristiques, d'une part ;

2° - les modèles spécifiques, d'autre part.

IV – Sur le contrôle juridictionnel :

1° -Historique de l'institution juridictionnelle de contrôle financier ;

2° - Situation actuelle : physionomie générale, organisation et composition

3° - Attributions du juge financier :

Jugement des comptes des comptables publics ; jugement des comptes des ordonnateurs, répression des gestions de fait ; contrôle budgétaire et de gestion ; informateur des citoyens.

V – Etudes de cas pratiques

Techniques de l'auditeur interne

Sommaire

1 Approche globale	3
1.1. Analyse économique	3
1.1.1 Définition	3
1.1.2 Mise en œuvre	3
1.2 Volume et type de transaction	4
1.1.1 Définition	4
1.1.2 Mise en œuvre	5
1.2 Diagramme de circulation	5
1.2.1 Définition	5
1.2.2 Mise en œuvre	6
2. Approche par questions	8
2.1 Interview	8
2.1.1 Définition	8
2.1.2 Préparation de l'interview	8
2.1.3 Déroulement de l'interview	9
2.1.4 Synthèse de l'interview	10
2.1.5 Questionnaires	10
2.1.6 Le Questionnaire de Prise de Connaissance (QPC)	11
2.1.7 Les questionnaires de Volumes et de Types de Transactions	12
2.1.8 Le Questionnaire de Contrôle Interne (QCI)	12
2.1.9 Les questionnaires fermés	14
3. Approche par vérification	15
3.1.1 Observation physique	15
3.1.2 Mise en œuvre	15
4. Les procédures de contrôle analytiques	16
4.1 Définition	16
4.2 Mise en œuvre	16
5. Approche par sondage	17
5.1 Définition	17
5.2 Mise en œuvre	17
5.3 Les sondages raisonnés	18
5.4 Les sondages statistiques	18
5.5 La préparation physique des sondages	19
5.6 Le prélèvement de l'échantillon	20
5.7 Observation des faits et calculs des paramètres de l'échantillon	20
5.8 La formulation du résultat	20
6 Technique d'Audit Assisté par Ordinateur (TAAO)	22
6.1 Extraction et interrogation des fichiers informatiques	22
6.1.1 Définition	22
6.1.2 Mise en œuvre	22
6.1.3 Utilisation d'outils informatiques pour le traitement et la manipulation des données	22

Introduction

La méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne présentée ci-avant, utilise des outils et techniques qui constituent les principaux supports et dispositifs de travail des auditeurs internes.

L'utilisation de ces techniques et outils s'avère utile dans la mesure où ils permettent une meilleure orientation et organisation de l'intervention des auditeurs pour la réalisation des travaux d'audit tout au long de la mission d'audit interne.

Il est important de rappeler, par ailleurs, que ces techniques ne constituent pas des normes de travail mais plutôt des moyens et outils qui permettent à l'auditeur et l'aident à réaliser ses investigations dans les règles de l'art.

Les Techniques d'audit que nous présentons ci-après, concourent d'une manière générale et de façon très objective et efficace, au développement d'une opinion de l'auditeur pour lui permettre :

- de justifier chaque point de son rapport,
- d'apporter la preuve des faits constatés et d'en évaluer correctement les impacts sur l'activité de l'entité ou fonction auditée.

1 Approche globale

1.1. Analyse économique

1.1.1 Définition

L'analyse économique et financière est un ensemble de travaux préliminaires d'analyse sur les données chiffrées de la fonction ou de l'entité auditée qui permet de situer :

- l'entité auditée et de comprendre son évolution et son contexte,
- l'importance de la mission d'audit demandée en mesurant les enjeux pour l'entité auditée,
- les ordres de grandeur, connaître les chiffres significatifs, et déterminer les seuils de matérialité.

L'analyse économique et financière est une technique utilisée dans la phase d'étude. La mise en œuvre de cette analyse économique et financière est généralement prévue dans le plan d'approche. Cette analyse permet à l'auditeur :

- de mieux cerner le thème à auditer et de mieux le situer,
- d'avoir une vision meilleure quant à l'analyse des risques,
- de définir les seuils de matérialité, seuils au-delà desquels une analyse approfondie devra être effectuée,
- de faciliter le développement du programme de vérification (Cf. Méthodologie d'audit interne - Programme de vérification).

1.1.2 Mise en œuvre

D'une manière générale, l'analyse économique permet de :

- situer les ordres de grandeur propres à la fonction ou entité auditée,
- repérer les activités concernées,
- les classer par ordre d'importance,
- et d'en dresser l'évolution historique.

Il s'agit ensuite d'apprécier la cohérence de l'ensemble et de se faire une première opinion sur l'organisation et les modalités de fonctionnement de l'entité, fonction ou processus audité.

Les analyses économiques sont faites globalement et par activité, sur la base respectivement des données du passé et de données prévisionnelles futures pour l'élaboration des plans stratégiques.

L'auditeur se doit d'apprécier l'évolution des indicateurs qu'il aura déterminés comme pertinents et surtout il notera ceux qui paraissent en déséquilibre l'un par rapport à l'autre.

1.2 Volume et type de transaction

1.1.1 Définition

L'approche «**volume et types de transaction**» permet de situer et de définir les enjeux puis de se former une opinion sur un sujet, thème ou fonction par simple analyse d'éléments statistiques.

Parmi les éléments statistiques les plus courants, on distingue :

- les chiffres bruts (le nombre de marché, le nombre de commandes, le nombre d'ordre de recette émis, le nombre d'articles en stock, les écritures comptables, les transactions informatiques,...)
- et les ratios, (nombre de marchés gérés par personne, taille moyenne d'une commande, nombre d'ordre de recettes par conventions ...).

La prise de connaissance de la fonction ou entité auditée (collecte d'informations et de documents nécessaires à l'exécution des travaux) comporte deux types d'analyses quantitatives :

- une analyse financière et économique,
- une approche volume et types de transactions qui souvent est programmée en début de mission afin de permettre à l'auditeur de mieux connaître l'organisation en place, et d'orienter les travaux de la mission.

1.1.2 Mise en œuvre

L'auditeur peut utiliser, dans la plupart des cas, les méthodes suivantes qui ont l'avantage d'être simples et rapides :

- **Méthode des comparaisons**

Les comparaisons peuvent être :

- soit chronologiques (évolution d'une donnée dans le temps),
- soit synoptiques (comparaison entre les directions ou départements d'un même organisme ou entreprises d'un même secteur d'activité).

Si ces comparaisons ne peuvent être faites, l'auditeur doit faire usage de jugement logique et raisonnable et preuve de bon sens.

- **Méthode des corrélations**

L'auditeur accorde une attention particulière aux grandeurs réalisées et qui sont significatives pour l'entité, fonction ou activité auditée (indicateurs de performances). On citera à titre d'exemple, le nombre des ordres de recettes émis et le montant des recettes qui en découlent, les ouvrages produits par l'atelier de reprographie et les quantités de papiers consommés pour produire ces ouvrages.

1.2 Diagramme de circulation

1.2.1 Définition

Le diagramme de circulation ou flow-chart est un schéma que l'auditeur établit pour étudier :

- la circulation des documents impliqués dans une série ou une catégorie d'opérations chronologiques et logiques, entre les différents intervenants et exécutants d'un processus (services, entités et acteurs relatifs à un traitement),
- la cohérence, la validité, et l'efficacité du contrôle interne,
- le mode d'enregistrement comptable des opérations.

Le diagramme de circulation permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions, activités et centres de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination afin de donner une vision globale et complète du cheminement des informatiques et de leurs supports.

Souvent accompagné d'une description narrative, le diagramme de circulation schématise le déroulement chronologique et logique d'un processus ou une procédure. L'objectif de cette schématisation étant d'aider l'auditeur à repérer les principales forces et faiblesses du dispositif de contrôle interne (de la procédure en question).

Le diagramme de circulation est le passage obligé pour connaître et comprendre l'organisation des services étudiés ainsi que les points de contrôle existants dans le cadre des procédures en vigueur.

La schématisation des diagrammes de flux (d'informations ou de documents) est utilisée pour analyser une procédure donnée. Son élaboration est essentiellement basée sur l'interview des audités ou sur la base de procédures écrites.

La validation des diagrammes est une étape importante dans la mesure où cette schématisation permet :

- de mettre en évidence les incompréhensions relatives à un processus,
- d'identifier les discontinuités existant entre les opérations d'un même processus, et de faire figurer toutes les transitions logiques et chronologiques entre les phases et étapes d'un même processus,
- d'évaluer les contrôles et d'en juger de leur pertinence,
- d'apprécier la séparation des tâches mises en valeur par le diagramme de circulation.

Le diagramme de circulation est un outil à la disposition de l'auditeur qui l'amène à se poser des questions de type :

- Quel est l'émetteur d'un document ?
- Quels en sont les destinataires ?
- En combien d'exemplaires le document est-il établi ?
- Etc.

1.2.2 Mise en œuvre

Les diagrammes de circulation des documents doivent faire ressortir de manière claire et précise :



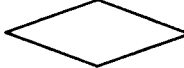
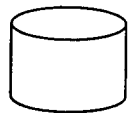


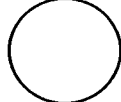
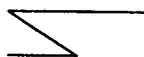






- Pour chaque document :

- la nature (document établi en interne ou en externe à l'entité, service ou direction, imprimé, état informatique,...)
- le nombre d'exemplaires (original et copies/ couleurs utilisées),
- les intervenants qui utilisent ce document ainsi que les traitements qu'ils subissent, - la destination du document,
- et enfin le mode de classement (archivage physique/ support informatique/ ...).

L'auditeur se procurera un spécimen ainsi qu'une copie non vierge des documents en vue d'une vision plus précise sur son utilité.

- Pour chaque information :
 - l'origine,
 - le traitement,
 - la destination et l'usage qu'il en est fait.

L'élaboration du diagramme de circulation suppose l'utilisation de symboles prédéfinis et le choix d'un mode de présentation.

	Document		Bande magnétique
	Test		Disques magnétique ou disque optique
	Attente/délai		Transfert d'information
	Renvoi		Transmission téléphonique
	Traitement		Archivage définitif
	Renvoi à une procédure		Archivage provisoire
	Début ou fin de traitement		Renvoi à la page suivante

2. Approche par questions

2.1 Interview

2.1.1 Définition

L'interview est une technique de recueil d'informations qui permet d'expliquer et de commenter le déroulement des opérations afférentes à un processus.

L'interview est utilisée à divers moments de la mission pour tout diagnostic rapide et à chaque fois que la nécessité se présente. Elle permet à :

- l'auditeur de percevoir les nuances dans l'expression de l'audité,
- l'audité de bien comprendre la démarche et les objectifs de l'auditeur.

L'interview n'est pas un interrogatoire, elle doit se dérouler dans une ambiance détendue et refléter une atmosphère de collaboration entre l'auditeur et l'audité.

2.1.2 Préparation de l'interview

L'interview ne s'improvise pas. Elle doit toujours être préparée en :

- définissant au préalable le sujet de l'interview (les informations et explications que l'auditeur souhaite recevoir),
- essayant d'avoir des informations sur la personne qui va être interviewée afin de mieux la cerner (informations relatives aux responsabilités de l'interviewé, à sa place dans la hiérarchie, informations sur son activité, ses relations avec les collaborateurs,...),
- élaborant les questions (de préférence des questions ouvertes).

Toute interview doit être préparée à l'avance tant sur le plan logistique que sur le plan thématique, à savoir :

- le choix de l'auditeur devant superviser l'interview et devant contacter l'audité à interviewer (Il est évident qu'un auditeur débutant ne peut seul aller interviewer un audité).
- l'organisation de l'interview qui consiste en :

- la prise de rendez-vous (heure, lieu, durée prévue),
- la définition des objectifs, des thèmes et plus précisément des points à aborder,
- l'établissement de la liste des documents à réclamer. Si plusieurs auditeurs doivent participer à l'interview, il est indispensable de répartir les questions à poser ainsi que la prise de notes,
- l'établissement du guide d'interview ou questionnaire orientant les différents points à aborder,
- la communication des thèmes à aborder à l'audité (en vue de lui donner le temps de préparer les éléments de réponses).

2.1.3 Déroulement de l'interview

Avant d'entamer son interview et de rentrer dans le vif du sujet, l'auditeur interne commencera par se présenter et rappeler les objectifs et le contexte de la mission ainsi que la finalité de l'interview.

L'auditeur interne présentera également la liste des points à aborder. Il essaiera au mieux de mettre à l'aise l'interviewé. Pour cela, il devra s'adapter à son interlocuteur et trouver le ton juste pour anéantir les réticences et appréhensions, détendre l'atmosphère et surtout montrer son intérêt au travail de l'audité avant d'entamer son questionnement.

Tout au long de l'interview, l'auditeur :

- veillera à atteindre les objectifs fixés initialement quant à la collecte des informations,
- récapitulera toutes les réponses collectées en vue de s'assurer qu'il a bien reporté ce qui lui a été dit,
- marquera toutes les questions pour lesquelles il n'a pas eu de réponses (il reformulera ses questions plus clairement et explicitera ses propos en vue d'obtenir une réponse),
- reviendra à l'essentiel si l'audité est trop abondant en informations (excès par rapport au temps alloué, déviation du sujet, ...).

L'auditeur doit en outre gérer la relation avec l'audité et faire en sorte qu'il soit à l'aise lors de l'entrevue. Il doit faire preuve en même temps de psychologie et de diplomatie, et ce, en :

- gérant les prises de paroles, les temps de réflexion et d'analyse,

- identifiant les réponses évasives, imprécises ou ambiguës.

A la fin de l'interview, l'auditeur devra :

- conclure et procéder à une récapitulation puis validation générale de ce qui a été dit,
- demander à l'audité s'il désire aborder d'autres points ou si certains points ont été omis,
- demander s'il y a éventuellement d'autres personnes qui pourraient apporter de plus amples informations.

2.1.4 Synthèse de l'interview

L'auditeur doit prendre le temps pour reformuler et synthétiser les points abordés. Il établira ensuite le compte rendu – clair et précis – relatif à chaque interview dans les plus brefs délais. Il ne doit pas nécessairement reprendre l'ensemble des points abordés mais simplement fait ressortir les points les plus importants et précisera les points manquants encore ainsi que les besoins en informations et en documents nécessaires à l'audit.

2.1.5 Questionnaires

Le questionnaire peut être structuré sous forme de questions à choix multiples (QCM) ou de questions ouvertes (Q.O) pour lesquelles le choix de réponses n'est pas limité.

Les questionnaires sont utilisés :

- d'abord comme étant un outil d'analyse de l'activité auditée en vue d'identifier les points forts et les points faibles en se basant sur les questions posées par l'auditeur interne, et sur les réponses de l'audité,
- puis comme outil d'interview, à travers les questions préparées pour orienter et guider l'interview.

L'organisation des questionnaires et leur enrichissement nécessite par ailleurs une bonne connaissance de l'activité et/ou de la fonction auditée.

Il existe deux sortes de questionnaires :

- Les **Questionnaires de Prise de Connaissance** intervenant lors de la phase de préparation.
- Les **Questionnaires de Contrôle Interne** intervenant lors de la phase de réalisation, (Cf. Chapitre outils d'audit).

2.1.6 Le Questionnaire de Prise de Connaissance (QPC)

2.1.6.1 Définition

La prise de connaissance du domaine ou de l'activité à auditer doit être préparée et organisée. C'est pourquoi l'auditeur va utiliser un questionnaire dénommé «Questionnaire de Prise de Connaissance» permettant de récapituler les questions importantes dont la réponse doit être connue si on veut avoir une bonne compréhension du domaine à auditer.

C'est un moyen efficace pour organiser la réflexion et les recherches et surtout pour :

- bien définir le champ d'application de sa mission,
- prévoir en conséquence l'organisation du travail et en particulier en mesurer l'importance,
- préparer l'élaboration des Questionnaires de Contrôle Interne.

2.1.6.2 Structure

Un Questionnaire de Prise de Connaissance complet doit comprendre trois parties, selon :

- Connaissance du contexte socio-économique :
 - Taille et activité du domaine audité,
 - Situation budgétaire,
 - Situation commerciale,
 - Effectifs et environnement de travail.
- Connaissance du contexte organisationnel de l'entité auditée :
 - Organisation générale et structure,
 - Organigrammes et relations de pouvoir,
 - Environnement informatique.
- Connaissance du fonctionnement de l'entité auditée :
 - Méthodes et procédures,
 - Informations réglementaires,
 - Organisation spécifique de l'entité,

- Système d'information,
- Problèmes passés ou en cours,
- Réformes en cours ou prévues.

2.1.7 Les questionnaires de Volumes et de Types de Transactions

Les questionnaires de Volumes et de Types de Transactions permettent de recenser des éléments statistiques en volume et/ou en valeurs dans l'objectif de :

- connaître les ordres de grandeur des chiffres saillants,
- mesurer les évolutions d'une période à une autre et de faire des comparaisons,
- mettre en évidence les écarts,
- identifier des présomptions d'anomalies.

Cette étape fait partie intégrante de la prise de connaissance, et est fondamentale lors d'une mission d'audit.

2.1.8 Le Questionnaire de Contrôle Interne (QCI)

2.1.8.1 Définition

Le Questionnaire de Contrôle Interne est un outil indispensable pour concrétiser la phase de réalisation de la mission d'audit. C'est une grille d'analyse dont la finalité est de permettre à l'auditeur d'apprécier le niveau et d'apporter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne, de l'entité ou de la fonction auditée.

Ces questionnaires permettent à l'auditeur de réaliser sur chacun des points soumis à son jugement critique, une observation qui soit la plus complète possible. Pour ce faire, le QCI devra se composer de bonnes questions à poser pour réaliser cette observation complète.

Le Questionnaire de Contrôle Interne va donc être le guide de l'auditeur pour que ce dernier puisse réaliser son programme de travail. C'est un véritable outil méthodologique permettant d'identifier :

- les contrôles internes mis en place pour se protéger contre les risques et erreurs potentiels,
- les objectifs d'audit pour vérifier qu'ils sont bien respectés.

- Les questionnaires de Contrôle Interne servent de guide lors d'un audit interne ; Ils permettent par ailleurs un gain de temps surtout quand les contrôles sont répétitifs.

2.1.8.2 Structure

Le Questionnaire de Contrôle Interne va permettre de passer du général au particulier et d'identifier pour chaque fonction quels sont les dispositifs de contrôle essentiels. C'est pourquoi il y a autant de Questionnaire de Contrôle Interne que de missions d'audit.

L'auditeur est aidé dans sa démarche en répondant aux cinq questions fondamentales qui regroupent l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle et qui permettent de couvrir tous les aspects :

- **Qui ?** : Questions qui permettent d'identifier l'acteur concerné. Pour répondre à ces questions, l'auditeur utilise organigrammes hiérarchique et fonctionnel, analyses de postes, grilles d'analyse de tâches...
- **Quoi ?** : Questions permettant d'identifier les tâches et les opérations (Nature des tâches effectuées, Personnes concernées...).
- **Où ?** : Questions permettant d'identifier le lieu où se déroule l'opération et son emplacement
- **Quand ?** : Questions permettant d'avoir des réponses quant aux budgets et cycles de temps nécessaires pour la réalisation des opérations (début, fin, durée, planning,...).
- **Comment ?** : Questions permettant de décrire le mode opératoire des opérations. L'utilisation de la piste d'audit peut être utile pour suivre, comprendre et apprécier toute une chaîne de traitement.

Dans l'élaboration des Questionnaire de Contrôle Interne, ces 5 questions fondamentales constituent la trame commune avec laquelle vont se décliner les questions spécifiques pour chaque tâche élémentaire. Il s'agit, en fait, de formuler la meilleure question pour savoir si la tâche élémentaire est bien faite et bien maîtrisée.

Ainsi, le Questionnaire de Contrôle Interne permet de mettre en œuvre les observations qui vont conduire à l'élaboration du diagnostic.

Les listes de points à examiner qui figurent dans ces questionnaires peuvent se présenter sous la forme de questionnaires de type fermés ou de type ouverts.

2.1.9 Les questionnaires fermés

Les questionnaires fermés sont des questionnaires où les réponses sont fixées à l'avance. On ne peut y répondre que par des réponses affirmatives ou négatives.

Ces questionnaires sont élaborés de manière à ce que les réponses négatives fassent apparaître les points faibles des dispositifs de contrôle interne, et inversement, que les réponses positives fassent apparaître les points forts.

L'exploitation de ces questionnaires consiste pour l'auditeur à évaluer l'impact des réponses négatives et à vérifier celui des réponses positives.

Ils seront principalement utilisés pour :

- obtenir certains renseignements factuels,
- recenser les moyens mis en place afin d'atteindre les objectifs du contrôle interne,
- juger de l'approbation ou de la désapprobation d'une opinion donnée, de la position sur un jugement,...

L'avantage de ces questionnaires est qu'ils facilitent le dépouillement et, par conséquent, l'analyse. Toutefois, il peut y avoir un risque que la réponse soit dictée, ce qui fausserait toute l'analyse.

2.1.10 Les questionnaires ouverts

Contrairement aux questionnaires fermés, les questionnaires ouverts n'autorisent pas de réponses succinctes de type OUI/NON. Le choix des réponses peut être illimité et les auditeurs sont obligés de faire un effort de description, de compréhension et de jugement.

Les questionnaires présentent un intérêt particulier dans les audits d'efficacité ou dans les audits opérationnels ayant pour but d'analyser un système insatisfaisant et qui doit s'achever sur une mise en place de procédures efficaces qui amélioreront les performances en termes de coût, de rapidité ou de fiabilité.

Les questions ouvertes présentent l'avantage d'obtenir des perspectives de codage de l'information beaucoup plus grandes. Néanmoins, les informations obtenues peuvent être trop dispersées. C'est pourquoi, il convient de s'assurer de la qualité des réponses en ciblant précisément ces dernières.

En raison des inconvénients de ces deux types de questionnaires, il est préférable de faire un compromis entre questions ouvertes et questions fermées.

3. Approche par vérification

3.1.1 Observation physique

3.1.1.1 Définition

Une observation physique est la constatation de la réalité instantanée de l'existence et du fonctionnement d'un processus, d'un bien, d'une transaction et d'une valeur.

L'observation physique intervient essentiellement dans le cadre des audits de régularité ou de conformité.

Elle peut s'appliquer pour :

- les biens immobilisés tangibles : terrains, immeubles, aménagements,...
- les biens mobiliers tangibles : matériels et équipements de toute nature,...
- la documentation représentative de droits ou de dettes,....
- les processus matériels de contrôle et de protection des actifs,
- les éléments incorporels représentatifs de la position de l'entité concernée.

3.1.2 Mise en œuvre

L'observation physique revêt les deux formes suivantes :

- l'observation directe qui consiste essentiellement en la vérification détaillée et visuelle d'une structure, fonction, processus, procédure donnés par rapport au processus en vigueur. Ce processus devant porter les mêmes marques d'identification que sur le bien en question. Elle doit permettre de porter un avis sur l'état physique du bien à l'instant de l'observation.
- l'observation indirecte qui consiste à vérifier l'existence d'un bien au travers de documents authentiques au sens juridique du terme, ou de documents émis par des tiers liés au sujet par des relations juridiques précises et strictes.

Cette observation peut se faire soit par consultation directe des documents soit par correspondance avec le tiers concerné (lettre de confirmation pour la banque et circularisation des tiers en relation avec l'entité audité).

4. Les procédures de contrôle analytiques

4.1 Définition

Les procédures de contrôles analytiques consistent à effectuer des comparaisons, des calculs, des enquêtes, des examens et des observations, afin d'analyser et de faire le lien entre les données financières et les données de gestion.

Lorsque des éléments inhabituels ou des variations imprévues et inattendues sont identifiés grâce aux contrôles analytiques, l'auditeur doit chercher à expliquer leur nature et leur cause.

4.2 Mise en œuvre

Les procédures de contrôle analytiques sont souvent efficaces pour les objectifs d'audit, se rapportant aux :

- transactions routinières et aux estimations comptables pour lesquelles les relations et tendances peuvent être estimées,
- comptes des états budgétaires et aux catégories de transactions dont les montants varient relativement peu,
- postes des états budgétaires et aux catégories de transactions pour lesquels l'examen des transactions individuelles ne permettrait pas d'identifier des erreurs importantes,
- aux comptes des états budgétaires et aux catégories de transactions pour lesquels les éléments probants sont difficiles à obtenir à partir d'autres procédures d'audit, par exemple en matière d'exhaustivité.

5. Approche par sondage

5.1 Définition

Le sondage statistique est une technique qui permet, à partir d'un échantillon prélevé aléatoirement dans une population de référence, d'extrapoler à la population les observations effectuées sur un échantillon

Les sondages statistiques sont notamment utilisés lorsque l'objectif de l'auditeur est d'estimer une grandeur (valeur monétaire, fréquence, ...) pour une population de taille importante.

Souvent, il est très coûteux et voir impossible matériellement d'organiser un contrôle exhaustif de l'ensemble des opérations d'un organisme. L'utilisation des sondages est une technique courante et nécessaire en audit, qui permet de se forger une opinion raisonnable et de formuler les recommandations adéquates pour les diligences normales.

5.2 Mise en œuvre

Tout sondage statistique doit répondre aux questions suivantes :

- Comment peut-on constituer l'échantillon, et comment procéder pour la sélection des individus qui doivent le composer ?
- Quelle la taille idéale de cet échantillon afin que les contrôles opérés permettent de répondre aux objectifs de l'investigation ?
- Comment analyser les résultats de l'enquête ?
- Comment procéder à l'induction ou extrapolation correspondante des résultats ?
- Les approches adoptées pour les sondages, peuvent être soit :
 - empiriques : les échantillons sont constitués en s'appuyant sur l'expérience et le flair de l'auditeur ; dans ce cas, on parle de sondage raisonné.
 - systématiques : cette méthode consiste à choisir des items en utilisant un intervalle constant entre deux sélections, le premier intervalle ayant un départ aléatoire. L'intervalle peut être basé sur un certain nombre d'items. Lorsque l'auditeur utilise la méthode systématique, il doit s'assurer qu'il n'existe pas d'éléments répétitifs à l'intérieur de la population qui auraient pour conséquence, soit de sélectionner un seul type d'items, soit d'exclure totalement certains types d'items de cette sélection.

- aléatoires : les échantillons sont constitués de manière aléatoire.

5.3 Les sondages raisonnés

L'auditeur utilise des méthodes traditionnelles de sélection des items, de détermination de la taille de l'échantillon à tester et de l'interprétation des résultats auxquels il aboutit.

Pour cela, l'auditeur :

- fait référence à l'expérience des examens au cours desquels il a appris qu'un certain volume de sondage était suffisant,
- peut mettre également à profit sa connaissance effective de l'entité auditée pour choisir les zones de sondages les plus représentatives.

5.4 Les sondages statistiques

L'utilisation des techniques statistiques a été envisagée en matière d'audit -très souvent- par référence aux méthodes employées dans le contrôle de qualité en usine. Elles proposent un cadre scientifique à l'audit en résolvant les problèmes suivants :

- comment procéder à une induction ou interprétation de la population à partir d'un échantillon de taille minimale?
- quels sont la précision et le niveau de confiance de l'auditeur dans cette induction ?

Le sondage statistique permet de minimiser les coûts du sondage pour un certain risque quantifié, accepté par l'auditeur et pour une précision exigée dans son contrôle.

La méthode des sondages statistiques peut se faire selon les quatre étapes décrites ci-dessous.

- la préparation physique du sondage,
- le prélèvement de l'échantillon,
- l'observation des faits et calculs,
- la formulation des résultats.

5.5 La préparation physique des sondages

Cette première étape consiste en la définition de :

- la population de référence,
- l'ensemble des items qui la composent,
- sa taille,
- son effectif (N)
- et de la nature du contrôle ainsi que le caractère à estimer.

La taille d'un échantillon peut être déterminée de façon empirique ou de façon statistique. Le choix est fonction de l'objectif de l'audit.

Dans de nombreuses enquêtes d'audit, il n'est pas nécessaire de prélever un échantillon de taille importante ou de faire appel aux statistiques pour sa sélection. Souvent, après son enquête préalable, l'auditeur peut avoir été si bien impressionné par la qualité du système de contrôle, qu'il peut se contenter de prélever manuellement quelques articles pour s'assurer du bon fonctionnement du système.

Dans ce cas, combien d'éléments doit-il examiner ? Si le système est utilisé pour entraîner trois types d'opérations, il peut prélever un échantillon de chacun de ces trois types d'opérations et examiner dans chaque cas les points de contrôle y afférents. Il peut ainsi juger si le système dispose réellement des points de contrôle appropriés et si ces systèmes de contrôle fonctionnent de manière optimale.

Si l'auditeur désire avoir une assurance pour se convaincre de l'efficacité réelle du système, quel est le plus petit échantillon qu'il peut prélever pour obtenir cette certitude. Répondre à cette question demeure difficile surtout si ce dernier ne connaît ni le système ni la qualité de la population.

Rappelons cependant, que l'auditeur ne doit pas accorder une confiance qui ne serait pas justifiée à un échantillon de moins de trente articles. Ce n'est qu'à partir de cette taille (30 articles) que l'échantillon commence à représenter les caractéristiques de la population et dans de nombreux cas, un échantillon de 30 à 40 articles garantira suffisamment l'efficacité raisonnable du système.

Qu'en est-il si l'auditeur désire mesurer objectivement la confiance que l'on peut accorder aux résultats de son échantillonnage ?

Quand l'auditeur a recours au sondage, il recherche une estimation valable et non une réponse exacte. Si par exemple un auditeur examine un échantillon de 100 articles sur une population de 1000 – un échantillon représentant le 1/10^{ème} de la population globale. Si l'auditeur découvre 5 erreurs, il peut dire

si sa sélection a été faite au hasard, qu'il y a un certain degré de confiance mathématique pour que son estimation se trouve à l'intérieur d'un intervalle de tolérance, déterminé pour un pourcentage en plus ou en moins.

5.6 Le prélèvement de l'échantillon

L'échantillon sera constitué de n items prélevés au hasard sur une population comprenant N items au total.

Il existe diverses manières de prélèvement d'un échantillon au hasard dont notamment l'utilisation de la table de nombres au hasard qui permet de sélectionner régulièrement des items suivant un pas (= N/n) en balayant ainsi toute la population.

5.7 Observation des faits et calculs des paramètres de l'échantillon

A partir des non valeurs observées, $x_1, x_2, x_3, \dots, x_n$, sur la population de N items, nous calculerons :

La moyenne m $(\dots \dots \dots)$

La dispersion ou écart type s $s = \sqrt{\frac{x_1^2 + x_2^2 + \dots + x_n^2}{n} - m^2}$

Le demi-intervalle de confiance a $a = \frac{s}{\sqrt{n}} \cdot t$ avec $n = \frac{n \cdot N}{N \cdot n}$

t étant un paramètre directement lié au degré de certitude précédemment défini :

Si P = 90% t = 1.65

Si P = 95% t = 1.96

Si P = 99% t = 2.58

- La fourchette : $F = m \pm a$

Le calcul de la moyenne (m), de la dispersion (s) et de la fourchette ($m \pm a$) constitue le schéma directeur du calcul. Le demi-intervalle de confiance (a) caractérise l'estimation.

5.8 La formulation du résultat

« Il y a P chances sur 100 pour que la valeur moyenne réelle du caractère sur la population soit comprise entre $(n - a)$ et $(n + a)$ » (estimation du montant moyen des ordres de recettes).

Ou

« Il y a P chance sur 100 pour que la valeur totale sur la population soit comprise entre N. (n - a) et N. (n + a) (situation du montant total des recettes) ».

6 Technique d'Audit Assisté par Ordinateur (TAAO)

6.1 Extraction et interrogation des fichiers informatiques

6.1.1 Définition

Cette pratique consiste à extraire selon certains critères et éventuellement traiter des informations existant sur les supports électroniques de l'organisation, fonction ou processus objet de l'audit.

L'interrogation de fichiers informatiques constitue une des directions les plus prometteuses de l'audit moderne.

Ces techniques améliorent l'efficacité de l'auditeur tant directement comme outil de recherche et de calcul pour effectuer ses travaux que indirectement comme familiarisation avec l'informatique.

Elles marquent une rupture avec les techniques passées où l'auditeur se devait de procéder par sondage pour limiter le coût de son investigation et lui permet maintenant d'être exhaustif.

En effet, ces techniques suppriment une partie importante de l'aspect mécanique du travail de vérification.

L'informatique offre des moyens d'aller chercher des informations éparses, de les rassembler, de les comparer, de les trier et de les mettre en relation avec d'autres informations.

6.1.2 Mise en œuvre

Lorsque l'auditeur prévoit de recourir aux techniques d'audit assistées par ordinateur, il doit déterminer dès le départ si l'entité auditée est en mesure de lui fournir les données dont il a besoin, au bon moment et sous une forme qu'il pourra exploiter avec les logiciels qu'il a à sa disposition.

Sans connaissances informatiques ou presque, l'auditeur peut procéder seul à l'interrogation des fichiers informatiques lorsque ceux-ci sont correctement décrits et organisés en base de données.

6.1.3 Utilisation d'outils informatiques pour le traitement et la manipulation des données

Il existe différents logiciels bureautiques destinés à lire les fichiers et les transférer sur un micro-ordinateur ou portable. Ils permettent à l'auditeur d'importer aisément des données pour ensuite les manipuler à sa guise.

Les logiciels "tableurs" comme Excel et Access permettent dans un environnement très convivial de procéder à l'extraction, au traitement et à la manipulation de fichier organisé en base de données.



L'impact de la certification des comptes sur l'audit interne de la DGFIP

FRANZÖSISCHE PRÄSIDENTSCHAFT
EUROPÄISCHE UNION *
FRANCOISKA FORSAETTELSE
EUROPEISKA UNIONEN *
ОБЩНО ПРЕДСЕДАТЕЛСТВО
ЕВРОПЕЙСКИ СЪЮЗ *
FRANSK FORHANSDELSE
EUROPAISK UNION *
PRESIDENCIA FRANCESA
UNION EUROPEA *
KESISTÖJÄRJELMÄN PRÄNTSÖSNÄÄ
EUROOPA LIIT *
FRANSAAN PUHEENJONTAJUUS
EUROOPAN UNIONI *
PRESIDENCE FRANÇAISE
UNION EUROPÉENNE *
FRANCAIA ELNÖKSÉG
EUROPAI UNIÓ *
НАДІАРАНАГІ НА ФРАНЦЕ
АНІАОНТАС ЕОРПАЧ *
PRESIDENZA FRANCESE
UNIONE EUROPEA *
FRANCIJAS PREZIDENTŪRA
EUROPAS SĄJENIBA *
FRANCUZIJOS PREZIDENTŪRA
EUROPOS SĄJUNGA *
PREZIDENZA FRANCIJA
UNIONI EWROPPA *
FRANSE VOORZITTERSCHAP
EUROPESE UNIE *
PREZIDENCIA FRANCUSKA
UNIA EUROPEJSKA *
PRESIDENCIA FRANCESA
UNIÃO EUROPEIA *
PRESIDENIA FRANZEZI
UNIUNEA EUROPEANA *
FRANCUZSKÉ PŘEDSEDNICTVÍ
EUROPSKA UNIA *
FRANCOŠKO PREDSEDSTVO
EVROPSKA UNIJA *
FRANSKA ORDFÖRANDESKAPET
EUROPEISKA UNIONEN *
FRANCOUZSKÉ PŘEDSEDNICTVÍ
EVROPSKA UNIE *



L'incidence de la réforme comptable sur l'audit interne

Évaluer la qualité comptable



Les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière.

La comptabilité d'exercice est des comptes annuels s'assurant notamment de la sincérité des annuels (revenus, dépenses) et du respect des procédures.



Rôle de la DGFP

amplifier le dispositif de contrôle interne
contrôle de l'Etat
garantir les comptes de l'Etat et garantir la
sincérité

Incidence sur l'audit interne de la DGFP

un dispositif d'audit interne
une évaluation de l'audit interne
un renforcement des procédures
une amélioration de la qualité des autres
activités
une relation formalisée avec l'audit
interne

La démarche retenue pour l'AICF

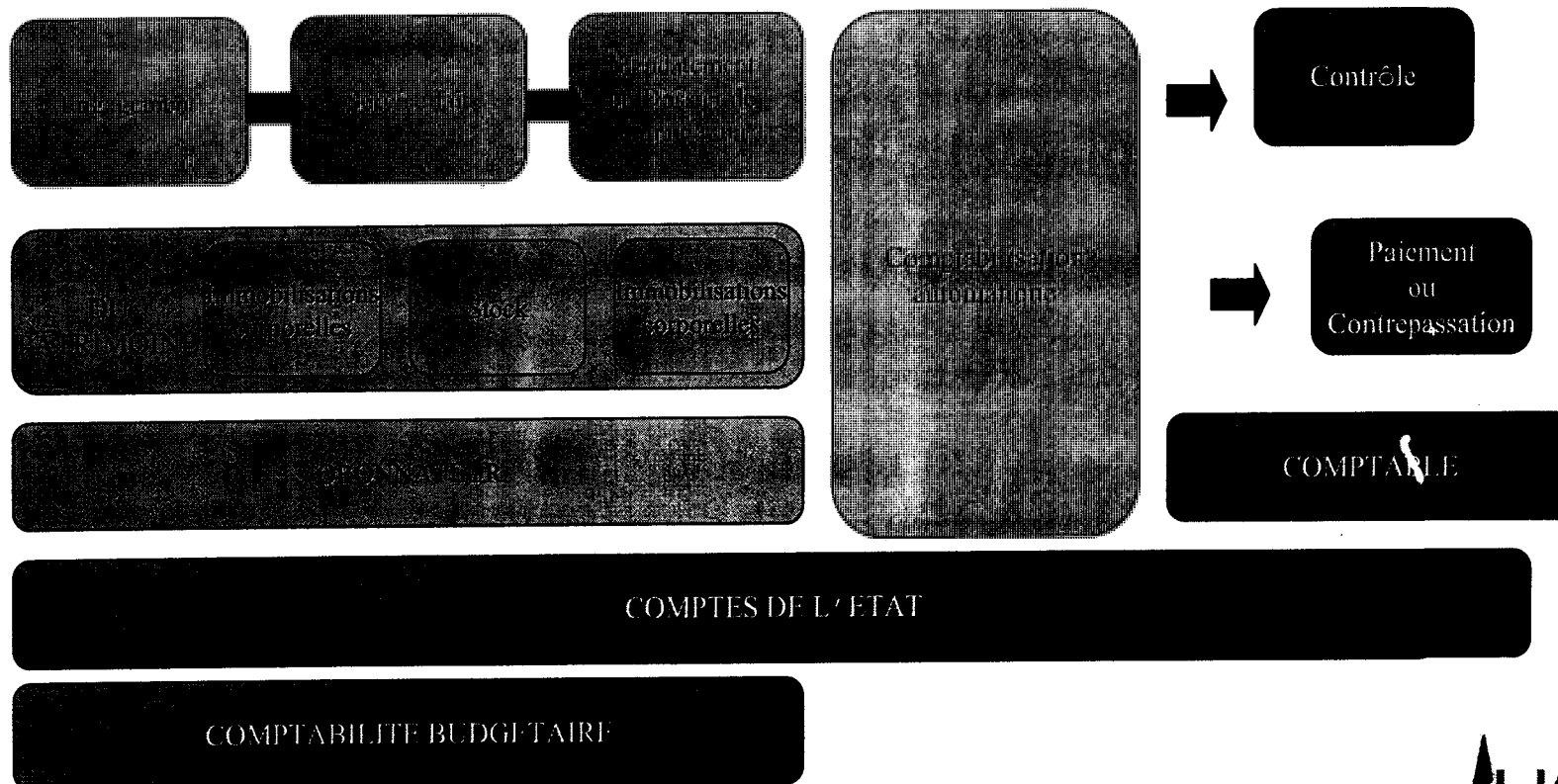
**Un objectif découlant de la mise en œuvre de la LOLF
: consolider la qualité comptable**

- accompagner la mise en place de la **comptabilité d'exercice** : *des comptes réguliers et sincères*
- préparer la **certification des comptes** : *des comptes auditables*
- préfigurer l'**organisation comptable** au format LOLF : *une fonction comptable partagée avec les gestionnaires*

L'audit comptable et financier

I- Un périmètre d'audit élargi pour l'audit interne de la DGFiP

Le comptable public n'est pas le seul producteur des données

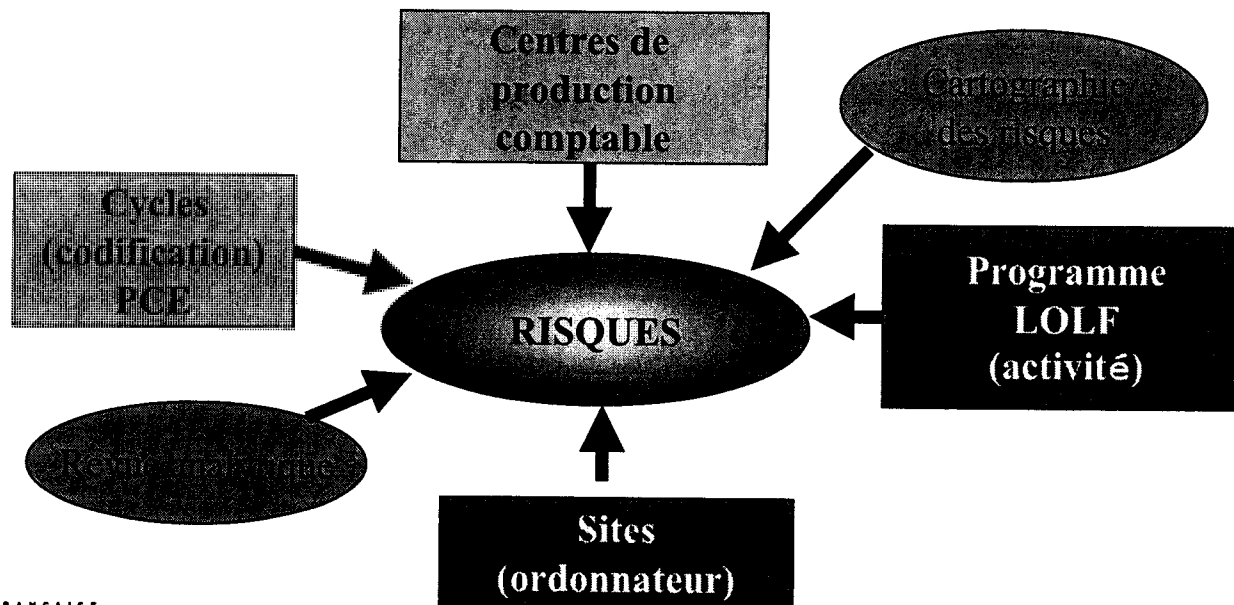


L 'audit comptable et financier

II- Une méthodologie d 'audit adaptée

Une méthodologie s 'inspirant de celle des commissaires aux comptes

La stratégie d 'audit : une analyse des enjeux financiers et des risques par cycles, sites et programmes



Évaluer le contrôle interne par l'audit comptable et financier

Les audits de procédures par cycles et processus

- **Évaluer :**
 - la qualité du dispositif de contrôle interne...
 - ...des composantes comptables d'un processus (i.e.un ensemble de procédures) ou d'une partie de processus...
- **...avec la perspective d'auditer l'ensemble des processus selon une programmation pluriannuelle.**
- **Cet audit débouche sur un rapport, dont les recommandations viennent enrichir le plan d'actions...**

L'audit comptable et financier

III- Un renforcement des compétences de l'audit interne

I. Le respect des normes majeures d'audit

L'indépendance et l'objectivité

La compétence et la conscience professionnelles

Le travail en équipe

Le programme d'assurance et d'amélioration qualité...

Un référentiel d'audit

Des outils informatisés d'audit (Winldea)

Des auditeurs certifiés (CIA, CISA)

Un dispositif qualité (certification ISO)

II. Le dispositif d'accompagnement

Le transfert de compétences : L'assistance d'un cabinet privé

Le renforcement quantitatif et qualitatif de la structure nationale d'audit interne : Pouvoir constituer de véritables équipes avec des experts (notamment chargés de l'audit des systèmes d'information)

Une politique d'offre de service : les audits partenariaux

IV- Le partenariat de l'audit interne de la DGFIP avec les corps d'audit et d'inspection des ministères

- Un référentiel de contrôle interne interministériel et partagé
- Une programmation d'audits coordonnés par un comité ministériel d'audit comptable et financier (Défense / Finances)
- Des missions d'audit conjointes sur les processus à fort risques et enjeux : *quelques données chiffrées ou exemples d'audits conjoints (ministères et processus concernés)*

Des relations formalisées avec le certificateur

Dans un contexte international marqué par la volonté des autorités publiques d'améliorer la transparence des comptes, l'Etat s'engage dans une démarche de sécurisation de ses processus comptables et financiers à travers la mise en place de dispositifs de contrôle et d'audit internes comptables.

☛ Le certificateur évalue le dispositif de contrôle interne, dont l'audit interne est partie intégrante

Rapport de la Cour des Comptes sur les comptes 2004 :
" le contrôle et l'audit internes constituent un domaine essentiel pour la Cour des comptes " .

☛ Les relations de l'AI avec le certificateur (audit externe) sont formalisées par un protocole

Norme ISA 610 : le certificateur prend en considération les activités de l'AI (organisation de l'AI, stratégie d'audit, rapports) ainsi que leur incidence sur ses procédures d'audit



**LES TECHNIQUES DE
L'AUDITEUR INTERNE**

LES TECHNIQUES DE L'AUDITEUR INTERNE

- Les techniques d'audit ne sont pas des normes de travail mais plutôt des moyens et outils qui permettent à l'auditeur et l'aident à réaliser ses investigations dans les règles de l'art.
- Elles concourent au développement d'une compétence de l'auditeur pour lui permettre :
 - de justifier chaque point de son rapport,
 - d'apporter la preuve des faits constatés et d'en évaluer correctement les impacts sur l'activité de l'entité ou fonction auditée.

APPROCHE GLOBALE

Analyse économique

Définition

- L'analyse économique et financière est un ensemble de travaux préliminaires d'analyse sur les données fournies de la fonction ou de l'entité auditée qui permet de
 - l'entité auditée et de comprendre son évolution et son contexte,
 - l'importance de la mission d'audit demandée mesurant les enjeux pour l'entité auditée,
 - les ordres de grandeur, connaître les chiffres significatifs, et déterminer les seuils de matérialité.

APPROCHE GLOBALE

- Cette analyse permet à l'auditeur:
 - de mieux cerner le thème à auditer et de le situer,
 - d'avoir une meilleure vision quant à l'analyse des risques,
 - de définir les seuils de matérialité, seuils au delà desquels une analyse approfondie devra être effectuée,
 - de faciliter le développement du programme de vérification

APPROCHE GLOBALE

Mise en œuvre

- D'une manière générale, l'analyse économique permet de :
 - situer les ordres de grandeur propres à la fonction ou entité auditée,
 - repérer les activités concernées,
 - les classer par ordre d'importance,
 - et d'en dresser l'évolution historique.
- Il s'agit d'apprécier la cohérence de l'ensemble et de se faire une première opinion sur l'organisation et les modalités de fonctionnement de l'entité, fonction ou processus audité.

APPROCHE GLOBALE

Volume et type de transaction

Définition

- L'approche «*volume et types de transaction*» permet de situer et de définir les enjeux puis de se former une opinion sur un sujet, thème ou fonction par suite d'une analyse d'éléments statistiques.
- Parmi les éléments statistiques les plus courants utilisés, on distingue :
 - Les chiffres bruts
 - Les ratios,

APPROCHE GLOBALE

Mise en œuvre

- L'auditeur peut utiliser, dans la plupart des cas, les 2 méthodes qui ont l'avantage d'être simples et rapides :

Méthode des comparaisons

Les comparaisons peuvent être :

- soit chronologiques (évolution d'une donnée d'un temps à un autre),
- soit synoptiques (comparaison entre les directions ou départements d'un même organisme ou entreprise ou entre des entreprises d'un même secteur d'activité).

Méthode des corrélations

L'auditeur accorde une attention particulière aux grandes réalisations et qui sont significatives pour l'entité, fonction ou activité auditée (indicateurs de performances)

APPROCHE GLOBALE

Diagramme de circulation

Définition

- Le diagramme de circulation ou flow-chart est un schéma que l'auditeur établit pour étudier :
 - la circulation des documents impliqués dans une série ou une catégorie d'opérations chronologiques et logiques, entre les différents intervenants exécutants d'un processus (services, entités, acteurs relatifs à un traitement),
 - la cohérence, la validité, et l'efficacité du contrôle interne,
 - le mode d'enregistrement comptable des opérations.

APPROCHE GLOBALE

- Le diagramme de circulation permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions, activités et centres de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination afin de donner une vision globale et complète du cheminement des informations et de leurs supports.
- La validation des diagrammes permet :
 - de mettre en évidence les incompréhensions relatives à un processus,
 - d'identifier les discontinuités existant entre les opérations d'un même processus, et de faire figurer toutes les transitions logiques et chronologiques entre les phases et étapes d'un même processus,

APPROCHE GLOBALE

- d'évaluer les contrôles et d'en juger de leur pertinence,
 - d'apprécier la séparation des tâches mesurées en valeur par le diagramme de circulation.
- Le diagramme de circulation est un outil à la disposition de l'auditeur qui l'amène à se poser des questions de
- Quel est l'émetteur d'un document ?
 - Quels en sont les destinataires ?
 - Le document est établi en combien d'exemplaires ?
 - Etc.

APPROCHE GLOBALE

Mise en œuvre

Les diagrammes de circulation des documents doivent faire ressortir de manière claire et précise.

■ Pour chaque document :

- la nature
- le nombre d'exemplaires
- les intervenants
- la destination du document,
- le mode de classement (archivage physique/ support informatique/ ...).

APPROCHE GLOBALE

L'auditeur se procurera un spécimen ainsi qu'une copie non vierge des documents en vue d'une vision plus précise sur son utilité.

- Pour chaque information :
 - l'origine,
 - le traitement,
 - la destination et l'usage qu'il en est fait.

APPROCHE PAR QUESTIONS

Interview

Définition

- L'interview est une technique de recueil d'informations qui permet d'expliquer et de commenter le déroulement des opérations afférentes à un processus.
- L'interview est utilisée à divers moments de la mission pour tout diagnostic rapide et à chaque fois que la nécessité se présente.
- Elle permet à :
 - l'auditeur de percevoir les nuances dans l'expression de l'audité,
 - l'audité de bien comprendre la démarche et les objectifs de l'auditeur.

APPROCHE PAR QUESTIONS

Préparation de l'Interview

- L'interview ne s'improvise pas.
- Elle doit toujours être préparée en :
 - définissant au préalable le sujet de l'interview (les informations et explications que l'auditeur souhaite recevoir),
 - essayant d'avoir des informations sur la personne qui va être interviewée afin de mieux la cerner
 - élaborant les questions (de préférence des questions ouvertes).

APPROCHE PAR QUESTIONS

- Toute interview doit être préparée à l'avance tant sur le plan logistique que sur le plan thématique.
 - le choix de l'auditeur devant superviser l'interview et devant contacter l'audité à interviewer
(Il est évident qu'un auditeur débutant ne peut aller interviewer un audité).

APPROCHE PAR QUESTIONS

- l'organisation de l'interview qui consiste en :
 - la prise de rendez-vous (heure, lieu, durée prévue),
 - la définition des objectifs, des thèmes et plus précisément des points à aborder,
 - l'établissement de la liste des documents à réclamer.
 - l'établissement du guide d'interview ou questionnaire orientant les différents points à aborder,
 - la communication des thèmes à aborder à l'audité (en vue de lui donner le temps de préparer les éléments de réponses).

APPROCHE PAR QUESTIONS

Déroulement de l'interview

- Avant d'entamer son interview et de rentrer dans le vif du sujet, l'auditeur interne commencera par se présenter et rappeler les objectifs et le contexte de la mission ainsi que la finalité de l'interview.
- L'auditeur interne présentera également la liste des points à aborder. Il essaiera au mieux de mettre à l'aise l'interviewé. Pour cela, il devra s'adapter à son interlocuteur et trouver le ton juste pour amoindrir les réticences et appréhensions, détendre l'atmosphère et surtout montrer son intérêt au travail de l'audité avant d'entamer son questionnement.

APPROCHE PAR QUESTIONS

- Tout au long de l'interview, l'auditeur :
 - veillera à atteindre les objectifs fixés initialement pour la collecte des informations,
 - récapitulera toutes les réponses collectées et de s'assurer qu'il a bien reporté ce qui lui a été dit,
 - marquera toutes les questions pour lesquelles il n'a pas eu de réponses (il reformulera ses questions plus clairement et explicitera ses propos en vue d'obtenir une réponse),
 - reviendra à l'essentiel si l'audité est trop abondant en informations (excès par rapport au temps alloué, déviation du sujet, ...).

APPROCHE PAR QUESTIONS

- L'auditeur doit gérer la relation avec l'audité et faire en sorte qu'il soit à l'aise lors de l'entrevue.
- Il doit faire preuve en même temps de psychologie et de diplomatie, en :
 - gérant les prises de paroles, les temps de réflexion et d'analyse,
 - identifiant les réponses évasives, imprécises ou ambiguës.

APPROCHE PAR QUESTIONS

- A la fin de l'interview, l'auditeur devra :
 - conclure et procéder à une récapitulation des points à la validation générale de ce qui a été dit,
 - demander à l'audité s'il désire aborder d'autres points ou si certains points ont été omis,
 - demander s'il y a éventuellement d'autres personnes qui pourraient apporter de plus amples informations.

APPROCHE PAR QUESTIONS

Synthèse de l'interview

- L'auditeur doit prendre le temps pour reformuler et synthétiser les points abordés. Il établira ensuite le compte rendu – clair et précis – relatif à l'interview dans les plus brefs délais.
- Il ne doit pas nécessairement reprendre l'ensemble des points abordés mais simplement fait ressortir les points les plus importants et précisera les points manquants encore ainsi que les besoins en informations et en documents nécessaires à l'audit.

APPROCHE PAR QUESTIONS

Les questionnaires

- Le questionnaire peut être structuré sous forme de questions à choix multiples (QCM) ou de questions ouvertes (Q.O)
- Les questionnaires sont utilisés :
 - d'abord comme un outil d'analyse de l'activité afin de déterminer les points forts et les points faibles en vue d'identifier les points forts et les points faibles
 - puis comme outil d'interview, à travers les questions préparées pour orienter et guider l'interview.
- L'organisation des questionnaires et leur enrichissement nécessite par ailleurs une bonne connaissance de l'activité et/ou de la fonction auditée.

APPROCHE PAR QUESTIONS

Il existe deux types de questionnaires:

- *Les Questionnaires de Prise de Connaissance* intervenant lors de la phase de préparation.
- *Les Questionnaires de Contrôle Interne* intervenant de la phase de réalisation,

APPROCHE PAR QUESTIONS

Le Questionnaire de Prise de Connaissance (QPC)

Définition

- La prise de connaissance du domaine ou de l'activité à auditer doit être préparée.
- Le «Questionnaire de Prise de Connaissance» permet de récapituler les questions importantes dont la réponse permet d'avoir une bonne compréhension du domaine à auditer.

APPROCHE PAR QUESTIONS

- C'est un moyen efficace pour organiser la réflexion et les recherches et surtout pour :
 - bien définir le champ d'application de sa mission
 - prévoir en conséquence l'organisation du travail en particulier en mesurer l'importance,
 - préparer l'élaboration des Questionnaires de Contrôle Interne

APPROCHE PAR QUESTIONS

Structure du Questionnaire de Prise de Connaissance (QPC)

- Un Questionnaire de Prise de Connaissance complet doit comprendre trois parties :
 - Connaissance du contexte socio-économique :
 - Taille et activité du domaine audité,
 - Situation budgétaire,
 - Situation commerciale,
 - Effectifs et environnement de travail

APPROCHE PAR QUESTIONS

- **Connaissance du contexte organisationnel de l'entité auditée :**
 - Organisation générale et structure,
 - Organigrammes et relations de pouvoir,
 - Environnement informatique.

- **Connaissance du fonctionnement de l'entité auditée :**
 - Méthodes et procédures,
 - Informations réglementaires,
 - Organisation spécifique de l'entité,
 - Système d'information,
 - Problèmes passés ou en cours,
 - Réformes en cours ou prévues.

APPROCHE PAR QUESTIONS

Les Questionnaires de Volumes et de Types de Transactions

- Les Questionnaires de Volumes et de Types de Transactions permettent de recenser des éléments statistiques en nombre et/ou en valeurs dans l'objectif de :
 - connaître les ordres de grandeur des chiffres saillants,
 - mesurer les évolutions d'une période à une autre et de faire des comparaisons,
 - mettre en évidence les écarts,
 - identifier des présomptions d'anomalies.
- Cette étape fait partie intégrante de la prise de connaissance et est fondamentale lors d'une mission d'audit.

APPROCHE PAR QUESTIONS

Le Questionnaire de Contrôle Interne (QCI)

Définition

- Le Questionnaire de Contrôle Interne est une grille d'analyse dont la finalité est de permettre à l'auditeur d'apprécier le niveau et d'apporter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne, de l'entité ou de la fonction auditée.
- Ces questionnaires permettent à l'auditeur de réaliser sur chacun des points soumis à son jugement critique une observation qui soit la plus complète possible. Pour ce faire, le QCI devra se composer de bonnes questions à poser pour réaliser cette observation complète.

APPROCHE PAR QUESTIONS

- Outil méthodologique, les Questionnaires de Contrôle Interne permettent d'identifier :
 - les contrôles internes mis en place pour se protéger contre les risques et erreurs potentiels,
 - les objectifs d'audit pour vérifier qu'ils sont bien respectés.
- Les Questionnaires de Contrôle Interne servent de guide lors d'un audit interne ; Ils permettent par ailleurs un gain de temps surtout quand les contrôles sont répétitifs.

APPROCHE PAR QUESTIONS

Structure du Questionnaire de Contrôle Interne

- Le Questionnaire de Contrôle Interne va permettre de passer du général au particulier et d'identifier pour chaque fonction quels sont les dispositifs de contrôle essentiels.
- L'auditeur est aidé dans sa démarche en répondant à cinq questions fondamentales qui regroupent l'essentiel des interrogations concernant les points de contrôle. Elles permettent de couvrir tous les aspects :

Qui ? : Questions qui permettent d'identifier l'acteur concerné. Pour répondre à ces questions, l'auditeur utilise les organigrammes hiérarchique et fonctionnel, analyses de postes, grilles d'analyse de tâches...

APPROCHE PAR QUESTIONS

Quoi ? : Questions permettant d'identifier les tâches et les opérations (Nature des tâches effectuées, Personnes concernées...).

Où ? : Questions permettant d'identifier le lieu où se déroule l'opération et son emplacement

Quand ? : Questions permettant d'avoir des réponses aux budgets et cycles de temps nécessaires pour la réalisation des opérations (début, fin, durée, planning)

Comment ? : Questions permettant de décrire le mode opératoire des opérations. L'utilisation de la piste d'audit peut être utile pour suivre, comprendre et apprécier toute une chaîne de traitement.

APPROCHE PAR QUESTIONS

- Dans l'élaboration des Questionnaire de Contrôle Interne, ces 5 questions fondamentales constituent la trame commune avec laquelle vont se décliner les questions spécifiques pour chaque tâche élémentaire. Il s'agit, en fait, de formuler la meilleure question pour savoir si la tâche élémentaire est bien faite et bien maîtrisée.
- Les listes de points à examiner qui figurent dans les questionnaires peuvent se présenter sous la forme de questionnaires de type fermés ou de type ouverts.

APPROCHE PAR QUESTIONS

Les questionnaires fermés

- Les questionnaires fermés sont des questionnaires où les réponses sont fixées à l'avance. On ne peut répondre que par des réponses affirmatives ou négatives.
- Ils seront principalement utilisés pour :
 - obtenir certains renseignements factuels,
 - recenser les moyens mis en place afin d'atteindre les objectifs du contrôle interne,
 - juger de l'approbation ou de la désapprobation d'une opinion donnée, de la position sur un jugement,...

APPROCHE PAR QUESTIONS

Les questionnaires ouverts

- Les questions ouvertes présentent l'avantage d'obtenir des perspectives de codage de l'information beaucoup plus grandes. Néanmoins, les informations obtenues peuvent être trop dispersées.

En raison des inconvénients de ces deux types de questionnaires, il est préférable de faire un compromis entre questions ouvertes et questions fermées.

APPROCHE PAR VERIFICATION

Observation physique

Définition

- L'observation physique intervient essentiellement dans le cadre des audits de régularité ou de conformité.
- Elle peut s'appliquer pour :
 - les biens immobilisés tangibles : terrains, immeubles, aménagements,...
 - les biens mobiliers tangibles : matériels et équipements de toute nature,...
 - la documentation représentative de droits ou de dettes
 - les processus matériels de contrôle et de protection de actifs, etc.

APPROCHE PAR VERIFICATION

Mise en œuvre

- L'observation physique revêt les deux formes suivantes :
 - l'observation directe qui consiste essentiellement en la vérification détaillée et visuelle d'une fonction, processus, procédure donnés par rapport au processus en vigueur.
 - l'observation indirecte qui consiste à vérifier l'existence d'un bien au travers de documents authentiques au sens juridique du terme, ou de documents émis par des tiers liés au sujet par des relations juridiques précises et strictes.

APPROCHE PAR VERIFICATION

- Cette observation peut se faire soit par consultation directe des documents soit par correspondance avec le tiers concerné (lettre de confirmation pour la banque et circularisation des tiers en relation avec l'audité).

APPROCHE PAR VERIFICATION

Les procédures de contrôle analytique

Définition

- Les procédures de contrôles analytiques consistent à effectuer des comparaisons, des calculs, des réconciliations, des examens et des observations, afin d'analyser et de faire le lien entre les données financières et les données de gestion.
- Les procédures de contrôle analytiques sont souvent efficaces pour les objectifs d'audit, se rapportant aux :
 - transactions routinières et aux estimations comptables pour lesquelles les relations et tendances peuvent être estimées,

APPROCHE PAR VERIFICATION

- comptes des états budgétaires et aux catégories de transactions dont les montants varient relativement peu,
- postes des états budgétaires et aux catégories de transactions pour lesquels l'examen des transactions individuelles ne permettrait pas d'identifier des erreurs importantes,
- comptes des états budgétaires et aux catégories de transactions pour lesquels les éléments probants sont difficiles à obtenir à partir d'autres procédures d'audit, exemple en matière d'exhaustivité.

APPROCHE PAR SONDAGE

Définition

- Le sondage statistique est une technique qui permet, à partir d'un échantillon prélevé de manière aléatoire dans une population de référence, d'extrapoler à la population les observations effectuées sur l'échantillon
- Les sondages statistiques sont notamment utilisés lorsque l'objectif de l'auditeur est d'estimer une grandeur (valeur monétaire, fréquence, ...) pour une population de taille importante.

APPROCHE PAR SONDAGE

- Il est souvent coûteux et voir impossible matériellement d'organiser un contrôle exhaustif de l'ensemble des opérations d'un organisme.
- L'utilisation des sondages permet de se forger une opinion raisonnable et de formuler des recommandations adéquates pour les diligences normales.

APPROCHE PAR SONDAGE

Mise en œuvre

- Tout sondage statistique doit répondre aux questions suivantes:
 - Comment peut-on constituer l'échantillon, et comment procéder pour la sélection des individus qui doivent le composer ?
 - Quelle la taille idéale de cet échantillon afin que les contrôles opérés permettent de répondre aux objectifs de l'investigation ?
 - Comment analyser les résultats de l'enquête ?
 - Comment procéder à l'induction ou extrapolation correspondante des résultats ?

APPROCHE PAR SONDAGE

- Les approches adoptées pour les sondages, peuvent être soit :
 - empiriques : les échantillons sont constitués en s'appuyant sur l'expérience et le flair de l'auteur. Dans ce cas, on parle de sondage raisonné.
 - systématiques
 - aléatoires : les échantillons sont constitués de manière aléatoire

APPROCHE PAR SONDAGE

Les sondages raisonnés

- L'auditeur utilise des méthodes traditionnelles de sélection des items, de détermination de la taille de l'échantillon à tester et de l'interprétation des résultats auxquels il aboutit.
- Pour cela, l'auditeur :
 - fait référence à l'expérience des examens au cours desquels il a appris qu'un certain volume de sondages était suffisant,
 - peut mettre également à profit sa connaissance effective de l'entité auditée pour choisir les zones de sondages les plus représentatives.

APPROCHE PAR SONDAGE

Les sondages statistiques

- L'utilisation des techniques statistiques a été envisagée en matière d'audit -très souvent- par référence aux méthodes employées dans le contrôle de qualité en usine.
- Elles proposent un cadre scientifique à l'audit en matière de les problèmes suivants :
 - comment procéder à une induction ou interprétation de la population à partir d'un échantillon de taille minimale?
 - quels sont la précision et le niveau de confiance de l'auditeur dans cette induction ?

APPROCHE PAR SONDAGE

- Le sondage statistique permet de minimiser les coûts du sondage pour un certain risque quantifié, accepté par l'auditeur et pour une précision exigée dans son contrôle.
- La méthode des sondages statistiques peut se faire en les quatre étapes.
 - la préparation physique du sondage,
 - le prélèvement de l'échantillon,
 - l'observation des faits et calculs,
 - la formulation des résultats.

APPROCHE PAR SONDAGE

La préparation physique des sondages

- Cette première étape consiste en la définition de :
 - la population de référence,
 - l'ensemble des items qui la composent,
 - sa taille,
 - son effectif (N)
 - de la nature du contrôle
 - du caractère à estimer.

APPROCHE PAR SONDAGE

- La taille d'un échantillon peut être déterminée de façon empirique ou de façon statistique. Le choix est fonction de l'objectif de l'audit.
- Dans de nombreuses enquêtes d'audit, il n'est pas nécessaire de prélever un échantillon taille importante ou de faire appel aux statistiques pour sa sélection.
- Quand l'auditeur a recours au sondage, il recherche une estimation valable et non une réponse exacte.

APPROCHE PAR SONDAGE

Le prélèvement de l'échantillon

- L'échantillon sera constitué de n items prélevés au hasard sur une population comprenant N items.
- Il existe diverses manières de prélèvement d'un échantillon au hasard dont notamment l'utilisation d'une table de nombres au hasard qui permet de sélectionner régulièrement des items suivant un pas ($= N/n$) en balayant ainsi toute la population.

APPROCHE PAR SONDAGE

Observation des faits et calculs des paramètres de l'échantillon

- Le calcul de la moyenne (m), de la dispersion (s) et de la fourchette ($m \pm a$) constitue le schéma directeur du calcul.
- Le demi-intervalle de confiance (a) caractérise l'estimation.

APPROCHE PAR SONDAGE

La formulation du résultat

- « Il y a P chances sur 100 pour que la valeur moyenne réelle du caractère sur la population soit comprise entre $(n - a)$ et $(n + a)$ » (estimation du montant moyen des ordres de recettes).

Ou

- « Il y a P chance sur 100 pour que la valeur totale sur la population soit comprise entre $N. (n - a)$ et $N. (n + a)$ (situation du montant total des recettes).

TECHNIQUES D'AUDIT ASSISTE PAR ORDINATEUR (TAAO)

Extraction et interrogation des fichiers informatiques

Définition

- Cette pratique consiste à extraire selon certains critères et éventuellement traiter des informations existant sur les supports électroniques de l'organisation, fonctionnant comme processus objet de l'audit.
- Ces techniques améliorent l'efficacité de l'auditeur tant directement comme outil de recherche et de calcul pour effectuer ses travaux que indirectement comme moyen de familiarisation avec l'informatique.

TECHNIQUES D'AUDIT ASSISTE PAR ORDINATEUR (TAAO)

- Elles marquent une rupture avec les techniques passées où l'auditeur se devait de procéder par sondage pour limiter le coût de son investigation et lui permet maintenant d'être exhaustif.
- En effet, ces techniques suppriment une partie importante de l'aspect mécanique du travail de vérification.
- L'informatique offre des moyens d'aller chercher des Information de les rassembler, de les comparer, de les trier et de les mettre en relation avec d'autres informations.

TECHNIQUES D'AUDIT ASSISTÉ PAR ORDINATEUR (TAAO)

Mise en œuvre

- Lorsque l'auditeur prévoit de recourir aux techniques d'audit assistées par ordinateur, il doit déterminer dès le départ si l'entité auditée est en mesure de lui fournir les données dont il a besoin, au bon moment et sous une forme qu'il pourra exploiter avec les logiciels à sa disposition.
- Sans connaissances informatiques ou presque, l'auditeur peut procéder seul à l'interrogation de fichiers informatiques lorsque ceux-ci sont correctement décrits et organisés en base de données.

TECHNIQUES D'AUDIT ASSISTÉ PAR ORDINATEUR (TAAO)

Utilisation d'outils informatiques pour le traitement et la manipulation des données

- Il existe différents logiciels bureautiques destinés à lire les fichiers et les transférer sur un micro-ordinateur portable. Ils permettent à l'auditeur d'importer des données pour ensuite les manipuler à sa guise.
- Les logiciels "tableurs" comme Excel et Access permettent dans un environnement très convivial de procéder à l'extraction, au traitement et à la manipulation de fichiers organisés en base de données.

GUIDE D'AUDIT :OUTILS

Evaluation du système de contrôle interne

Questionnaire d'Evaluation du Système de Contrôle Interne

Notes pour compléter le questionnaire

1. **Méthodologie d'évaluation:** l'évaluation du contrôle interne se fait en deux étapes. La première étape requiert des réponses de "OUI" ou "NON": le OUI indique que l'élément de contrôle interne sous évaluation existe tandis que le NON indique que l'élément n'existe pas, auquel cas une note de zéro est attribuée. La seconde étape évalue davantage les réponses "OUI" pour lesquelles une échelle de notation va de 1 à 3, la note 3 indiquant le maximum et la note 1 le minimum. Ci-après sont les significations de ces notes pour chaque élément de contrôle interne évalué:

Note 3: signifie Au dessus de la Moyenne. L'élément de contrôle interne est adéquat. Toute amélioration n'est pas prioritaire.

Note 2: signifie Moyenne. Quelques améliorations sont nécessaires mais pas d'importance majeure. L'amélioration est de priorité moyenne.

Note 1: signifie En dessous de la Moyenne. Des améliorations majeures sont nécessaires et très prioritaires.

Note 0: signifie que l'élément du contrôle interne manque. Des mesures correctives sont d'une priorité absolue.

Après avoir répondu à tout le questionnaire, l'auditeur interne fait le total de toutes les notes attribuées et en fait la moyenne qui doit être comprise entre 0 et 3. Cette note moyenne, corroborée si besoin il y a avec les autres examens de contrôles au niveau des transactions, forme le fondement de l'opinion d'audit sur le système de contrôle interne.

2. **Commentaires:** L'auditeur interne doit mentionner les observations qui l'ont poussé à attribuer les notes inférieures à 3. L'auditeur doit également expliquer tout contrôle compensatoire qui existe. En plus, l'auditeur doit indiquer les implications existantes ou potentielles des faiblesses de contrôle interne identifiées et proposer des recommandations pour y remédier.
3. Ce questionnaire est un guide minimal et ne contient pas nécessairement tous les tests qu'un auditeur interne peut effectuer. Ainsi, selon les spécificités des entités, les auditeurs internes doivent faire preuve de leur ingéniosité et de leur jugement pour réaliser des tests additionnels.

Evaluation du système de contrôle interne

ELEMENTS DU CONTROLE INTERNE	ECHELLE DE NOTATION				Commentaires
	OUI			NON	
	3	2	1	0	
<p>1. Environnement de contrôle</p> <p>Structure organisationnelle et leadership</p> <p>(i) Le caractère approprié de la structure organisationnelle de l'entité en rapport avec la nature de ses opérations et la dimension de ses départements</p> <p><i>[Référence: la structure facilite le flux des processus dans les départements et à travers l'entité, les relations hiérarchiques sont clairement définies et facilitent la circulation adéquate des informations vers la haute direction sans devoir recourir à la "micro gestion" des activités.]</i></p>					
<p>(ii) La responsabilisation des membres du personnel de l'entité pour qu'ils accomplissent leurs missions.</p> <p><i>[Référence: Les responsabilités sont clairement définies et communiqués au personnel de l'entité. La délégation des pouvoirs tient compte des responsabilités déjà assignées et il existe un système de rendre compte de ces responsabilités. Les hauts cadres de direction sont accessibles par le personnel au sein de l'entité afin de faciliter le feedback et le suivi des performances.]</i></p>					

<p>(iii) Les effectifs du personnel sont appropriés en rapport avec le volume de travail de l'entité.</p> <p><i>[Référence: les employés ne doivent pas travailler en dehors des heures normales de service pour terminer les tâches leur assignées. Les cadres et responsables ne doivent pas accomplir les rôles des employés subalternes sauf en cas de démonstration.]</i></p>					
<p>(iv) Les attributions sont clairement définies.</p> <p><i>[Référence: Il n'y a pas de duplicités dans les attributions, chaque employé est au courant des interrelations entre ses responsabilités et celles de</i></p>					

Evaluation du système de contrôle interne

ELEMENTS DU CONTROLE INTERNE	ECHELLE DE NOTATION				Commentaires
	OUI		NON		
	3	2	1	0	
<p><i>ses collègues, et la délégation de pouvoirs et la responsabilité sont clairement définies.]</i></p>					
<p>(v) L'attitude des hauts cadres de direction en ce qui concerne la réduction des risques, les contrôles internes valides et l'efficience.</p> <p><i>[Référence : les hauts cadres de direction ne doivent pas "négliger" les procédures et contrôles internes approuvés, ils exigent une analyse préalable des risques pour tous les programmes et projets nouveaux et utilisent le mode de gestion basée sur les performances.]</i></p>					
<p>(vi) L'attitude des hauts cadres de directions en ce qui concerne la responsabilité et les rapports financiers.</p> <p><i>[Référence: les hauts cadres de direction accordent une grande importance au travail du comptable et de l'auditer interne, à la tenue des systèmes comptables valides dans l'entité, aux rapports financiers réguliers et s'intéressent eux-mêmes aux détails des rapports financiers.]</i></p>					

<p>(vii) Le degré "d'auto évaluation" interne du système de contrôle interne.</p> <p><i>[Référence: la direction de l'entité exige une revue interne régulière du caractère adéquat et de l'efficacité du système de contrôle interne de l'entité et les faiblesses relevées sont corrigées dans les délais. La fréquence de cette revue est déterminée par l'Arrête Ministériel relatif aux réglementations sur l'audit interne et le contrôle interne.]</i></p>				
<p>(viii) Le niveau de recherche de compétences.</p> <p><i>[Référence: la direction de l'entité porte son attention sur la correspondance entre connaissances, habiletés et responsabilités tout au long du processus de recrutement et de placement du personnel. L'entité encourage le développement</i></p>				

Evaluation du système de contrôle interne

ELEMENTS DU CONTROLE INTERNE	ECHELLE DE NOTATION				Commentaires
	OUI			NON	
	3	2	1	0	
<p><i>professionnel continu des compétences du personnel par le biais de la formation continue et la référence aux autres entités programmes similaires. L'évaluation des performances est effectuée régulièrement au sein de l'entité.]</i></p>					
<p>Un comité d'audit est établi et fonctionne au sein de l'entité. Si oui:</p> <p>(x) Le caractère adéquat de son intervention et le degré de son indépendance.</p> <p><i>[Référence: les règlements relatifs à l'intervention, la composition et l'indépendance du comité d'audit qui sont établis par la Charte d'audit émise par l'Auditeur Interne Principal du Gouvernement.]</i></p>					
<p>1.2 Politiques et procédures</p> <p>L'entité a-t-elle mis en place des politiques et procédures opérationnelles écrites pour les programmes du gouvernement, les ressources financiers et autres actifs sous sa responsabilité? Si oui:</p>					

<p>Quel est l'état de respect de ces politiques et règles?</p> <p><i>[Référence: la direction de l'entité prend des mesures ponctuelles et appropriées contre toutes violations de ces politiques et procédures. La direction de l'entité s'engage à respecter les politiques et procédures en vigueur et tous les cas incontournables de non respect d'une procédure quelconque (par exemple en d'urgence) doivent être documentés, justifiés et portés immédiatement à l'attention du gestionnaire principal du budget pour avis et considération préalables.]</i></p>				
<p>1.3 Valeurs éthiques</p> <p>L'entité a-t-elle mis en place un Code ou d'autres règles écrites en ce qui concerne la conduite de son personnel ainsi que les pratiques opérationnelles?</p>				

Evaluation du système de contrôle interne

ELEMENTS DU CONTROLE INTERNE	ECHELLE DE NOTATION				Commentaires
	OUI		NON		
	3	2	1	0	
<p>i. Comment le Code ou les règles traitent-ils les valeurs éthiques, l'intégrité, le professionnalisme, les comportements à avoir ou à éviter sur le plan moral, la façon d'éviter les conflits d'intérêts, etc.?</p> <p><i>[Référence: les directives comprises dans ce manuel]</i></p>					
<p>ii. Comment la direction de l'entité propage-t-elle le message de promotion de l'éthique tout au long des échelons de l'entité?</p> <p><i>[Référence: la distribution du Code ou de ces règles au sein de l'entité ainsi que la connaissance du Code et des règles par chaque membre du personnel]</i></p>					
<p>iii. la direction de l'entité nourrit la culture des valeurs éthiques, l'intégrité, le professionnalisme, la façon d'éviter les conflits d'intérêts, etc. au sein de l'entité.</p> <p><i>[Référence: une procédure disciplinaire établie et élaborée qui est mise en œuvre de façon objective et consistante au sein de l'entité contre les personnes reconnues coupables des violations du Code et des règles]</i></p>					
<p>iv. La direction de l'entité gère les ressources publiques avec une très grande responsabilité et transparence.</p> <p><i>[Référence: les rapports financiers sont crédibles quant à leur contenu et leurs révélations, ne contiennent pas d'erreurs et les informations financières sont mises à la disposition des auditeurs.]</i></p>					

<p>v. Il existe des efforts clairs pour prévenir des tentations aux comportements contraires à l'éthique au sein de l'entité.</p> <p><i>[Référence: les objectifs de performance sont réalistes et atteignables et les rémunérations et la promotion sont basées sur l'évaluation objective des performances du personnel].</i></p>					
---	--	--	--	--	--

Evaluation du système de contrôle interne

ELEMENTS DU CONTROLE INTERNE	ECHELLE DE NOTATION				Commentaires
	OUI		NON		
	3	2	1	0	
<p>2 Analyse des risques</p> <p>i. Comment les objectifs et les risques éventuels de l'entité sont pris en compte dans le plan stratégique.</p> <p><i>[Référence: Le plan stratégique de l'entité est clair en ce qui concerne le lien entre les objectifs de l'entité, sa mission, ses buts, ses plan opérationnels, ses risques éventuels, ses programmes d'activités et ses budgets. Les employés sont au courant du contenu du plan stratégique.]</i></p>					
<p>i Le degré d'analyse des risques.</p> <p><i>[Référence: la méthodologie d'analyse des risques identifie toutes les sources éventuelles de risques (internes & externes) vis-à-vis des opérations de l'entité, évalue les probabilités de survenance du risque, son impact éventuel (élevé, moyen ou bas), et suggère des mesures correctives appropriées. Voir Chapitre 4 pour d'autres directives d'analyse des risques.]</i></p>					
<p>3 Contrôle des activités</p> <p>L'entité a mis en place les contrôles spécifiques de ses activités et transactions.</p> <p>Si oui</p> <p>i. État de mise en œuvre de ces contrôles.</p> <p><i>[Référence: le personnel de l'entité comprend ces contrôles et leur objet. Des mesures sont prises à temps en vue de corriger toute déficience dans les contrôles, les faiblesses et limites de mise en œuvre, et les contrôles sont régulièrement revus. L'état de mise en œuvre de chaque contrôle doit être évalué.]</i></p>					

<p>4 Information et communication</p> <p>i. La pertinence et la fiabilité des informations financières et non financières à la disposition des dirigeants, spécialement en ce qui concerne les performances opérationnelles de l'entité, etc.</p>					
--	--	--	--	--	--

Evaluation du système de contrôle interne

ELEMENTS DU CONTROLE INTERNE	ECHELLE DE NOTATION				Commentaires
	OUI			NON	
	3	2	1	0	
<p><i>[Référence: les rapports d'activités sont corrects et délivrés à temps, sont basés sur les faits et sont analytiques. Ils contiennent des informations pertinentes en ce qui concerne les réalisations en rapport avec les objectifs préétablis, les facteurs de réussite, les objectifs non atteints ainsi que les raisons, les défis et les recommandations pour les surmonter, les objectifs de la période suivante (trimestre par exemple), les ressources requises, etc.]</i></p>					
<p>ii. L'efficacité de la communication en ce qui concerne le contrôle interne au sein de l'entité.</p> <p><i>[Référence: la direction de l'entité délivre un message clair à travers l'entité en ce qui concerne les responsabilités de contrôle interne et son importance. Les employés comprennent les aspects pertinents du contrôle interne ainsi que la façon dont leurs rôles sont intégrés collectivement ou individuellement. Ils sont informés qu'ils doivent prendre des initiatives personnelles pour lutter contre les faiblesses éventuelles afin de prévenir les préjudices aux opérations de l'entité. Ils sont au courant des conséquences de la mise en échec des contrôles internes contrôlés.]</i></p>					

<p>iii. L'efficacité de la communication interne en général.</p> <p><i>[Référence: il existe des voies facilitant un flux facile d'information vers le haut, vers le bas et horizontalement, que ce soit formellement ou informellement. Il existe un esprit de volonté d'écouter de la part des dirigeants. Ces derniers sont vraiment accessibles par leurs subordonnés. Les employés ne peuvent pas être poursuivis pour avoir révélé les faiblesses opérationnelles ou managériales de l'entité.]</i></p>					
<p>Efficacité de la communication externe</p> <p><i>[Référence: il existe des voies pour une</i></p>					

Evaluation du système de contrôle interne

ELEMENTS DU CONTROLE INTERNE	ECHELLE DE NOTATION				Commentaires
	OUI			NON	
	3	2	1	0	
<p><i>communication ouverte et efficace avec les fournisseurs, les consultants et partenaires dans les activités de l'entité. Les fournisseurs peuvent librement formuler leurs plaintes sans que cela porte préjudice à leurs relations d'affaires avec l'entité. Les partenaires externes sont au courant des normes éthiques de l'entité et sont informés que tout employé reconnu coupable de tendances de conflits d'intérêts est sévèrement puni, et que ses complices externes sont inscrits sur la liste noire.]</i></p>					
<p>5 Suivi</p> <p>i. Le caractère adéquat et l'efficacité du suivi des contrôles internes en cours.</p> <p><i>[Référence: il existe des mécanismes de fournir un feedback régulier sur la performance des contrôles ainsi que le degré de réalisation des objectifs de contrôle. Il existe des preuves que les rapports financiers et les rapports d'activités sont vérifiés et comparés aux programmes d'activités concernés par ces rapports. Les rapports doivent être signés pour attester la fiabilité des informations qu'ils contiennent ainsi les responsabilités de leurs auteurs sur les erreurs éventuelles qu'ils pourraient contenir.]</i></p>					
<p>ii. L'efficacité de la méthodologie de suivi.</p> <p><i>[Référence: la méthodologie assure que les toutes les procédures soient respectées et évite qu'elles ne soient négligées. Par exemple, la méthodologie implique l'usage des critères prédéterminés, le questionnaire, la revue de la conception des contrôles, etc.]</i></p>					

iii. L'efficacité des recommandations.

[Référence: Les déficiences identifiées sont
immédiatement communiquées. Les
recommandations proposées sont discutées
évaluées pour s'assurer qu'elles sont
appropriées
Les recommandations convenues sont
assignées

--	--	--	--	--	--

Evaluation du système de contrôle interne

ELEMENTS DU CONTROLE INTERNE	ECHELLE DE NOTATION				Commentaires
	OUI			NON	
	3	2	1	0	
<i>une période de mise en œuvre. Un suivi régulier doit assurer la mise en œuvre effective des recommandations.]</i>					

Outils de l'Audit Interne

Sommaire

1. Outils d'audit interne	3
1.1 Guide d'évaluation du contrôle interne	4
1.2 Guide d'exécution des tests de contrôle « programme de travail »	5
2. Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes(TFFA)	6
3. B.A.P.S (Budget – Allocation – Planning – Suivi)	7
4. Feuilles	8
4.1 Feuille De Couverture (FDC)	8
4.2 Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème	9
5. Fiches	10
5.1 Fiche de Suivi d'une Recommandation	10
5.2 Fiches d'analyse	11
5.2.1 Fiche d'analyse de la chaîne de valeur	12
5.2.2 Fiche d'analyse matricielle et par filière d'une structure	13
5.2.3 Fiche d'analyse d'un service	14
5.2.4 Fiche d'analyse de poste de travail	15
5.2.5 Fiche d'analyse de flux d'information	16
5.2.6 Fiche d'analyse du schéma de procédure	17
5.2.7 Fiche d'analyse d'un système d'information	19
5.2.8 Fiche d'analyse d'une application informatique	20
5.2.9 Fiche d'analyse des emplois et des ressources humaines	21

1. Outils d'audit interne

Le guide d'audit élaboré pour guider et orienter les travaux des auditeurs internes est constitué de deux volets :

- d'une part des questions relatives à l'évaluation du contrôle interne
- et d'autre part, des questions ainsi que des tests de contrôle interne relatant les contrôles et vérifications que l'auditeur est tenu de réaliser afin de s'assurer de la bonne application des procédures ainsi que de la conformité des pratiques quotidiennes par rapport aux textes réglementaires, normes et lois en vigueur.

Avant le début de chaque mission, le responsable de la structure Audit Interne, en concertation avec le chef de mission désigné, devront revoir et mettre à jour les questionnaires d'audit pour les rendre adaptés à l'environnement audité.

Ces programmes et questionnaires seront alors, soit approuvés tels quels (s'ils ne nécessitent pas d'adaptations, en précisant tout de même, le nombre d'opérations à vérifier - échantillon à retenir selon l'importance de la nature des opérations, de l'entité ou des objectifs fixés à la mission.), soit modifiés en rajoutant ou en supprimant des contrôles. En effet, il peut être envisagé, dans le cadre d'une mission réduite, d'effectuer seulement une partie du programme (à préciser par le responsable ou le chef de mission).

1.1 Guide d'évaluation du contrôle interne

Le guide d'évaluation de contrôle interne est un questionnaire sous forme d'une grille d'analyse dont la finalité est de permettre à l'auditeur d'apprécier le niveau de fiabilité du dispositif de contrôle interne mis en place.

Les questionnaires de contrôle interne sont destinés à déceler d'éventuelles faiblesses de conception ou d'application des procédures.

Les réponses aux questions peuvent, soit être apportées suite à une constatation, soit nécessiter un complément de travail (examen de document ou test de contrôle). La réponse N/A (Non applicable) sera valable dans la mesure où l'entité audité ne traite pas une telle opération.

Le questionnaire de contrôle interne est conçu de manière à ce que les réponses négatives désignent systématiquement les défaillances et les points faibles du dispositif de contrôle interne mis en place, et que les réponses positives indiquent implicitement les points forts.

L'utilisation concrète des questionnaires de contrôle interne consiste en l'évaluation de l'impact des points faibles sur l'organisation en place et en la vérification de la réalité et l'exhaustivité des points forts.

1.2 Guide d'exécution des tests de contrôle « programme de travail »

Le programme de travail est l'outil principal de l'auditeur interne. Il définit l'ensemble des tâches et opérations que doit réaliser l'auditeur, pour une procédure, opération ou contrôle donnés.

Le programme de travail permet à l'auditeur interne d'effectuer un certain nombre de vérifications quant à la conformité des pratiques courantes par rapport aux réglementations et lois en vigueur. Ces vérifications s'appuient sur des tests de détails à partir d'échantillons sélectionnés à cet effet.

Une fois les travaux effectués et devant chaque étape du guide, l'auditeur devra indiquer la référence aux feuilles de travail et apposer son visa ou ses initiales.

2. Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes(TFFA)

Domaine / Opération	Objectifs de contrôle	Risques	Indicateurs / Indices	OPINION			Commentaire ou Référence
				Force / Faiblesse	Conséquence	Degré de confiance	
Issus du plan d'approche				Produits par l'analyse des risques			
Domaine / Opération : thème, élément de la structure				Force / Faiblesse : par rapport à un objectif de contrôle interne ou à une référence (manuel de procédures,...) ou à une caractéristique assurant le bon fonctionnement ainsi que l'atteinte d'un résultat escompté.			
Objectifs de contrôle : situation théorique, caractéristiques du bon fonctionnement (par rapport au référentiel). Un objectif de contrôle définit de manière synthétique la situation théorique que l'auditeur devrait rencontrer pour conclure au bon fonctionnement d'une entité, d'un système ou d'opérations.				Conséquence : degré de gravité, probabilité d'occurrence			
Risques : conséquences ou (événements) redoutées en cas de dysfonctionnement, préoccupations				Degré de confiance de l'auditeur à ce stade (le T. F. f. A sera suivi du programme de vérification préparé par l'auditeur)			

3. B.A.P.S (Budget – Allocation – Planning – Suivi)

							Semaine du :/...../.....	
AUDITEUR :							Initiales :	
Référence Mission	Code phase	L	M	M	J	V	Total Heures	Code Phases et produits
								Pd'A
								Tffa
								FdeC
								Pde
								BAP
								O.R
								P.Ra
Formation externe								
Formation interne								
Réunions								
Déplacements								
Jours fériés								
Maladie								
Maternité/ Mariage / Décès								
Congés								
Total global								

4.2 Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème

RAP	STRUCTURE (CONTENU) :
PROBLEME	<ul style="list-style-type: none"> • Formulation synthétique, autonome et percutante du dysfonctionnement (ou anomalie) constaté • C'est un dysfonctionnement important qui compromet le ou les résultats attendus
FAITS	<ul style="list-style-type: none"> • L'événement symptomatique constaté (cet événement se voit et se constate) • Ce sont les dysfonctionnements qui se manifestent par tels incidents ou telles anomalies et qui ont été constatées
CAUSES	<ul style="list-style-type: none"> • La condition non remplie ou facteur de risque : observée ou déduite, elle explique la survenance du fait (dysfonctionnement ou anomalie)) • Les causes dont la ou les origine(s) sont les mauvaises conditions de fonctionnement
CONSEQUENCE	<ul style="list-style-type: none"> • Elle est constatée par l'auditeur et / ou l'audité ou supputé (risque) • Les conséquences ont pour impact certains ou probables une sous performance ou une perte de valeurs suffisamment importantes
SOLUTION / RECOMMANDATION	<ul style="list-style-type: none"> • La recommandation proposée pour remédier au problème (dysfonctionnement ou anomalie) • La recommandation nécessite une action précise visant à éliminer les conséquences engendrées par les causes

Etablie par :

Approuvé par :

Validé avec :

Le/...../.....

le/.....

le...../...../.....

5. Fiches

5.1 Fiche de Suivi d'une Recommandation

Fiche à remplir et à retourner à l..... au plus tard le/...../.....

Recommandation N°	
Réponse	Etablie par : Nom (s) Réalisé <input type="checkbox"/> Fonction (s) : Retenue <input type="checkbox"/> à l'étude <input type="checkbox"/> Refusée <input type="checkbox"/> Date :
Dates prévues	Plan d'action (détail concernant la recommandation) Raisons pour lesquelles la recommandation est mise à l'étude (date de prise de décision définitive) Raisons pour lesquelles la recommandation a été refusée
Réponse du responsable de la recommandation	

5.2 Fiches d'analyse

Les fiches d'analyse sont également des outils que l'auditeur utilise lors des missions d'audit interne. Elles permettent de détailler et d'illustrer les principaux types d'analyse envisageables que l'auditeur peut utiliser dans sa démarche d'audit.

Pour chacun des items, la fiche d'analyse décrit :

- les objectifs,
- la démarche,
- et donne un exemple pour l'utilisation pratique de la fiche.

5.2.1 Fiche d'analyse de la chaîne de valeur

FICHE D'ANALYSE DE LA CHAÎNE DE VALEUR	
OBJECTIFS	<p>L'analyse de la chaîne de valeur a pour finalité de repérer les sources et points potentiels d'amélioration des performances de l'organisation auditée, à travers l'identification des mécanismes de création de la valeur ajoutée propre à cette organisation, à ses activités, et à son environnement.</p>
DEMARCHE	<p>L'analyse de la chaîne de valeurs consiste à :</p> <ul style="list-style-type: none">• Bâtir le système de chaîne de valeur et situer l'organisation auditée entre ses fournisseurs et ses clients / usagers• Décomposer la valeur ajoutée selon les différentes activités, de manière à distinguer :<ul style="list-style-type: none">- Les activités opérationnelles de base,- Les activités de support et leur contribution à la réalisation des activités opérationnelles• Identifier les éléments et facteurs générateurs de contre-performance ainsi que les potentiels d'amélioration <p>L'analyse de la chaîne de valeur ajoutée peut de ce fait être suivie d'autres travaux plus circonscrits tels que l'analyse du système d'information en vigueur.</p>

5.2.2 Fiche d'analyse matricielle et par filière d'une structure

FICHE D'ANALYSE MATRICIELLE ET PAR FILIERE D'UNE STRUCTURE	
OBJECTIFS	<p>L'analyse matricielle et par filière d'une structure permet d'apprécier :</p> <ul style="list-style-type: none">• la pertinence d'une structure et son adéquation par rapport aux orientations stratégiques et objectifs escomptés,• les modalités et qualité de fonctionnement de la structure (processus de prise de décision, répartition des responsables,...)
DEMARCHE	<p>Une structure est un agencement particulier de responsabilités visant un certain équilibre entre l'entité, la spécification des tâches, la circulation des informations dont dépendent la qualité des décisions des dirigeants et l'efficacité de l'organisation.</p> <p>Une filière est la succession des activités assurées éventuellement par différents services au sein de la structure, contribuant à un même produit ou un même service final offert par l'organisation.</p> <p>L'analyse matricielle et par filière d'une structure consiste à :</p> <ul style="list-style-type: none">• élaborer une matrice à deux axes et indiquant d'une part, les principales activités (fonctions et opérations) de l'organisation auditée et d'autre part, les différentes entités de la structure ;• identifier les filières ;• préciser la contribution de chaque entité à chaque filière ;• apprécier la qualité des interfaces entre les différentes structures (en vue d'apprécier la lenteur des circuits administratifs) ;• identifier les défaillances et l'inexistence de points de contrôle ; <p>L'analyse matricielle et par filière met en évidence deux types de dysfonctionnement :</p> <ul style="list-style-type: none">• Le découpage des attributions accentuant le cloisonnement et la parcellisation d'un processus ;• La mauvaise communication entre les différentes structures

5.2.3 Fiche d'analyse d'un service

FICHE D'ANALYSE D'UN SERVICE	
OBJECTIFS	<p>L'analyse d'un service permet d'identifier :</p> <ul style="list-style-type: none">• ses missions et ses responsabilités et de définir le rôle qui lui est imparti au sein de l'organisation ;• ses activités et tâches, réalisées à l'aide des moyens qui sont mis à sa disposition pour réaliser ses missions ;• ses moyens tant en ce qui concerne ses ressources humaines que ses ressources matérielles et logistiques.
DEMARCHES	<p>Le service est décrit sous forme de texte narratif, de tableaux et / ou encore de grille d'analyse des tâches qui sont renseignés soit par les auditeurs lors des entretiens de prise de connaissance, soit directement par les audités.</p> <p>Le descriptif permet de :</p> <ul style="list-style-type: none">• schématiser l'organigramme de la structure auditée ;• définir les caractéristiques générales du service :<ul style="list-style-type: none">- Fonctions, attributions et tâches et leurs descriptifs,- Effectifs,- Moyens matériels ;• identifier les responsables du service :<ul style="list-style-type: none">- Nom,- Grade,- Ancienneté dans l'emploi,- Diplômes ;• décrire les principaux indicateurs d'activités,• décrire les principales informations et procédures relatives au service :<ul style="list-style-type: none">- Liste des procédures,- Types d'informations et supports d'information,- Fréquence de consultation et de mise à jour de document,- Répartition de la charge de travail par poste.

5.2.4 Fiche d'analyse de poste de travail

FICHE D'ANALYSE D'UN SERVICE	
OBJECTIFS	<p>L'analyse d'un poste de travail a pour finalité de vérifier que le poste examiné fournit à un coût minimum des prestations de qualité dans des délais acceptables.</p>
DEMARCHE	<p>L'analyse du poste de travail repose sur l'identification des éléments caractéristiques des postes dans les fiches de fonction et les fiches de poste. L'objectif étant de mettre en évidence des anomalies telles que :</p> <ul style="list-style-type: none">• les variations d'activité selon les saisons ;• les turnovers relevés ;• la parcellisation des travaux ;• la non automatisation des tâches ;• la lenteur des circuits d'information

5.2.5 Fiche d'analyse de flux d'information

FICHE D'ANALYSE DE FLUX D'INFORMATION	
OBJECTIFS	<p>Le diagramme de circulation de l'information (ou diagramme de flux) permet de représenter la circulation de l'information au sein d'une structure en identifiant :</p> <ul style="list-style-type: none">• les points d'émission de l'information,• les points d'enrichissement et / ou de validation de l'information, <p>les points d'utilisation de l'information (décision, traitement spécifique.....)</p>
DEMARCHE	<p>La circulation de l'information pertinente et dans les délais requis, au sein d'une organisation, permet et contribue à disposer d'un processus efficace de prise de décision.</p> <p>Les diagrammes de circulation de l'information permettent d'identifier très aisément le transit des principales données au sein des entités objet de l'audit. L'objectif étant de pouvoir analyser :</p> <ul style="list-style-type: none">• la nature de l'utilisation pour chaque entité de l'information ;• la qualité des interfaces entre les entités :<ul style="list-style-type: none">- Informations circulant sans difficultés,- Circuits d'informations simples,- Délai de circulation de l'information d'une entité vers une autre rapide

5.2.6 Fiche d'analyse du schéma de procédure

FICHE D'ANALYSE DU SCHEMA DE PROCEDURE	
OBJECTIFS	<p>La représentation schématique d'une procédure permet de modéliser le déroulement des opérations nécessaires à l'exécution d'un traitement administratif ou opérationnel en vue d'en analyser la pertinence et l'efficacité de son fonctionnement.</p>
DEMARCHES	<p>schématisation d'un processus ou d'une procédure à l'aide de symboles permet de représenter de manière claire les opérations administratives ou opérationnelles et d'en faire plus facilement le diagnostic.</p> <p>La modélisation d'une procédure consiste à :</p> <ul style="list-style-type: none">• identifier tous les intervenants et acteurs dans cette procédure,• identifier toutes les entrées (input) et sorties (output) concernant la procédure (documents, informations, fichiers.....),• décomposer l'ensemble des traitements en opérations élémentaires (manuelles ou informatiques),• identifier les conditions et tests qui déterminent la nature des opérations, et les expliquer,• identifier les opérations répétitives et les expliquer. <p>Le schéma fait ensuite l'objet d'une analyse diagnostique qui révèle :</p> <ul style="list-style-type: none">• des tâches redondantes, telles que les contrôles en vigueur ;• les tâches non automatisées ;• les délais d'exécution plus ou moins longs ;• le nombre d'intervenants.

5.2.6.1 Principaux symboles utilisés pour la schématisation d'une procédure

	Décision ou test induisant plusieurs chaînes d'opérations dans une procédure
	Flux d'information sur un support physique (papier, magnétique)
	Télétransmission d'information
	Mise à jour d'un fichier
	Document papier
	Fichier sur disque magnétique
	Archivage de document
	Délai de traitement ou de réalisation d'un opération
	Début / Fin d'une procédure
	Tâche
	Entrée manuelle
	Renvoi vers la page suivante

La schématisation d'une procédure doit permettre sa lecture rapide et facile.

Les flèches présentant les flux d'information doivent, dans la mesure du possible :

- Etre orientées de la gauche vers la droite ou de haut en bas,
- Ne pas se croiser pour ne pas rendre la lecture difficile et ne pas induire à l'erreur

5.2.7 Fiche d'analyse d'un système d'information

FICHE D'ANALYSE D'UN SYSTEME D'INFORMATION	
OBJECTIFS	<p>Les performances d'une organisation sont très dépendantes de la qualité et de la pertinence de son système d'information. L'objectif étant de faire la synthèse des caractéristiques de ce système et d'évaluer sa contribution et / ou son défaut de contribution à la performance de l'organisation.</p>
DEMARCHE	<p>L'analyse du système d'information consiste à schématiser l'architecture fonctionnelle du système d'information, domaine par domaine, de l'organisme dans l'objectif de mettre en évidence :</p> <ul style="list-style-type: none">• les fonctions automatisées et les fonctions manuelles,• les cycles de traitements,• les fonctions critiques,• les principaux fichiers et bases de données,• les principaux volumes de transactions,• l'architecture technique du système :<ul style="list-style-type: none">- matériels,- logiciels de base, télécommunications.... <p>La seconde étape vise à évaluer le système selon différents aspects, et tout particulièrement :</p> <ul style="list-style-type: none">• le degré d'automatisation du système d'information,• la disponibilité des fonctions essentielles compte tenu de la stratégie de l'organisme et du degré de satisfaction des utilisateurs,• l'intégration et la cohérence du système d'information,• la rapidité et la sécurité du système d'information,• la cohérence et la qualité techniques,• la gestion prévisionnelle du système d'information : existence d'un schéma directeur informatique, de projets d'amélioration.....

5.2.8 Fiche d'analyse d'une application informatique

FICHE D'ANALYSE D'UNE APPLICATION INFORMATIQUE	
OBJECTIFS	<p>Une application informatique est un ensemble de traitements informatisés d'une fonction donnée. Son analyse permet d'identifier les caractéristiques fonctionnelles et techniques essentielles et de vérifier par ailleurs qu'elle :</p> <ul style="list-style-type: none">• répond aux besoins des utilisateurs,• leur facilite le traitement des opérations,• permet de réduire les temps de traitements et donc les temps de cycle (meilleure performance)
DEMARCHES	<p>L'analyse d'une application informatique permet de mettre en évidence ses défauts ainsi que ses lacunes à répondre aux besoins de ses utilisateurs. L'objectif étant de révéler :</p> <ul style="list-style-type: none">• les manques de fiabilité qui peuvent en résulter,• les défauts ou insuffisance d'intégration,• l'obsolescence fonctionnelle : l'application ne correspond plus aux besoins des utilisateurs qui ont évolué depuis la conception initiale,• l'obsolescence technique qui ne permet plus un accroissement des capacités de services rendus.

5.2.9 Fiche d'analyse des emplois et des ressources humaines

FICHE D'ANALYSE DES EMPLOIS ET DES RESSOURCES HUMAINES	
OBJECTIFS	<p>L'analyse des emplois et des ressources humaines permet de :</p> <ul style="list-style-type: none">• faire la synthèse des caractéristiques du personnel de l'organisation sur la base d'une analyse qualitative et quantitative du personnel,• faire la synthèse des emplois existants au sein de l'organisation, confronter les ressources humaines et emplois et en tirer les conséquences quant à leur adéquation et aux mesures à mettre en œuvre pour pallier aux éventuels écarts et incohérences.
DEMARCHE	<p>L'analyse des emplois et ressources humaines consiste à mettre en évidence les caractéristiques du personnel de l'organisation en question. Pour cela, on se base sur les informations disponibles au niveau de la base de données du personnel. A défaut, on s'attachera à faire reconstituer cette base de données aux fins d'une analyse fiable.</p> <p>Les informations requises concernent :</p> <ul style="list-style-type: none">• des informations sur les individus telles que les compétences, la qualité du travail, la capacité d'encadrement et d'animation, les souhaits d'évolution,• des informations de synthèse sur le personnel telles que :<ul style="list-style-type: none">- la pyramide des âges,- la répartition Homme / Femme,- la structure par catégorie,- la structure par qualification,- l'ancienneté dans l'organisation par catégorie, par structure,- l'absentéisme,- la rotation en interne,- le turnover,- la structure des rémunérations,- le nombre de congés de maladies par structure, par tranche d'âge et par sexe. <p>De même, cette analyse consistera à mettre en évidence les principales particularités qui caractérisent les emplois types de l'organisation, à savoir : les sous et / ou surqualifications du personnel pour chaque poste, la mobilité du personnel en interne, la politique de rémunération.</p>



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

**LE CONSEIL DES MINISTRES DE L'UNION ECONOMIQUE
ET MONETAIRE OUEST AFRICAINE (UEMOA)**

- Vu** le Traité de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine, notamment en ses articles 16, 20, 21 et 67 ;
- Vu** la Déclaration de la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement, du 28 janvier 1999, sur le renforcement de la convergence et l'accélération de la croissance économique dans les Etats membres de l'UEMOA ;
- Vu** la Directive n° 06-97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique et ses modificatifs;
- Vu** 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 ;
- VU** la Directive n°06/CM/UEMOA du 26 juin 2009, relative aux lois de finances ;
- Soucieux** de la nécessité d'instaurer dans l'Union des règles permettant une gestion transparente et rigoureuse des finances publiques, en vue de conforter la croissance économique ;
- Sur** proposition de la Commission,
- Après** avis du Comité des Experts Statutaire, en date du 19 juin 2009 ;

EDICTE LA PRESENTE DIRECTIVE :

TITRE PREMIER : DES DISPOSITIONS GENERALES

Article premier

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

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

Article 2

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

Article 3

Les ressources et les charges de l'Etat sont autorisées par une loi de finances qui est exécutée conformément aux lois, règlements et instructions en vigueur. Aucune recette ne peut être liquidée ou encaissée, aucune dépense publique ne peut être engagée ou payée si elle n'a été au préalable autorisée par une loi de finances.

De même, les emprunts à moyen et long termes, les cessions d'actifs et les prêts et avances, font l'objet d'autorisation par une loi de finances.

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

TITRE II : DES ORDONNATEURS ET DES COMPTABLES

Chapitre premier : Des dispositions communes

Article 4

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

Article 5

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

Ces incompatibilités peuvent être étendues par les réglementations nationales.

Article 6

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

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

Article 7

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

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

Chapitre 2 : Des ordonnateurs

Article 8

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

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

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

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

Les directeurs des établissements publics nationaux sont ordonnateurs principaux des recettes et des dépenses de ces établissements. Ils peuvent déléguer leurs

pouvoirs dans les conditions prévues par les lois et règlements régissant les établissements publics.

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

Article 9

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

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

Article 10

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

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

Article 11

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

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

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

Article 12

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

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

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

Article 13

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

Article 14

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

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

Article 15

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

Chapitre 3 : Des comptables publics

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

Article 16

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

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

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

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

Article 17

Les différentes catégories de comptables publics sont :

- les comptables deniers et valeurs ;
- les comptables d'ordre.

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

Les comptables deniers et valeurs sont :

- les comptables directs du Trésor ;
- les comptables des administrations financières ;
- les agents comptables des établissements publics ;

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

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

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

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

Article 18

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

- la prise en charge et le recouvrement des rôles, titres de perception, bulletins de liquidation et ordres de recettes non fiscales qui lui sont remis par un ordonnateur, des créances constatées par un contrat ou un marché public, un titre de propriété ou tout autre titre ou acte dont il assure la conservation ainsi que l'encaissement des droits au comptant et des recettes de toute nature que les administrations publiques sont habilitées à recevoir ;
- le visa, la prise en charge et le règlement des dépenses, soit sur ordre émanant d'un ordonnateur accrédité, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de sa propre initiative, ainsi que la suite à donner aux oppositions et autres significations ;
- la garde et la conservation des fonds, valeurs, titres et matières appartenant ou confiés à l'Etat ou aux autres administrations publiques ;

- le maniement des fonds et les mouvements des comptes de disponibilités ;
- la conservation des pièces justificatives des opérations et des documents de comptabilité ;
- la tenue de la comptabilité du poste qu'il dirige.

Article 19

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

Article 20

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

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

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

Article 21

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

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

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

Article 22

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

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

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

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

Section 2 : Des droits et obligations des comptables publics

Article 23

Les comptables publics sont astreints à la prestation de serment devant les juridictions compétentes et à la constitution de garanties.

La formule de serment est définie par les réglementations nationales.

Aucun comptable ne peut entrer en fonction s'il n'a pas justifié de l'accomplissement de ces deux obligations.

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

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

Article 24

Les comptables publics sont accrédités auprès des ordonnateurs ainsi que, le cas échéant, des autres comptables publics avec lesquels ils sont en relation.

Article 25

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

Le mandataire est accrédité dans les mêmes conditions que le comptable titulaire.

Article 26

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

a) en matière de recettes, le contrôle :

- de l'autorisation de percevoir les recettes, dans les conditions prévues, pour l'Etat et chaque catégorie d'administrations publiques, par les lois et règlements ;

- de la mise en recouvrement et de la liquidation des créances ainsi que de la régularité des réductions et des annulations de titres de recettes, dans la limite des éléments dont ils disposent ;
- b) en matière de dépenses, le contrôle :
- de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, et de l'assignation de la dépense ;
 - de la validité de la créance, portant sur :
 - la justification du service fait, résultant de la certification délivrée par l'ordonnateur ainsi que des pièces justificatives produites ;
 - l'intervention préalable des contrôles, autorisations, approbations, avis ou visas réglementaires ;
 - la production des justifications et, le cas échéant, du certificat de prise en charge à l'inventaire ;
 - l'application des règles de prescription et de déchéance ;
 - du caractère libératoire du règlement incluant le contrôle de l'existence éventuelle d'oppositions, notamment de saisies-arrêts ou de cessions ;
- c) en matière de patrimoine, le contrôle :
- de la prise en charge à l'inventaire des actifs financiers et non financiers acquis ;
 - de la conservation des droits, privilèges et hypothèques des immobilisations incorporelles et corporelles.

Article 27

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

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

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

Article 28

Les comptes de l'Etat sont produits à la Cour des comptes au plus tard le 30 juin de l'exercice suivant celui au titre duquel ils sont établis.
En cas de retard, des amendes peuvent être infligées aux comptables par la Cour des comptes.

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

Section 3 : De la responsabilité des comptables publics

Article 29

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

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

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

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

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

Article 30

Les comptables publics ne sont pas tenus de déférer aux ordres irréguliers qui engagent leur responsabilité personnelle et pécuniaire, sauf réquisition émanant de l'ordonnateur principal dans les conditions définies à l'article 50. Dans ce cas, la responsabilité de ce dernier se substitue à celle du comptable.

Article 31

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

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

Le comptable de fait peut être condamné par la Cour des comptes à une amende, en raison de son immixtion dans les fonctions de comptable public. Cette amende est calculée suivant l'importance et la durée de la détention ou du maniement des deniers. Son montant ne pourra dépasser le total des sommes indûment détenues ou maniées.

Article 32

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

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

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

Article 33

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

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

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

Article 34

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

- pour les comptables principaux : après arrêts définitifs de quitus rendus par la Cour des comptes sur les différentes gestions dont ils avaient la charge jusqu'à leur cessation de fonction ou par intervention de la prescription acquisitive conformément aux dispositions de l'article 75 de la Directive portant lois de finances ;
- pour les comptables secondaires : après obtention du certificat de décharge délivré par le Directeur chargé de la comptabilité publique, sur avis des comptables principaux auxquels ces comptables secondaires sont rattachés ;
- le certificat de décharge est délivré dans un délai fixé par les réglementations nationales. Il permet uniquement d'accorder la libération

des garanties, mais n'emporte pas de conséquences quant à l'appréciation de la responsabilité éventuelle du comptable secondaire ;

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

TITRE III : DES OPERATIONS D'EXECUTION DU BUDGET

Chapitre 1^{er} : Des opérations de recettes

Article 35

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

Article 36

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

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

Article 37

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

Section première : De la constatation, de la liquidation et de l'ordonnancement des recettes

Article 38

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

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

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

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

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

Article 39

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

Les actes formant titres de perception sont notifiés aux comptables publics pour prise en charge selon les modalités déterminées par des textes particuliers ; ils sont notifiés aux redevables par avis les informant de la date d'échéance et des modalités de règlement.

Section 2 : Des recouvrements et des restes à recouvrer

Article 40

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

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

Article 41

Les débiteurs de l'Etat ne peuvent pas se prévaloir de leurs créances vis-à-vis de l'Etat pour s'opposer au paiement de leurs dettes. Par contre, le comptable doit, préalablement à tout paiement, opérer la compensation légale entre les dettes et les créances assignées sur sa caisse.

Article 42

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

Chapitre 2 : Des opérations de dépenses

Article 43

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

Article 44

Les dépenses sont engagées, liquidées et ordonnancées avant d'être payées. Toutefois, certaines catégories de dépenses limitativement énumérées peuvent,

dans les conditions prévues par les textes en vigueur dans les Etats membres, être payées avant ordonnancement, mais doivent faire l'objet d'un ordonnancement de régularisation.

Section première : De la phase administrative de la dépense publique

Article 45

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

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

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

Article 46

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

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

Article 47

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

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

Article 48

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

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

Article 49

Le paiement est l'acte par lequel l'Etat se libère de sa dette. Sous réserve des exceptions prévues par les lois et règlements, les paiements ne peuvent intervenir

qu'à l'échéance de la dette, après l'exécution du service, au vu de décisions individuelles d'attribution de subvention, d'allocation ou d'avance.

Article 50

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

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

En cas de désaccord persistant, l'ordonnateur principal, après avoir recueilli l'avis consultatif du ministre chargé des finances, peut réquisitionner le comptable selon les dispositions prévues par les réglementations nationales.

Dans ce cas, le comptable procède au paiement de la dépense, et annexe au mandat, une copie de sa déclaration de rejet et l'original de l'acte de réquisition qu'il a reçu. Une copie de la réquisition et une copie de la déclaration des rejets sont transmises à la Cour des Comptes et au ministre chargé des finances et publiées.

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

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

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

Article 51

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

Article 52

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

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

Article 53

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

Section 2 : De la prescription de la dépense publique

Article 54

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

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

Chapitre 3 : Des opérations de trésorerie

Article 55

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

Les opérations de trésorerie comprennent :

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

Article 56

Les opérations de trésorerie sont exécutées exclusivement par les comptables publics, soit à leur propre initiative, soit sur l'ordre du ministre chargé des finances ou

à la demande des tiers qualifiés pour leur compte. Les opérations de trésorerie sont décrites pour leur montant respectif et sans contraction.

Article 57

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

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

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

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

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

Article 58

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

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

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

Article 59

Les fonds appartenant au Trésor public sont insaisissables.

Article 60

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

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

Article 61

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

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

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

Chapitre 4 : Des opérations sur le patrimoine

Article 62

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

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

Article 63

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

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

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

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

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

Article 64

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

Chapitre 5 : De la justification des opérations

Article 65

Les opérations de recettes, de dépenses, de trésorerie et de patrimoine qui sont décrites aux chapitres 1 à 4 du titre III de la présente Directive doivent être appuyées des pièces justificatives prévues dans une nomenclature établie par arrêté pris par le ministre chargé des finances après avis de la Cour des comptes.

Article 66

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

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

La durée de conservation des pièces justificatives est de dix ans. Elle peut être prorogée par les réglementations nationales.

Article 67

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

TITRE IV : DE LA COMPTABILITE ET DES COMPTES DE L'ETAT

Chapitre premier : Des dispositions communes

Article 68

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

Article 69

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

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

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

Article 70

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

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

Article 71

La comptabilité de l'Etat comprend :

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

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

Chapitre 2 : De la comptabilité budgétaire

Article 72

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

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

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

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

Article 73

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

Article 74

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

Article 75

Les comptes générés par la comptabilité budgétaire sont constitués des comptes administratifs établis par les ordonnateurs et consolidés par le ministre chargé des finances, appuyés d'un état de développement des recettes budgétaires et d'un état de développement des dépenses budgétaires établis par le comptable principal.

Chapitre 3 : De la comptabilité générale de l'Etat

Article 76

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

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

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

- les opérations budgétaires ;
- les opérations de trésorerie ;
- les opérations faites avec des tiers et les opérations d'attente et de régularisation ;

- les mouvements du patrimoine et des valeurs ;
- les flux de gestion internes : amortissements, provisions, les produits et charges rattachés.

Article 77

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

- la déconcentration de la comptabilité générale, en vue de la rapprocher du fait générateur et des ordonnateurs ainsi que leurs services gestionnaires ;
- l'inscription au bilan de l'Etat de tous les flux de gestion portant sur les actifs non financiers, les dettes et créances, en vue de la connaissance du patrimoine public et partant, de la capacité de l'Etat à faire face à ses engagements.

Article 78

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

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

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

Article 79

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

Article 80

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

Le Compte Général de l'Administration des Finances comprend :

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

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

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

Chapitre 4 : De la comptabilité des matières, valeurs et titres

Article 81

La comptabilité des matières, valeurs et titres est une comptabilité d'inventaire permanent ayant pour objet la description des existants, des biens mobiliers et immobiliers, des stocks autres que les deniers et valeurs de l'Etat.

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

La comptabilité des matières peut être tenue en partie simple ou en partie double. Elle décrit l'existant et les mouvements d'entrée et de sortie concernant :

- les immobilisations incorporelles et corporelles ;
- les stocks de marchandises, fournitures ;
- les titres nominatifs, au porteur ou à ordre, et les valeurs diverses appartenant ou confiées à l'Etat ainsi que les objets qui lui sont remis en dépôt ;
- les formules, titres, tickets et vignettes destinés à l'émission ou à la vente.

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

Article 82

Les biens corporels et incorporels acquis avant la date de mise en vigueur de la présente directive, sont inventoriés, immatriculés, valorisés et enregistrés dans les livres suivant les modalités, méthodes et techniques définies dans un référentiel harmonisé à l'usage des Etats membres de l'Union.

Les nouvelles acquisitions sont enregistrées au fur et à mesure des certifications délivrées par les ordonnateurs et des imputations données par les comptables aux comptes appropriés.

Des rapprochements contradictoires périodiques sont effectués entre les données de la comptabilité matières et celles de la comptabilité générale de l'Etat.

Article 83

La comptabilité des matières est tenue par des agents habilités par l'ordonnateur. Ces derniers sont personnellement et pécuniairement responsables des mouvements qu'ils ordonnent sur les éléments du patrimoine.

L'organisation et le système comptables applicables à la comptabilité matières sont définis par les réglementations nationales.

Chapitre 5 : De la comptabilité analytique des coûts

Article 84

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

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

TITRE V : DU CONTROLE DE L'EXECUTION DU BUDGET

Article 85

Sans préjudice des pouvoirs du Parlement, les opérations d'exécution du budget de l'Etat sont soumises à un double contrôle, administratif et juridictionnel.

Le contrôle administratif est le contrôle de l'administration sur ses agents, incluant le contrôle interne a priori, concomitant et a posteriori.

Le contrôle juridictionnel est exercé par la Cour des comptes de l'Etat membre ou, le cas échéant, par la Cour des comptes de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine.

Chapitre premier : Du contrôle administratif

Section première : Des caractéristiques du contrôle administratif

Article 86

Le contrôle administratif s'exerce soit sous la forme de contrôle hiérarchique, soit sous la forme de contrôle organique par l'intermédiaire de corps et organes de contrôle spécialisés.

Section 2 : Des contrôles exercés par les contrôleurs financiers

Article 87

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

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

Article 88

Les contrôles a priori exercés par les contrôleurs financiers portent sur les opérations budgétaires.

Tous les actes des ordonnateurs portant engagement de dépenses, notamment les marchés publics ou contrats, arrêtés, mesures ou décisions émanant d'un ordonnateur, sont soumis au visa préalable du Contrôleur financier.

Ces actes sont examinés au regard de l'imputation de la dépense, de la disponibilité des crédits, de l'application des dispositions d'ordre financier, des lois et règlements, de leur conformité avec les autorisations parlementaires, des conséquences que les mesures proposées peuvent avoir sur les finances publiques.

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

Le Contrôleur financier ou son délégué s'assure notamment que les ordonnances et les mandats se rapportent à un engagement de dépenses déjà visé par lui.

Si les titres de paiement lui paraissent entachés d'irrégularités, il doit en refuser le visa.

Article 89

Le Contrôleur financier ou son délégué tient la comptabilité des dépenses engagées afin de suivre la consommation des crédits et de déterminer la disponibilité ou non de crédits suffisants pour de nouveaux engagements de dépenses.

Article 90

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

Article 91

Par exception aux dispositions de l'article 87 de la présente Directive et conformément à l'article 13 de la Directive portant loi de finances, le contrôleur financier adapte dans les conditions définies par la réglementation nationale les modalités de mise en œuvre de ses contrôles au regard de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne ainsi que du contrôle de gestion mis en œuvre par l'ordonnateur.

Section 3 : De la responsabilité du contrôleur financier

Article 92

Le Contrôleur financier est personnellement responsable des contrôles portant sur la disponibilité des crédits, sur la vérification des prix par rapport à la mercuriale en vigueur et, au titre de la validité de la créance, sur l'exactitude des calculs de liquidation de la dépense.

Si les mesures proposées lui paraissent entachées d'irrégularités au regard des dispositions qui précèdent, le contrôleur financier refuse son visa. En cas de désaccord persistant, il en réfère au ministre chargé des finances. Il ne peut être passé outre au refus de visa que sur autorisation écrite du ministre chargé des finances. Dans ce cas, la responsabilité du ministre chargé des finances se substitue à celle du contrôleur financier.

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

Section 4 : Des autres organes de contrôle administratif

Article 93

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

Article 94

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

Article 95

Les rapports produits à la suite des contrôles, vérifications et audits effectués par les organes et corps de contrôle administratifs, sont mis à la disposition du public, dans les conditions déterminées par les réglementations nationales.

Chaque rapport de contrôle, d'inspection et d'audit fait l'objet d'une réponse écrite de la part du service audité, qui précise comment les recommandations dudit rapport seront appliquées.

Dans tous les cas les droits des différentes parties doivent être garantis.

Article 96

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

Chapitre 2 : Du contrôle juridictionnel

Article 97

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

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

TITRE VI : DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES

Article 98

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

Article 99

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

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

- les avis sur la qualité des procédures comptables et des comptes publics prévus à l'article 97 de la présente Directive ;
- la compétence des Cours des comptes en matière de sanction des fautes de gestion prévus à l'article 14 de la présente Directive ;
- l'application intégrale des règles et procédures découlant du principe de la constatation des droits et obligations régissant la comptabilité générale telle que définie aux articles 76 à 80 de la présente Directive ;
- la déconcentration de la fonction d'ordonnateur principal prévue aux articles 8 et suivants de la présente Directive.

En outre, les Etats qui le souhaitent disposent d'un délai supplémentaire de deux (2) ans pour l'application intégrale des règles et procédures mentionnées au troisième tiret du présent article.

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

Article 100

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

Article 101

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

Fait à Dakar, le 26 juin 2009

Pour le Conseil des Ministres

Le Président,

Charles Koffi DIBY

JOURNAL OFFICIEL

paraissant le 1^{er} et le 15 de chaque mois

ABONNEMENTS		MODALITES DE PAIEMENT		INSERTION	
NIGER	{ 1 an -	25.000 FCFA	Les abonnements ou réabonnements et les annonces sont payables d'avance. Tout règlement s'effectue exclusivement par mandat postal ou chèque bancaire. Pour tout règlement en espèces, une quittance sera fournie.	Trois mille (3.000) francs CFA la ligne. Un minimum de perception de 30.000 FCFA par annonce sera appliqué pour les insertions. Adresser les correspondances, textes à insérer, demandes de renseignements à : JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE DU NIGER B.P. 116 NIAMEY Téléphone : 72.39.30 / 72.20.59 Central Administratif : 72.36.00 Postes: 3081; 3255; 3725; 3726 ou 3313.	
	{ 6 mois -	12.500 FCFA			
ETRANGER	{ 1 an -	38.000 FCFA			
	{ 6 mois -	19.000 FCFA			
VENTE AU NUMERO		FRAIS D'EXPEDITION			
	Année courante	Année antérieure	REGIME	FRAIS	
NIGER	1.000 FCFA	1.500 FCFA	Intérieur	5.000 FCFA	
ETRANGER	1.500 FCFA	2.000 FCFA	Extérieur	7.000 FCFA	
			International	10.000 FCFA	

SPECIAL N° 7

SOMMAIRE

PARTIE OFFICIELLE

LOIS

Loi n° 2000-10 du 14 août 2000, déterminant la composition, les attributions et le fonctionnement de la Cour suprême	129
Loi n° 2000-11 du 14 août 2000, déterminant l'organisation, le fonctionnement et la procédure à suivre devant la Cour constitutionnelle	145

PARTIE OFFICIELLE

LOIS

Loi n° 2000-10 du 14 août 2000, déterminant la composition, les attributions et le fonctionnement de la Cour suprême

Vu la Constitution ;

L'Assemblée nationale a délibéré et adopté ;

Le Président de la République promulgue la loi dont la teneur suit :

TITRE I : DE L'ORGANISATION, DES ATTRIBUTIONS, DE L'ADMINISTRATION ET DES FORMATIONS DE LA COUR SUPREME

Chapitre premier : De l'organisation de la Cour suprême

Article premier : La Cour suprême comprend :

- la Chambre judiciaire ;
- la Chambre administrative ;
- la Chambre des comptes et de discipline budgétaire ;
- la Commission des conflits ;
- les Chambres réunies.

Son fonctionnement est assuré par :

- un président ;
- un vice-président ;

- des présidents de chambre ;
- seize conseillers au plus ;
- un procureur général ;
- un premier substitut général ;
- trois substituts généraux au plus ;
- un secrétaire général ;
- un greffier en chef ;
- un chef de parquet ;
- un ou plusieurs greffiers.

Art. 2 : Le président de la Cour suprême est choisi parmi les magistrats de l'ordre judiciaire du premier grade.

Il est nommé pour cinq (5) ans par décret du Président de la République pris en Conseil des ministres sur proposition du ministre de la justice, garde des sceaux après avis du Conseil supérieur de la magistrature.

Le président de la Cour suprême préside les chambres réunies et les audiences solennelles de la Cour à l'occasion des prestations de serments.

Art. 3 : Le président de la Cour suprême préside en outre quand il le juge convenable toute formation juridictionnelle de la Cour Suprême.

Art. 4 : Le vice-président de la Cour suprême est choisi parmi les magistrats de l'Ordre judiciaire du premier grade.

Il préside la chambre judiciaire.

Lorsque le président de la Cour suprême est absent ou empêché, le vice-président exerce ses attributions juridictionnelles et administratives.

Il peut en cas de nécessité être appelé à présider la chambre administrative ou la chambre des comptes et de discipline budgétaire.

Art. 5 : Les présidents de chambre sont choisis parmi les magistrats de l'Ordre judiciaire les plus anciens dans le grade le plus élevé.

Art. 6 : Les conseillers sont choisis parmi :

- les magistrats de l'ordre judiciaire les plus anciens dans le grade le plus élevé ;
- les personnes d'une compétence reconnue en matière juridique, administrative, financière ou comptable.

Les nominations à ce dernier titre ne peuvent intervenir que pour le tiers de l'effectif des conseillers.

Art. 7 : Nul ne peut être investi de fonctions de conseiller au sein des chambres judiciaire, administrative ou des comptes et de discipline budgétaire s'il n'est titulaire de la maîtrise en droit ou d'un diplôme équivalent et s'il ne justifie de dix ans au moins de pratique professionnelle.

Art. 8 : La répartition des conseillers entre les chambres est effectuée par décision du président de la Cour suprême. Un même conseiller peut être affecté à plusieurs chambres. Le président doit renouveler la répartition des conseillers tous les trois ans.

Art. 9 : Le président, le vice-président, les présidents de Chambre et les conseillers sont nommés par décret du Président de la République pris en Conseil des ministres, après avis du Conseil supérieur de la magistrature.

Le président, le vice-président, les présidents de chambre et les conseillers de la Cour suprême ont la qualité de magistrats du siège.

Il ne peut être mis fin à leurs fonctions que par suite de démission, révocation sur avis du Conseil supérieur de la magistrature, mise à la retraite ou expiration de la période pour laquelle ils ont été nommés.

En toutes matières non prévues par la présente loi, le statut de la magistrature est applicable aux membres de la Cour suprême.

Art. 10 : Le procureur général, le premier substitut général et les substituts généraux près la Cour suprême sont choisis parmi les magistrats de l'Ordre judiciaire les plus anciens dans le grade le plus élevé.

Nul ne peut être investi des fonctions de procureur général et de substitut général près la Cour suprême s'il n'est titulaire de la maîtrise en droit ou d'un diplôme équivalent et s'il ne justifie de dix ans au moins de pratique professionnelle.

Le procureur général, le premier substitut général et les substituts généraux près la Cour suprême sont nommés par décret du Président de la République pris en Conseil des ministres sur proposition du ministre de la justice, garde des sceaux.

Art. 11 : Les fonctions de membre de la Cour suprême sont incompatibles avec la qualité de membre du gouvernement, de l'Assemblée nationale, ou d'un cabinet ministériel. Elles sont également incompatibles avec l'exercice des professions d'auxiliaires de justice et d'une manière générale avec l'exercice de toute fonction politique publique, élective.

Art. 12 : Sauf le cas de flagrant délit, les membres de la Cour suprême ne peuvent être poursuivis, arrêtés, détenus ou jugés en matière pénale qu'avec l'autorisation de l'assemblée générale de la Cour suprême.

En cas de poursuites autorisées, la chambre judiciaire est chargée de l'instruction et la Cour suprême attribue compétence à une autre juridiction déterminée pour le jugement.

Art. 13 : Les membres de la Cour suprême portent aux audiences un costume dont les caractéristiques sont définies par décret.

Art. 14 : En cas d'absence ou d'empêchement, sont suppléés :

1) - le vice-président par le président de la chambre administrative ou par le président de la chambre des comptes et disci-

pline budgétaire ou, à défaut, par le conseiller de la chambre judiciaire le plus ancien dans le grade le plus élevé ;

2) - le président de la chambre administrative par le vice-président ou par le président de la chambre des comptes et de discipline budgétaire ou, à défaut, par le conseiller le plus ancien dans le grade le plus élevé de la chambre concernée ;

3) - le président de la chambre des comptes et de discipline budgétaire par le vice-président ou par le président de la chambre administrative ou, à défaut, par le conseiller le plus ancien dans le grade le plus élevé de la chambre concernée ;

Art. 15 : La demande en récusation d'un magistrat de la Cour suprême doit être motivée et adressée au président de la Cour suprême qui statue par ordonnance, laquelle n'est susceptible d'aucune voie de recours. La récusation peut intervenir à la demande du magistrat lorsqu'il justifie d'un intérêt quelconque au procès ou pour les mêmes motifs que ceux énumérés à l'article 627 du Code de procédure pénale.

Art. 16 : Le secrétaire général est choisi parmi les magistrats de l'ordre judiciaire les plus anciens dans le grade le plus élevé.

Le secrétaire général est nommé par décret du Président de la République sur proposition du président de la Cour suprême après avis du bureau de ladite Cour.

Il a rang de premier substitut général.

Art. 17 : A la demande du président de la Cour suprême et sur proposition du ministre de la justice, six auditeurs au plus peuvent être désignés par décret du Président de la République parmi les magistrats ou les fonctionnaires titulaires de la maîtrise en droit ou d'un diplôme équivalent.

Ils n'ont pas voix délibérative.

Art. 18 : Les auditeurs sont nommés pour une période qui ne peut pas excéder trois ans à l'expiration de laquelle ils sont affectés dans des fonctions judiciaires ou administratives en dehors de la Cour suprême.

Art. 19 : Les traitements, indemnités et autres avantages des membres de la Cour suprême sont déterminés par décret du Président de la République.

Art. 20 : Préalablement à leur prise de fonctions, le président, le vice-président, les présidents de chambre, les conseillers de la Cour suprême prêtent en audience solennelle publique le serment ci-après devant le Président de la République :

" Je jure de bien et fidèlement remplir la fonction dont je suis investi, de l'exercer en toute impartialité dans le respect de la Constitution, de garder les secrets des délibérés et des votes auxquels je peux être appelé à participer, de ne prendre aucune position publique ou privée sur les questions relevant de la compétence de la Cour et de me conduire en tout comme un digne et loyal magistrat "

Art. 21 : Le procureur général exerce toutes les attributions du ministère public devant les chambres réunies, judiciaire et administrative, chambre des comptes et de discipline budgétaire. Il procède suivant les cas par voie de réquisitions ou de conclusions.

Il agit de même devant la commission des conflits.

Avant de prendre fonction, les magistrats du parquet général prêtent en audience solennelle publique le serment ci-après : *" Je jure de bien et fidèlement remplir la fonction dont je suis investi, de l'exercer en toute impartialité dans le respect de la Constitution et de me conduire en tout comme un digne et loyal magistrat "*

Art. 22 : Le service du greffe de la Cour suprême est assuré par un ou plusieurs fonctionnaires du corps des greffiers nommés par arrêté du ministre chargé de la justice.

Le greffe est dirigé par un greffier en chef nommé par arrêté du ministre chargé de la justice.

Art. 23 : Le greffier en chef et les greffiers sont chargés de tenir la plume devant toutes les formations de la Cour suprême. Le greffier en chef est en outre chargé de conserver les minutes des arrêts, avis et décisions et d'en délivrer expédition.

Avant de prendre fonction le greffier en chef et les greffiers prêtent devant la Cour suprême le serment ci-après : " Je jure et promets de remplir avec exactitude et probité les fonctions dont je suis investi et de ne rien divulguer de ce que j'aurais été appelé à connaître en raison de leur exercice ".

Art. 24 : Le service du parquet est assuré par un chef de parquet nommé par arrêté du ministre chargé de la justice.

Art. 25 : Les indemnités et autres avantages du personnel technique et administratif sont déterminés par arrêté du président de la Cour suprême sur proposition de l'assemblée générale.

Chapitre II : Des attributions de la Cour suprême

Art. 26 : La Cour suprême se prononce :

1) - sur les pourvois en cassation pour incompétence ou excès de pouvoir, violation de la loi, de la coutume, omission de statuer, défaut, insuffisance ou obscurité des motifs, dirigés contre les arrêts et jugements rendus en dernier ressort par les juridictions de l'ordre judiciaire, statuant en toutes matières, ainsi que sur les décisions des conseils d'arbitrage des conflits collectifs du travail ;

2) - en premier et dernier ressort, sur les recours pour excès de pouvoir formés contre les décisions émanant des autorités administratives ;

3) - sur les recours en interprétation et en appréciation de la légalité des actes administratifs après renvoi des juridictions inférieures ;

4) - sur les renvois d'un tribunal à un autre, les règlements de juge, les récusations, lorsqu'ils sont de sa compétence ;

5) - sur les demandes en révision, les prises à parties dirigées contre les juges, les Cours d'appel, les Cours d'assises ou une juridiction quelconque, les contrariétés de jugements ou d'arrêts rendus en dernier ressort entre les mêmes parties et sur les mêmes moyens par des juridictions différentes, les poursuites pour crime et délit dont peuvent être l'objet les magistrats et les fonctionnaires désignés aux articles 638 et 640 du Code de procédure pénale.

Art. 27 : La Cour suprême est chargée de juger :

- les comptes des comptables publics de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics à caractère administratif ;

- les comptes des comptables de fait ;

Elle est également chargée de contrôler :

- la gestion financière et comptable des agents de l'ordre administratif chargés de l'exécution du budget général et des autres budgets que la loi assujettit aux mêmes règles ;

- les comptes de matière des comptables publics ;

- la gestion financière et comptable des établissements publics à caractère industriel et commercial, des sociétés d'Etat, des sociétés d'économie mixte, des organismes subventionnés et autres organismes dans lesquels l'Etat ou les collectivités publiques ont un intérêt financier ou faisant appel au public pour la collecte de fonds ;

- les comptes annuels des partis politiques, conformément à l'ordonnance n° 99-59 du 20 décembre 1999, portant Charte des partis politiques

Chapitre III : De l'administration de la Cour suprême

Art. 28 : La composition, le fonctionnement et l'organisation des services intérieurs de la Cour suprême sont déterminés par décret pris en Conseil des ministres, sur proposition du ministre de la justice, garde des sceaux après avis du bureau de la Cour suprême.

Le président de la Cour suprême est chargé de l'administration et de la discipline de la Cour suprême. A cet effet il peut prendre des arrêtés et des décisions.

Il est ordonnateur des crédits de fonctionnement qui lui sont délégués.

Il est assisté du bureau de la Cour suprême formé, sous sa présidence, du vice-président, du procureur général, des présidents de chambre, du premier substitut général et du secrétaire général.

Le président réunit les membres de la Cour suprême en assemblée générale pour délibérer sur toutes questions intéressant l'ensemble de la Cour ou sur toutes questions à elle soumises.

L'assemblée générale est composée de tous les membres de la Cour suprême tant du siège que du parquet, sauf lorsque la loi en dispose autrement. Les auditeurs y sont admis mais avec voix consultative seulement.

Un règlement intérieur est établi par le bureau de la Cour suprême après délibération de l'Assemblée générale.

Chapitre IV : Des formations

Art. 29 : Les formations de la Cour suprême sont : la chambre judiciaire, la chambre administrative, la chambre des comptes et de discipline budgétaire, la commission des conflits, les chambres réunies.

Section 1 - De la chambre judiciaire

Art. 30 : La chambre judiciaire est présidée par le vice-président de la Cour suprême.

Sous-section 1 : Composition

Art. 31 : La chambre judiciaire est composée du vice-président de la Cour suprême et de deux conseillers lesquels doivent appartenir à l'Ordre judiciaire. Lorsque la chambre judiciaire statue en matière coutumière, elle est tenue de s'adjoindre deux assesseurs parlant français qui seront soit de la coutume des parties, soit notoirement reconnus pour leur compétence en cette matière.

Ces assesseurs n'ont pas voix délibérative.

Sous-section 2 - Attributions

Art. 32 : La chambre judiciaire se prononce sur les pourvois en cassation pour incompétence ou excès de pouvoir, violation de la loi ou de la coutume, omission de statuer, défaut, insuffisance ou obscurité des motifs, dirigés contre les arrêts et jugements rendus en dernier ressort par toutes les juridictions de l'ordre judiciaire statuant en toutes matières ainsi que sur les décisions des conseils d'arbitrage des conflits collectifs de travail.

Elle se prononce en outre sur :

1) - les renvois d'un tribunal à un autre, les règlements de juge, les récusations, lorsqu'ils sont de sa compétence ;

2) - les demandes en révision, les prises à partie dirigées contre les juges, les Cours d'appel, les Cours d'assises ou une juridiction entière, les contrariétés de jugements ou d'arrêts rendus en dernier ressort entre les mêmes parties et sur les mêmes moyens par des juridictions différentes, les poursuites pour crimes et délits dont peuvent être l'objet les magistrats et les fonctionnaires désignés aux articles 638 et 640 du Code de procédure pénale.

Sous-section 3 - Procédure

Paragraphe 1 - Du pourvoi

A) - Du pourvoi en matière civile

A. 1 - Introduction du pourvoi

Art. 33 : Tout pourvoi est déposé au greffe de la juridiction qui a rendu la décision attaquée. Il est inscrit à son arrivée sur un registre d'ordre tenu par le greffier en chef de cette juridiction. Il est ensuite marqué, ainsi que les pièces qui y sont jointes, d'un timbre indiquant la date de l'arrivée.

Art. 34 : Sous peine d'irrecevabilité, le pourvoi est formé par requête écrite et signée par la partie, un avocat ou un fondé de pouvoir spécial dans un délai d'un mois, lequel court à compter du jour de la signification de la décision, lorsque cette signification a été faite à personne ou à domicile, et du jour où l'opposition n'est plus recevable, lorsqu'il s'agit d'un jugement par défaut.

La requête doit :

- 1) - indiquer les noms, profession et domicile des parties et, s'il s'agit d'une personne morale, de son représentant es-qualité ;
- 2) - contenir un exposé des faits et un énoncé des moyens de droit invoqués contre la décision attaquée.

La signature de la requête par un avocat vaut constitution et élection de domicile en son étude.

En matière coutumière, le pourvoi peut être fait également par déclaration au greffe de la juridiction qui a rendu la décision attaquée.

Le greffier en chef qui reçoit la déclaration précisera les noms, profession et domicile des déclarants et invitera ces derniers à lui faire parvenir dans un délai d'un mois un exposé des faits et un énoncé des moyens de droit invoqués contre la décision attaquée.

Le greffier en chef assisté en cas de nécessité d'un interprète dresse procès-verbal de la déclaration. Cette déclaration est signée du demandeur ou mention est faite à peine de nullité s'il ne sait ou ne peut signer.

Art. 35 : Dans le délai d'un mois à compter de la date du dépôt de la requête ou de la déclaration de pourvoi, le greffier en chef de la juridiction qui a rendu la décision attaquée adresse au greffier en chef de la Cour suprême :

- le dossier de la juridiction ou le procès-verbal de déclaration de pourvoi ;
- la requête ainsi que les pièces qui y sont jointes ;
- une expédition de la décision attaquée.

Le greffier en chef de la Cour suprême enregistre à l'arrivée la requête et les autres pièces sur un registre d'ordre.

Art. 36 : A peine de déchéance, le demandeur au pourvoi est tenu dans un délai d'un (1) mois à compter du dépôt du pourvoi de signifier sa requête au défendeur par un acte extra-judiciaire contenant élection de domicile.

A.2 - Effets du pourvoi

Art. 37 : Le pourvoi n'est suspensif que dans les cas suivants :

- 1) - en matière d'état des personnes ;
- 2) - quand il y a faux incident ;
- 3) - en matière d'immatriculation foncière ou lorsque l'acquisition ou le transfert de l'immeuble aura été constaté par un mode de preuve établi par la loi ;
- 4) - litiges des champs ;

5) - lorsque le quantum de la condamnation est supérieur à dix millions (10.000.000) de francs CFA ;

6) - lorsqu'une disposition de la loi le prévoit.

A.3 - Instruction du pourvoi

Art. 38 : Le défendeur au pourvoi doit transmettre au greffe de la Cour suprême, accompagné d'autant de copies qu'il y a de parties en cause, un mémoire en défense signé par lui-même ou par un avocat ou par un fondé de pouvoir spécial, dans le mois qui suit la signification de la requête.

La signature d'un avocat vaut constitution et élection de domicile en son étude.

Un certificat du greffier en chef constate, s'il y a lieu, la non production du mémoire en défense dans le délai prévu.

Art. 39 : Si le défendeur produit son mémoire dans le délai fixé, le greffier en chef de la Cour suprême en adresse copies aux autres parties en cause.

Il les avertit qu'elles ont un délai d'un mois pour déposer à son greffe leurs mémoires en réplique en autant d'exemplaires qu'il y a de parties en cause.

Art. 40 : Dès réception des mémoires en réplique prévus à l'article 39 alinéa 2, ci-dessus, le greffier en chef de la Cour suprême en adresse copies aux autres parties en cause qui peuvent à leur tour déposer un mémoire ampliatif.

Art. 41 - A l'expiration d'un nouveau et dernier délai d'un mois à compter du dépôt au greffe du mémoire prévu à l'article 39 alinéa 2, le greffier en chef de la Cour suprême, après avoir coté et paraphé toutes les pièces, transmet au président de la chambre judiciaire le dossier de cassation qui comprend :

- le dossier de la juridiction ;
- l'expédition de la décision attaquée ;
- les requêtes et mémoires déposés par les parties avec les actes qui y sont joints ou à défaut le certificat de non dépôt de mémoire.

Art. 42 : Dès réception du dossier de cassation, le président de la chambre judiciaire désigne par ordonnance un conseiller rapporteur et lui impartit un délai pour déposer son rapport. Ce délai sera déterminé par le règlement intérieur de la Cour.

Le conseiller rapporteur vérifie si le pourvoi est en état d'être jugé. Dans le cas où le dossier se révèle incomplet, il enjoint aux parties en cause de déposer au greffe dans un délai qu'il fixe les mémoires complémentaires, pièces et documents qu'il juge utiles.

Les parties peuvent prendre connaissance au greffe, sans déplacement, des pièces du dossier.

Art. 43 : Aucun mémoire ne peut être produit après le dépôt du rapport au greffe.

Art. 44 : Dès réception du rapport, le greffier en chef transmet au procureur général toutes les pièces de la procédure.

Art. 45 : Dans les trente (30) jours qui suivent la réception des pièces de la procédure, le procureur général retourne le dossier au greffe avec ses conclusions, s'il y a lieu.

Art. 46 : Le président de la chambre judiciaire fixe alors la date de l'audience à laquelle l'affaire sera appelée et jugée sur pièces, à moins que les parties n'aient déclaré formellement qu'elles entendaient présenter ou faire présenter par un avocat des observations orales.

Art. 47 : Les audiences de la chambre judiciaire sont publiques. Néanmoins, la chambre peut, si elle estime que la publi-

cité est dangereuse pour l'ordre public ou les bonnes mœurs, ordonner, par arrêt rendu en audience publique, que les débats auront lieu à huis clos.

Art. 48 : Ceux qui assistent aux audiences doivent se tenir à visage découvert dans le respect et le silence. Tout ce que le président ordonne pour le maintien de l'ordre est exécuté ponctuellement à l'instant. La même disposition est observée en tous lieux où les membres de la Cour exercent des fonctions de leur état.

Art. 49 : Aucune voie de recours ne peut être exercée contre les décisions prévues aux deux articles précédents.

Art. 50 : Les auteurs d'infractions commises à l'audience sont poursuivis conformément au code de procédure pénale relativement à la poursuite des crimes, délits ou contraventions.

B) - Des règles particulières régissant les pourvois en matière coutumière

Art. 51 : En matière coutumière, le délai pour former le pourvoi court à compter du jour de la notification de la décision par le greffier en chef de la juridiction d'appel, lorsque cette notification a été faite à personne ou à domicile et du jour où l'opposition n'est plus recevable quand il s'agit d'une décision par défaut.

La signification prévue à l'article 36 de la requête ou du procès verbal contenant la déclaration de pourvoi est remplacée par une notification au défendeur à la diligence du greffier en chef de la juridiction qui a rendu la décision attaquée.

Art. 52 : Aucune consignation d'amende n'est exigée de la partie qui se pourvoit contre une décision rendue en matière coutumière. Cependant, le requérant qui succombe peut être condamné à une amende n'excédant pas dix mille francs (10.000 F) de francs CFA.

C) - Du pourvoi en matière pénale

Art. 53 : En matière pénale, le pourvoi est formé selon les dispositions du Code de procédure pénale.

Art. 54 : A la réception du dossier constitué à la suite du pourvoi, le procureur général près la Cour suprême le transmet au greffe de la Cour, accompagné s'il y a lieu de ses observations.

Art. 55 : Le greffier en chef inscrit le pourvoi sur un registre d'ordre et adresse sans délai le dossier au président de la chambre judiciaire.

Celui-ci commet un conseiller pour faire le rapport.

Art. 56 : Le conseiller rapporteur vérifie que le pourvoi est en état d'être jugé. Il fait notifier, s'il échet, aux autres parties en cause, par le greffier en chef de la Cour, le mémoire déposé par le demandeur à l'appui de son pourvoi et leur impartit un délai pour déposer un mémoire en réplique.

Le mémoire en réplique est notifié, dans les mêmes formes, au demandeur au pourvoi.

Art. 57 : Le conseiller rapporteur peut en outre enjoindre aux parties de déposer, dans le délai qu'il fixe, au greffe de la Cour suprême, tous mémoires complémentaires, pièces ou documents qu'il juge utiles.

Art. 58 : Les parties peuvent prendre connaissance au greffe de la Cour suprême, sans déplacement, des pièces du dossier.

Lorsqu'il estime le dossier en état, le conseiller commis dépose son rapport au greffe de la Cour suprême.

Aucun mémoire ne peut être produit après le dépôt de ce rapport.

Art. 59 : Il est ensuite procédé comme il est dit à l'article 44.

Art. 60 : La chambre judiciaire doit statuer d'urgence et par priorité dans les cas suivants :

1) - lorsque le pourvoi est formé contre un arrêt de renvoi en Cour d'assises.

2) - lorsque le pourvoi est formé contre un arrêt de la Cour d'assises ayant prononcé la peine de mort,

3) - lorsque le pourvoi est formé contre un arrêt de la Cour d'appel ayant statué en matière de référé,

4) - en matière de détention préventive.

Paragraphe 2 - Des arrêts

Art. 61 : La chambre, avant de statuer au fond, recherche si le pourvoi a été régulièrement formé. Si elle estime que les conditions légales ne sont pas remplies, elle rend suivant les cas un arrêt d'irrecevabilité ou de déchéance.

Art. 62 : Si le pourvoi est devenu sans objet, la chambre judiciaire rend un non-lieu à statuer.

Art. 63 : Si le pourvoi est recevable et si elle le juge mal fondé, la chambre judiciaire rend un arrêt de rejet.

Art. 64 : Si le pourvoi est recevable et que la chambre judiciaire l'estime bien fondé, elle casse la décision à elle déferée et renvoie le procès, soit devant une juridiction du même ordre, soit devant la juridiction qui a rendu la décision cassée. Cette juridiction doit être autrement composée.

Si la chambre admet le pourvoi formé pour incompetence, elle renvoie l'affaire devant la juridiction compétente.

Art. 65 : Lorsque après un premier renvoi, la juridiction saisie ne se conforme pas au point de droit tranché, la chambre judiciaire, saisie à nouveau, procède conformément à l'article 63 de la présente loi.

Art. 66 : La chambre peut cependant, par arrêt motivé, casser tout ou partie d'une décision sans qu'il y ait lieu à renvoi :

1) - lorsque l'arrêt de cassation rendu ne laisse rien à juger au fond,

2) - lorsque la nullité constatée ne frappe qu'une disposition accessoire et indépendante des dispositions principales du jugement ; dans ce cas, il y a simplement lieu à cassation par voie de retranchement,

3) - lorsque, en matière pénale, elle estime la peine prononcée justifiée encore qu'elle ait relevé une erreur de qualification des faits punissables.

Art. 67 : Lorsqu'il a été rendu un arrêt de rejet au sens de l'article 239 la partie qui avait formé le pourvoi ne peut plus se pourvoir en cassation dans la même cause, sous quelque prétexte et par quelque moyen que ce soit.

Art. 68 : L'arrêt de la chambre judiciaire est prononcé en audience publique après en avoir délibéré hors la présence des parties et du ministère public.

Art. 69 : Les arrêts sont motivés et visent les textes dont il est fait application.

Ils mentionnent :

1) - les noms des magistrats ayant participé à la décision avec indication du rapporteur ainsi que celui du représentant du ministère public et du greffier, et s'il y a lieu, les noms des assesseurs en matière coutumière et des avocats ayant postulé dans l'instance.

2) - les noms, prénoms, qualités, professions, domiciles des parties et l'énoncé succinct des moyens produits.

Ils doivent également faire mention de la lecture du rapport, de l'audition du ministère public et du prononcé en audience publique.

Ils sont signés dans les huit (8) jours par le président et le greffier.

Art. 70 : Il ne peut être établie expédition d'un arrêt avant qu'il ait été signé. Ces expéditions sont délivrées par le greffier sous sa signature.

Les dispositions de l'article 4 de la loi n° 62-11 du 16 mars 1962 fixant l'organisation et la compétence des juridictions de la République du Niger sont applicables à la formulation du préambule des arrêts de la Cour suprême ainsi qu'à celle de la formule exécutoire.

Art. 71 : Tout désistement doit faire l'objet d'un arrêt lorsque le demandeur n'a pas obtenu l'agrément écrit du défendeur à ce désistement. Le donné acte de désistement équivaut à une décision de rejet et entraîne la condamnation aux dépens et s'il y a lieu à l'amende.

Art. 72 : La minute des arrêts est conservée au greffe de la Cour suprême pour chaque affaire.

Expédition des arrêts est délivrée aux parties par le greffier dès qu'il en est requis contre paiement de la somme de dix mille (10.000) de francs CFA.

Art. 73 : Toute décision contentieuse est, à la diligence du greffier en chef de la Cour suprême, signifiée aux parties à leur domicile réel ou élu.

En outre l'expédition est transmise au greffier en chef de la juridiction concernée pour transcription conformément à l'article 75 ci-dessous.

Art. 74 : Cependant, en matière pénale, les expéditions des arrêts rendus sont transmises par le greffier en chef au procureur général près la Cour suprême qui en assure la signification aux parties ainsi que la transmission aux magistrats du ministère public près les juridictions ayant prononcé les décisions attaquées.

Art. 75 : Les dispositifs des arrêts de la chambre sont transcrits sur les registres des juridictions dont les décisions ont été attaquées ainsi que sur les minutes desdites décisions.

A cet effet, un extrait de chaque arrêt est transmis au parquet compétent qui fait procéder immédiatement à la transcription.

Art. 76 : Lorsqu'un arrêt ou jugement est annulé pour violation des formes substantielles prescrites par la loi, le procureur général près la Cour suprême transmet une expédition de la décision de la chambre judiciaire au ministre de la justice, garde des sceaux.

Paragraphe 3 - Des procédures spéciales

A) - De la révision

Art. 77 : Il est statué sur les demandes en révision conformément aux dispositions du Code de procédure pénale réglant la matière.

B) - Des règlements de juges

Art. 78 : La requête en règlement de juges est déposée au greffe de la Cour suprême par la partie intéressée. Elle est inscrite à son arrivée sur le registre d'ordre tenu par le greffier en chef. Elle est en outre marquée, ainsi que les pièces qui y sont jointes, d'un timbre indiquant la date de l'arrivée.

Le greffier en chef avise immédiatement les parties en cause ainsi que les greffiers des juridictions entre lesquelles il sera réglé de juges.

Les dossiers des procédures sont, dans le délai de huitaine, adressés au greffier en chef de la Cour suprême qui les transmet dès réception au président de la chambre judiciaire, lequel commet un conseiller rapporteur.

C) - Du renvoi d'un tribunal à un autre

Art. 79 : La requête aux fins de renvoi d'un tribunal à un autre est déposée et enregistrée au greffe de la Cour suprême dans les conditions de l'article 78 alinéa 1, et signifiée dans le délai imparti au titre IV, livre III du Code de procédure pénale.

Elle est adressée sans délai par le greffier en chef au président de la chambre judiciaire qui commet un conseiller rapporteur.

D) - Des prises à parties contre les juges, une Cour d'appel, une Cour d'assises ou une juridiction entière

Art. 80 : La chambre judiciaire est saisie par voie de requête déposée, enregistrée au greffe de la Cour suprême dans les conditions définies à l'article 78 alinéa 1.

Cette requête est transmise sans délai au président de la chambre judiciaire qui commet un conseiller rapporteur. Les règles du code de procédure civile en la matière sont applicables.

L'Etat est civilement responsable des faits ayant motivé la prise à partie, sauf son recours contre les juges.

E) - Des contrariétés des jugements

Art. 81 : En cas de contrariété de jugements, la saisine de la chambre judiciaire est opérée par requête déposée et enregistrée au greffe de la Cour suprême dans les conditions définies à l'article 78 alinéa 1.

Le recours peut être formé sans condition de délai

F) - Des crimes et délits commis par les magistrats et certains fonctionnaires

Art. 82 : En cas de crimes ou délits commis par un magistrat ou un fonctionnaire visé aux articles 638 et 640 du Code de procédure pénale, il sera procédé comme il est prescrit au titre VIII du livre IV dudit Code et à l'article 12 de la présente loi.

G) - De l'inscription de faux

Art. 83 : La demande en inscription de faux contre une pièce produite devant la chambre judiciaire est soumise au président de cette chambre.

Elle ne peut être examinée que si une somme de dix mille francs (10.000 F CFA) a été préalablement consignée au greffe.

Le président rend soit une ordonnance de rejet, soit une ordonnance portant permission de s'inscrire en faux.

Art. 84 : La demande en inscription de faux contre une pièce produite devant la chambre judiciaire est formée par requête déposée au greffe de la Cour suprême.

La requête est transmise sur le champ au conseiller rapporteur si celui-ci est toujours saisi ou au président de la chambre judiciaire dans le cas contraire.

Le conseiller rapporteur ou le président fixe par ordonnance le délai dans lequel la partie qui a produit la pièce arguée de faux doit déclarer si elle entend s'en servir. S'il n'a pas été fait de déclaration ou en cas de réponse négative, la pièce est rejetée.

Si la partie déclare qu'elle entend se servir de la pièce, la chambre judiciaire peut soit surseoir à statuer et renvoyer alors les parties à se pourvoir devant telle juridiction qu'elle désignera pour y être procédé suivant la loi au jugement de faux, soit passer outre si elle constate que la décision ne dépend pas de la pièce arguée de faux.

H) - De l'intervention

Art. 85 : L'intervention est admise de la part de ceux qui ont intérêt au règlement du litige, conformément aux règles des codes de procédure pénale et civile.

Elle est formée par une requête distincte déposée au greffe de la Cour suprême et enregistrée dans les conditions de l'article 78 alinéa 1.

Le greffier en chef transmet sans délai la requête au président de la chambre judiciaire qui fait notifier aux parties en cause pour y répondre dans un délai qu'il fixe.

1) - Du pourvoi dans l'intérêt de la loi en matière civile et commerciale

Art. 86 : Il est statué sur le pourvoi dans l'intérêt de la loi conformément aux dispositions ci-après :

- si le procureur général près la Cour suprême apprend qu'il a été rendu en dernier ressort une décision contraire aux lois et formes de procédure en matière civile et commerciale et contre laquelle cependant aucune des parties n'a réclamé dans le délai fixé, il en saisit la chambre compétente de la Cour suprême.

- si une cassation intervient, les parties ne peuvent s'en prévaloir pour éluder les dispositions de la décision cassée, laquelle vaut transaction pour elles.

Art. 87 : Les formes de procédure édictées aux articles 38 et suivants de la présente loi sont applicables aux pourvois visés à l'article précédent.

Paragraphe 4 - De l'amende de pourvoi

Art. 88 : Hors le cas où elle n'est pas légalement encourue, la partie privée qui succombe dans son pourvoi en cassation peut être condamnée au paiement d'une amende de pourvoi d'un montant de vingt mille (20.000 F) francs.

Cette amende est acquise de plein droit au trésor même s'il a été omis d'y prononcer et en quelques termes que l'arrêt rejette la demande ou la déclare irrecevable.

Paragraphe 5 - Des recours contre les arrêts

Art. 89 : En dehors de l'opposition, lorsqu'elle est expressément prévue par la loi, il ne peut être formé de recours contre les décisions de la chambre judiciaire que dans les cas ci-après :

1) un recours en rétraction peut être exercé :

- contre les décisions qui ont été rendues sur pièces fausses,
- si la partie a été condamnée faute de représenter une pièce décisive retenue par son adversaire,
- si la décision est intervenue sans qu'aient été observées les dispositions des articles 31, 47 et 69.

2) un recours en rectification peut être exercé contre les décisions entachées d'une erreur matérielle susceptible d'avoir exercé une influence sur le jugement de l'affaire.

Art. 90 : Les recours prévus par l'article précédent sont formés par requête déposée au greffe de la Cour suprême.

Les recours sont introduits dans un délai de quinze (15) jours après notification.

Section II : De la chambre administrative

Sous-section 1 - Composition

Art. 91 : La chambre administrative est composée d'un président et de deux conseillers.

Le président est choisi parmi les magistrats de l'ordre judiciaire. Les conseillers sont choisis parmi les magistrats de l'ordre judiciaire ou parmi les personnes n'ayant pas cette qualité mais répondant aux qualifications énoncées à l'article 6 de la présente loi.

Sous-section 2 - Attributions

Art. 92 : La chambre administrative connaît :

1) - des pourvois en cassation dirigés contre les décisions rendues en dernier ressort par les juridictions statuant en matière administrative.

2) - en premier et dernier ressort :

a) - des recours pour excès de pouvoir formés contre les décisions émanant des autorités administratives.

b) - sur renvoi de l'autorité judiciaire, des recours en interprétation et en appréciation de la légalité des actes administratifs.

Sous-section 3 - Procédure

Paragraphe 1 - Dispositions générales

Art. 93 : Les règles générales de la procédure sont applicables en matière administrative lorsqu'elles ne sont pas écartées par une disposition législative formelle ou ne sont pas incompatibles avec l'organisation même de la juridiction administrative.

Art. 94 : Les décisions administratives ne peuvent être cassées que pour les causes suivantes :

- violation des formes légales ;
- violation ou fausse application de la loi ;
- incompétence ou excès de pouvoir ;
- omission de statuer ;
- contrariété de jugements ;
- défaut, insuffisance ou obscurité des motifs.

Paragraphe 2 - De la procédure de cassation

Art. 95 : Les dispositions des articles 33 et suivants s'appliquent à la cassation devant la chambre administrative.

Paragraphe 3 - De la procédure du recours pour excès de pouvoir

A) - Des formes et délai du recours

Art. 96 : Les recours en annulation pour excès de pouvoir formés contre les décisions des autorités administratives ne sont recevables que s'ils ont été précédés d'un recours hiérarchique porté devant l'autorité administrative immédiatement supérieure ou, d'un recours adressé à l'auteur de la décision.

Ce recours administratif préalable doit être formé dans le délai de deux mois, selon le cas, à compter de la publication ou de la notification de la décision attaquée.

Art. 97 : Toute demande ou recours administratif dont son auteur justifie avoir saisi l'administration et auquel il n'a pas été répondu par cette dernière dans un délai de deux mois est réputé rejeté à la date d'expiration de ce délai.

Art. 98 : Le recours à la Cour suprême doit être introduit dans le délai de deux mois à compter de la notification de la décision de rejet total ou partiel du recours administratif, ou de l'expiration du délai prévu à l'article 97.

Art. 99 : Lorsqu'un requérant qui n'a pas observé les délais prévus aux articles précédents invoque un cas de force majeure, la chambre administrative peut le relever de la forclusion encourue.

Art. 100 : Le recours en annulation n'est pas recevable contre les décisions administratives lorsque les intéressés disposent, pour faire valoir leurs droits, du recours ordinaire de pleine juridiction.

Art. 101 : Les requêtes en annulation pour excès de pouvoir, affranchies d'un droit de timbre de cinq mille francs (5 000 F CFA), sont déposées au greffe de la Cour suprême.

Elles sont inscrites, à leur arrivée, sur un registre d'ordre tenu par le greffier en chef de la Cour suprême ; elles sont en outre marquées, ainsi que les pièces qui y sont jointes, d'un timbre indiquant la date d'arrivée.

Le greffier en chef délivre aux parties qui en font la demande un certificat qui constate l'arrivée au greffe de la requête et des mémoires produits.

Art. 102 : Les requêtes doivent contenir le nom, profession et domicile du demandeur ; les nom et domicile du défendeur ; l'objet de la demande ; l'exposé sommaire des moyens ; l'énonciation des pièces dont le requérant entend se servir et être accompagnées de la décision attaquée ainsi que la pièce justifiant du dépôt de la réclamation hiérarchique ou gracieuse.

Elles peuvent être signées par un fondé de pouvoir spécial ou par un avocat conseil, et dans ce dernier cas, la signature de l'avocat au pied de la requête vaut constitution et élection de domicile en son étude.

La partie non représentée par un avocat peut, lorsqu'elle n'est pas domiciliée au siège de la Cour, faire élection de domicile dans cette ville.

Art. 103 : Les requêtes doivent être accompagnées de copies certifiées conformes par le requérant, destinées à être notifiées aux parties en cause. Ces copies ne sont pas assujetties aux droits de timbre.

B) - De l'instruction du recours

Art. 104 : Immédiatement après l'enregistrement, la requête est transmise au président de la chambre administrative.

Lorsqu'il apparaît, au vu de la requête, que la solution est d'ores et déjà certaine, le président peut décider par ordonnance qu'il n'y a pas lieu à instruction et fixer l'affaire à une prochaine audience après communication du dossier au ministère public pour ses conclusions qui doivent intervenir dans les huit (8) jours.

Le greffier en chef notifie l'ordonnance visée à l'alinéa précédent, par la voie administrative, aux parties en cause ; cette notification contient assignation à comparaître.

Au cas où une instruction est nécessaire, le président désigne un rapporteur auquel le dossier est transmis dans les vingt quatre (24) heures.

Art. 105 : Le rapporteur met l'affaire en état ; il rend aussitôt une ordonnance par laquelle il prescrit la notification, par la voie administrative, de la requête introductive d'instance à toutes les parties intéressées ou qui lui semblent telles, et fixe le délai dans lequel les mémoires en défense, accompagnés de toutes les pièces utiles devront être déposés au greffe.

Art. 106 : A l'expiration du délai prévu par l'article précédent, le rapporteur ordonne notification, par la voie administrative, aux parties en cause des copies de tous mémoires déposés en exécution dudit article et fixe un nouveau délai pour permettre la production de tous mémoires en réplique ou ampliatifs.

Art. 107 : Les parties ou leurs mandataires peuvent prendre connaissance au greffe, mais sans déplacement, des pièces du dossier.

Toutefois, le rapporteur peut autoriser le déplacement des pièces pendant un délai qu'il détermine, sur la demande des administrations publiques ou des avocats chargés de représenter les parties.

Art. 108 : Le rapporteur adresse une mise en demeure aux parties qui n'ont pas observé les délais impartis en exécution des articles 105 et 106.

En cas de force majeure, un nouveau et dernier délai peut être accordé.

Si la mise en demeure reste sans effet ou si le dernier délai assigné n'est pas observé, le rapporteur transmet le dossier au président de la chambre administrative qui renvoie à la plus prochaine audience utile après communication du dossier au ministère public pour ses conclusions.

Il est statué sans convocation des parties.

Le demandeur qui ne produit pas un mémoire est, suivant le cas, réputé s'être désisté de son instance ou avoir acquiescé aux arguments de l'adversaire.

La partie défendresse qui ne produit pas de mémoire est réputée avoir accepté les faits et les moyens exposés dans le recours.

Art. 109 : Le rapporteur peut, en tout état de cause, ordonner toutes les mesures qui lui paraissent nécessaires à l'instruction de l'affaire telles que : production des pièces, comparution personnelle des parties, enquêtes, expertises, descente sur les lieux, sans préjudice de celles auxquelles pourra ultérieurement recourir la chambre administrative.

Il procède à ces mesures suivant les règles de la procédure civile.

Art. 110 : Les décisions prises par le rapporteur pour l'instruction de l'affaire sont notifiées aux parties en cause par ses soins en la forme administrative.

Art. 111 : Dès que le rapporteur estime que l'affaire est en état d'être jugée, il dresse un rapport écrit qui relate les incidents de la procédure et l'accomplissement des formalités légales, expose les faits de la cause tels qu'ils paraissent établis par les pièces et éventuellement les mesures d'instruction ordonnées, analyse les moyens des parties, énonce les points à trancher sans donner son avis. Il se dessaisit du dossier par une ordonnance de renvoi devant la chambre administrative après communication dudit dossier au ministère public pour ses conclusions.

Art. 112 : Le rapport et l'ordonnance prévus à l'article précédent sont notifiés aux parties en la forme administrative par les soins du greffier en chef de la Cour suprême.

Les parties ont un délai de quinze (15) jours pour fournir leurs observations écrites et éventuellement déclarer formellement qu'elles entendent présenter ou faire présenter par un avocat des observations orales.

La notification prévue à l'alinéa premier du présent article contient en outre avis de la fixation de l'audience.

C) - De l'audience

Art. 113 : La date de l'audience où l'affaire sera appelée et jugée sur pièces, est fixée conformément aux dispositions des articles 104, alinéa 2, et 112, alinéa 3.

Art. 114 : Les dispositions des articles 48 et suivants sont applicables à la procédure du recours pour excès de pouvoir.

Art. 115 : L'arrêt de la chambre administrative annulant tout ou partie d'un acte administratif a effet à l'égard de tous.

Si l'acte annulé a été publié au *Journal Officiel*, l'arrêt d'annulation fait l'objet de la même publication.

D) - Du sursis

Art. 116 : Sous réserve des dispositions spéciales prévues par la loi, le sursis à exécution d'une décision administrative déférée pour annulation devant la chambre administrative ne peut être accordé que dans les cas et après

- si la décision attaquée, n'intéresse ni le maintien de l'ordre public, ni la sécurité ni la tranquillité publique ;

- si les moyens invoqués à l'appui de la requête paraissent sérieux ;

- si le préjudice encouru par le requérant du fait de l'exécution de la décision est difficilement réparable.

Art. 117 : La demande de sursis est formée suivant les règles établies pour le pourvoi en matière civile et administrative. Cependant, l'instruction en est poursuivie d'extrême urgence.

Art. 118 : Il est statué par arrêt motivé. Une copie de l'arrêt est, dans les vingt quatre (24) heures, notifiée dans la forme administrative aux parties en cause ainsi qu'à l'auteur de la décision attaquée. Lorsque le sursis est accordé, les effets de cette décision sont suspendus à partir de la notification.

E) - Du référé

Art. 119 : Dans tous les cas d'urgence, le président de la chambre administrative peut, sur simple requête :

- désigner un expert pour constater sans délai des faits qui seraient susceptibles de donner lieu à un litige devant la chambre administrative ; avis en est immédiatement donné aux défendeurs éventuels,

- ordonner toutes autres mesures utiles sans faire préjudice au principal ni obstacle à l'exécution d'aucune décision administrative.

Notification de la requête est immédiatement faite aux défendeurs éventuels avec fixation d'un délai de réponse.

F) - De l'intervention

Art. 120 : L'intervention est formée par requête écrite déposée au greffe de la Cour suprême.

Art. 121 : La décision de l'affaire principale qui serait instruite ne peut être retardée par une intervention.

G) - De la tierce opposition

Art. 122 : Outre les recours prévus à l'article 89 qui sont applicables en matière administrative, la tierce opposition est recevable contre les arrêts rendus par la chambre administrative en matière de recours pour excès de pouvoir.

Art. 123 : Ceux qui veulent s'opposer à des décisions de la chambre administrative en matière de recours pour excès de pouvoir et lors desquelles ni eux, ni ceux qu'ils représentent n'ont été appelés, ne peuvent former leur tierce opposition que par requête en forme ordinaire.

H) - Des vérifications d'écriture et de l'inscription de faux

Art. 124 : Lorsqu'une partie dénie l'écriture ou la signature à elle attribuée, ou déclare ne pas reconnaître celles attribuées à un tiers, le conseiller rapporteur peut passer outre, s'il estime que le moyen est purement dilatoire ou sans intérêt pour la solution du litige.

Dans le cas contraire, il paraphe la pièce et ordonne qu'il sera procédé à une vérification d'écritures, tant par titre que par témoins et, s'il y a lieu, par expert.

Art. 125 : Les pièces pouvant être admises à titre de pièces de comparaison sont notamment les signatures apposées sur les actes authentiques, la partie de la pièce à vérifier qui n'est pas déniée.

Les pièces de comparaison sont paraphées par le conseiller rapporteur.

Art. 126 : S'il est prouvé par la vérification d'écritures que la

pièce est écrite ou signée par celui qui l'a déniée, il est passible d'une amende de cinquante mille francs (50.000 F CFA) sans préjudice des dommages intérêts et dépens.

Art. 127 : La demande en inscription de faux contre une pièce produite au cours d'une procédure devant la chambre administrative est instruite suivant les règles établies par l'article 84.

Section III : De la chambre des comptes et de discipline budgétaire

Sous-section 1 - Composition

Art. 128 : La chambre des comptes et de discipline budgétaire comprend :

- un président,

- deux conseillers à la Cour suprême,

- quatre personnalités connues pour leur compétence en matière financière ou comptable nommées pour cinq ans par décret du Président de la République pris en Conseil des ministres sur proposition conjointe du ministre de la justice, garde des sceaux, et du ministre chargé des finances après avis du président de la Cour suprême.

Art. 129 : Le président et les deux conseillers prévus à l'article précédent doivent appartenir à l'ordre judiciaire.

Art. 130 : Les quatre (4) personnalités visées à l'article 128 ci-dessus prennent le titre de conseiller mais ne sont pas comprises dans l'effectif prévu à l'article 1 de la présente loi. Elles ont voix délibérative.

Elles jouissent des mêmes avantages que les conseillers de l'ordre judiciaire et restent soumises aux mêmes obligations que ces derniers.

En cas de vacance pour quelque cause que ce soit, elles sont remplacées pour la durée des fonctions restant à courir.

Des fonctionnaires peuvent être mis à la disposition de la chambre des comptes et de discipline budgétaire pour participer en qualité de vérificateurs aux travaux de contrôle sous la direction et la responsabilité du rapporteur. Ils sont assujettis à l'obligation du secret professionnel.

Les avantages alloués aux fonctionnaires prévus à l'alinéa précédent seront fixés par décret.

Sous-section 2 - Attributions

Art. 131 : La chambre des comptes et de discipline budgétaire est compétente pour juger :

1) les comptes des comptables publics principaux de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics à caractère administratif ;

2) les comptes des comptables de fait ;

3) les fautes de gestion des ordonnateurs et de leurs délégués.

Art. 132 : La chambre des comptes et de discipline budgétaire est chargée du contrôle :

1) de la gestion financière et comptable des agents de l'ordre administratif chargé de l'exécution du budget général et des autres budgets que la loi assujettit aux mêmes règles ;

2) des comptes de matières des comptables publics ;

3) de la gestion financière et comptable des établissements publics à caractère industriel et commercial, des sociétés d'Etat, des sociétés d'économie mixte, des organismes de prévoyance et de sécurité sociales, des organismes subventionnés et autres or-

ganismes dans lesquels l'Etat ou les collectivités publiques ont un intérêt financier :

4) de la gestion financière et comptable des sociétés d'économie mixte dont le rôle et les activités procèdent d'un intérêt stratégique tel que déterminé par l'Etat ;

5) des comptes annuels des partis politiques.

Art. 133 : La chambre des comptes et de discipline budgétaire statue.

- en formation de jugement sur les matières prévues à l'article 131 ci-dessus,

- en chambre de conseil sur les matières prévues aux articles 132 et 213 de la présente loi.

En formation de jugement, elle est composée du président et de quatre (4) conseillers dont deux de l'ordre judiciaire.

En formation de chambre de conseil, elle comprend l'ensemble de ses membres.

Sous-section 3 - Procédure

Art. 134 : Les règles générales de la procédure sont applicables devant la chambre des comptes et de discipline budgétaire lorsqu'elles ne sont pas écartées par une disposition formelle ou ne sont pas incompatibles avec l'organisation même de la chambre des comptes et de discipline budgétaire.

Paragraphe 1 - Du jugement des comptes

A) - De la procédure et du jugement des comptes

Art. 135 : Chaque année, dans les délais prévus par les règlements financiers, les comptes affirmés sincères et véritables datés et signés par les comptables, accompagnés de toutes les pièces justificatives, sont envoyés au ministre des finances. Le ministre des finances transmet le dossier à la chambre des comptes et de discipline budgétaire.

Après la présentation du dossier, il ne peut y être fait aucun changement.

Art. 136 : A défaut du comptable, le compte ne peut être signé et présenté que par un commis d'office nommé par le ministre des finances au lieu et place du comptable lorsque les circonstances l'exigent. L'arrêté du ministre des finances nommant le commis d'office fixe le délai imparti à ce dernier pour présenter le compte.

Le compte est toujours rendu au nom du titulaire de l'emploi.

Art. 137 : Sauf décision contraire du ministre des finances, les comptables remplacés en cours d'année ne sont pas tenus de rendre un compte séparé de leur gestion.

Il est tenu un compte unique des opérations de l'exercice qui sera préparé et mis en état d'examen par le comptable en fonction au 31 décembre ou à la clôture de l'exercice, selon que les comptes comprennent seulement les opérations de l'année ou comprennent en outre celles de la période complémentaire de l'exercice.

Ce compte fait apparaître distinctement les opérations propres à chacun des comptables qui se sont succédés dans le poste pendant l'année ou l'exercice, chacun restant responsable de sa gestion personnelle.

Chaque comptable devra certifier le compte en faisant précéder sa signature d'une mention aux termes de laquelle il s'approprie expressément les opérations en recettes et en dépenses de sa gestion.

La chambre des comptes et de discipline budgétaire peut, après cette certification, demander des pièces justificatives complémentaires aux comptables cessant leur service ou entrant en fonction en cas de mutation.

A.1 - De l'instruction

Art. 138 : Immédiatement après l'enregistrement du dossier au greffe, le greffier en chef le transmet au président de la chambre des comptes et de discipline budgétaire.

Le président désigne par ordonnance un conseiller rapporteur auquel le dossier est transmis dans les vingt quatre heures.

Art. 139 : Le président de la chambre des comptes et de discipline budgétaire peut par ordonnance autoriser la communication aux représentants des services publics des pièces reçues par la chambre, à charge de réintégration dans un délai qu'il fixe.

Art. 140 : Le conseiller rapporteur a tout pouvoir d'investigation pour l'instruction des comptes. Il peut se rendre chez les comptables ou correspondre avec eux. Il a libre accès dans tous les services ou organismes soumis à son contrôle, lesquels sont tenus de fournir tous les renseignements et documents qu'il demande.

Art. 141 : L'obligation du secret professionnel n'est pas opposable aux conseillers de la chambre des comptes et de discipline budgétaire à l'occasion des enquêtes effectuées par eux dans l'exercice de leurs fonctions. Toute enquête donne lieu à un ordre de mission établi par le président de la chambre.

Art. 142 : Le conseiller rapporteur met l'affaire en état. Une fois l'instruction terminée, il dresse un rapport écrit appuyé de pièces justificatives, fait des observations et propose une décision.

Le dossier est ensuite communiqué au procureur général.

Art. 143 : Dans le mois suivant la réception, le procureur général retourne le dossier au conseiller rapporteur avec son avis.

Art. 144 : Le conseiller rapporteur se dessaisit du dossier par le dépôt au greffe de son rapport.

Art. 145 : Le rapport est notifié au comptable en la forme administrative par les soins du greffier en chef.

La notification contient avis et fixation de l'audience.

A.2 - De l'audience

Art. 146 : Le président fixe la date de l'audience où l'affaire sera appelée et jugée.

Art. 147 : La chambre se prononce après audition du rapporteur et avis du procureur général.

Art. 148 : La chambre siège à huis clos. Les comptables ne sont pas admis à discuter en séance, ni en personne, ni par mandataire, les décisions de la juridiction.

Art. 149 : Les décisions de la chambre des comptes et de discipline budgétaire sont rendues à la majorité simple de ses membres.

Art. 150 : Les arrêts sont rendus en audience publique. Ils sont signés par le président et le greffier en chef.

Art. 151 : La chambre des comptes et de discipline budgétaire apprécie la régularité des justifications des opérations inscrites dans les comptes. Elle rend des arrêts provisoires et des arrêts définitifs.

Art. 152 : Lorsque la chambre des comptes et de discipline budgétaire constate des irrégularités mettant en cause la responsabilité du comptable, elle enjoint à ce dernier d'apporter la preuve de leur rectification ou de produire des justifications complémentaires.

Les charges relevées contre le comptable sont portées à sa connaissance par un arrêt provisoire. Cet arrêt peut comporter communication de pièces, à charge de réintégration.

Art. 153 : Dans son arrêt provisoire, la chambre arrête également le solde en fin de gestion et fait obligation au comptable d'en prendre charge au compte de la gestion suivante. Elle arrête, lorsque le compte comprend de telles opérations, le montant des recettes et dépenses effectuées durant la période complémentaire du dernier exercice en jugement et constate la conformité des résultats présentés par le compte du comptable et le compte de l'ordonnateur.

Art. 154 : Les comptables disposent d'un délai de deux mois pour répondre aux injonctions prononcées par l'arrêt provisoire, à compter de sa notification.

Art. 155 : En cas de mutation de comptables, le comptable en exercice est tenu de donner suite aux injonctions portant sur la gestion de son prédécesseur. Il communique à ce dernier une copie de l'arrêt et des réponses destinées à y satisfaire et adresse ces réponses à la chambre après acquiescement du comptable sorti de fonctions.

Art. 156 : Lorsque l'apurement d'une gestion présente des difficultés particulières, le ministre des finances peut nommer un commis d'office chargé de donner suite aux injonctions, aux lieux et places du comptable.

Art. 157 : Si le comptable a satisfait aux injonctions formulées par l'arrêt provisoire ou produit toutes justifications reconnues valables, la chambre lève les charges qu'elle avait relevées.

Toutefois, en raison de l'obligation qui lui est faite de reprendre, au compte de la gestion suivante, le solde arrêté conformément à l'article 153 ci-dessus, le comptable ne pourra être définitivement déchargé de sa gestion que lorsque l'exacte reprise de ce solde aura été constatée.

Art. 158 : Si les réponses produites par le comptable ne sont pas jugées satisfaisantes, la chambre confirme par un arrêt définitif les charges qu'elle avait retenues. La chambre peut toutefois avant de prononcer un arrêt définitif, rendre sur un même compte plusieurs arrêts provisoires.

Art. 159 : La chambre des comptes et de discipline budgétaire établit par ses arrêts définitifs si les comptables sont quittes, en avance ou en débet.

Dans les deux premiers cas, elle annonce leur décharge définitive et, si les comptables ont cessé leurs fonctions, autorise le remboursement de leur cautionnement et ordonne main levée et radiation des oppositions et inscriptions hypothécaires mises sur leurs biens en raison de leur gestion.

Dans le cas où le comptable est en débet, elle le condamne à solder le débet, avec les intérêts de droit, au Trésor national ou à la caisse des collectivités territoriales ou de l'établissement public intéressé.

Art. 160 : Si dans l'examen des comptes, la chambre trouve des faux ou des malversations, il en sera rendu compte au ministre des finances et référé au ministre de la justice, garde des sceaux, qui fera poursuivre les personnes concernées devant les tribunaux.

B) - De la gestion de fait

Art. 161 : Toute personne, autre que le comptable qui, sans autorisation légale, se serait ingérée dans le maniement des deniers publics ou même des deniers privés quand ceux-ci, en vertu des lois et règlements, auraient dû être encaissés et conservés par le comptable, est, par ce seul fait, constituée comptable.

Art. 162 : Les gestions de fait sont jugées par la chambre des comptes et de discipline budgétaire. Elles entraînent les mêmes obligations et responsabilités que les gestions patentes et régulières des comptables publics.

La chambre des comptes et de discipline budgétaire peut cependant suppléer des considérations d'équité à l'insuffisance des justifications produites à l'égard d'un comptable de fait lorsqu'aucun fait n'a été retenu à sa charge.

Art. 163 : Les ministres, les représentants légaux des collectivités territoriales et établissements publics, les autorités de tutelle des établissements publics et collectivités territoriales sont tenus de déférer à la chambre des comptes et de discipline budgétaire toute gestion de fait qu'ils découvrent dans leurs services.

La chambre des comptes et de discipline budgétaire statue sur l'acte introductif d'instance. Si elle écarte la déclaration de gestion de fait, elle rend un arrêt de non-lieu.

Art. 164 : La chambre des comptes et de discipline budgétaire se saisit d'office des gestions de fait relevées par la vérification des comptabilités patentes.

Art. 165 : La chambre des comptes et de discipline budgétaire déclare d'abord la gestion de fait par arrêt provisoire, enjoint au comptable de fait de produire son compte, lui impartit un délai de trois (3) mois pour répondre à l'arrêt à compter de la notification.

Si le comptable de fait produit son compte, sans réserve, la chambre des comptes et de discipline budgétaire confirme par un arrêt définitif la déclaration de gestion de fait et statue sur le compte.

Si le comptable de fait conteste l'arrêt provisoire, la chambre des comptes et de discipline budgétaire examine les moyens invoqués et lorsqu'elle maintient, à titre définitif, la déclaration de gestion de fait, elle renouvelle l'injonction de rendre compte dans le même délai que ci-dessus. En outre, la chambre mentionnera dans son arrêt provisoire qu'en l'absence de toute réponse, elle statuera de droit à titre définitif, après l'expiration du délai imparti pour contredire.

Si après la déclaration définitive, le comptable de fait ne produit pas son compte, la chambre pourra le condamner à une amende dont le montant est fixé à dix mille francs (10.000 F) au maximum par mois de retard, à compter de la date d'expiration du délai imparti pour rendre compte. La chambre peut toutefois demander qu'un commis d'office soit nommé pour produire le compte aux lieux et places du comptable de fait défaillant et à ses frais.

Art. 166 : Si plusieurs personnes ont participé en même temps à une gestion de fait, elles sont déclarées conjointement et solidairement comptables de fait et ne produisent qu'un seul compte. Suivant les opérations auxquelles chacune d'elles a pris part, la solidarité peut porter sur tout ou partie de la gestion de fait.

Art. 167 : Le compte de la gestion de fait, dûment certifié et signé, appuyé de justifications, doit indiquer les opérations en recettes et en dépenses et faire le solde. Ce compte doit être unique et englober toutes les opérations budgétaires de fait quelle qu'en puisse être la durée.

Art. 168 : L'utilité publique des dépenses portées dans le compte de la gestion de fait, doit, avant le jugement de compte, avoir été reconnue par l'autorité budgétaire compétente statuant dans les formes légales.

Art. 169 : Le compte de la gestion de fait doit être produit à la chambre avec les décisions de l'autorité budgétaire et les pièces justificatives. Il est jugé comme les comptabilités patentes. Les dépenses dont l'utilité publique n'a pas été reconnue sont rejetées du compte.

C) - Des amendes

Art. 170 : Tout comptable qui n'a pas présenté son compte dans les délais prescrits par les règlements peut être condamné par la chambre des comptes et de discipline budgétaire à une amende dont le montant est fixé à dix mille francs (10.000) CFA au maximum par mois de retard.

Art. 171 : Tout comptable qui n'a pas répondu aux injonctions prononcées sur ses comptes dans le délai imparti de deux (2) mois peut être condamné à une amende de cinq mille francs (5.000 F) au maximum par injonction et par mois de retard, s'il ne forme aucune excuse admissible au sujet de ce retard.

Art. 172 : Le commis d'office substitué au comptable défaillant pour présenter un compte ou satisfaire à des injonctions, le comptable en exercice chargé de présenter le compte comportant des opérations effectuées par des comptables sortis de fonctions ou de répondre à des injonctions portant sur la gestion de ses prédécesseurs sont passibles des amendes ci-dessus prévues, en raison des retards qui leur sont personnellement imputables.

Art. 173 : Dans le cas où une gestion de fait n'a pas fait l'objet de poursuites pénales, le comptable de fait peut être condamné par la chambre des comptes et de discipline budgétaire à une amende calculée suivant l'importance et la durée du manquement des deniers publics et dont le montant ne peut dépasser le total des sommes indûment maniées.

Art. 174 : Lorsqu'elle fait application des articles 170 et 172 susvisés, la chambre statue d'abord à titre provisoire et impartit au comptable un délai de deux mois pour faire valoir ses moyens de défense. Après examen de ceux-ci, elle statue à titre définitif. En outre elle mentionne dans son arrêt provisoire, qu'en l'absence de toute réponse, elle statuera de droit à titre définitif après l'expiration du délai ci-dessus.

En ce qui concerne l'amende visée à l'article ci-dessus, la chambre, dans son arrêt de déclaration provisoire de gestion de fait, sursoit à statuer sur l'application de la pénalité. Elle statue sur ce point à titre définitif au terme de l'apurement de la gestion de fait.

Art. 175 : Les amendes prononcées en vertu des dispositions ci-dessus sont attribuées à la collectivité ou à l'établissement intéressé. Les amendes attribuées à l'Etat sont versées en recette au budget général.

Toutefois, les amendes infligées à des comptables de services dotés d'un budget annexe sont versées en recettes à ce budget.

Toutes ces amendes sont assimilées aux débits des comptes des collectivités ou établissements quant aux modes de recouvrement, de poursuites et de remises.

D) De la notification des arrêts

Art. 176 : Le greffier en chef notifie aux comptables les arrêts rendus sur leur gestion par l'intermédiaire du ministre des finances, en ce qui concerne le trésorier général, et par l'intermédiaire de ce dernier en ce qui concerne les autres comptables.

Toutes les transmissions sont effectuées par lettres recommandées avec demande d'avis de réception ; l'intermédiaire est tenu sans délai de transmettre l'arrêt au comptable dont il envoie l'avis de réception au greffier.

Art. 177 : Tout comptable sorti de fonction est tenu, jusqu'à ce qu'il ait obtenu sa libération définitive, de faire connaître son nouveau domicile et chaque changement d'adresse et de domicile par lettre recommandée adressée au trésorier général et au greffier en chef de la Cour suprême.

Art. 178 : Si la notification n'a pu atteindre son destinataire par suite de refus du comptable ou pour une cause quelconque, la chambre des comptes et de discipline budgétaire adresse l'arrêt à la mairie ou à la circonscription administrative du dernier domicile connu ou déclaré de l'intéressé. Dans ce cas, le maire ou le chef de la circonscription administrative fera notifier à la personne par un agent administratif qui en retirera récépissé et en dressera procès-verbal.

La copie du procès-verbal et le récépissé seront transmis à la chambre des comptes et de discipline budgétaire.

Art. 179 : Si, dans l'exercice de sa mission, l'agent administratif ne trouve pas le comptable, il déposera l'arrêt à la mairie ou au chef-lieu de la circonscription administrative et dressera de ces faits un procès-verbal qui sera joint à l'arrêt.

Un avis officiel sera alors affiché, pendant un mois, au lieu du dépôt. Cet avis informera le comptable qu'un arrêt de la chambre des comptes et de discipline budgétaire le concernant est déposé à la mairie ou à la circonscription administrative et qu'il lui sera remis contre récépissé et que, faute de ce faire avant l'expiration du délai d'un mois, la notification dudit arrêt sera considérée comme lui ayant été valablement faite avec toutes les conséquences de droit qu'elle comporte.

Le récépissé du comptable qui aura l'arrêt ou, à défaut, le procès-verbal de l'agent administratif et le certificat des autorités constatant l'affichage pendant un mois doivent être transmis sans délai au greffier en chef de la Cour suprême.

Art. 180 : La notification des arrêts de la chambre aux personnes déclarées comptables de fait a lieu par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, adressée par le greffier en chef au dernier domicile connu.

Le président de la chambre des comptes et de discipline budgétaire peut demander, à cet effet, tous renseignements utiles au maire ou au chef de la circonscription administrative du lieu de la gestion de fait, et le cas échéant, aux autorités dont relève le comptable de fait.

Si, par suite de refus du comptable de fait ou pour toute autre cause, la notification n'avait pu atteindre son destinataire, cette notification sera faite au dernier domicile connu suivant la procédure instituée aux articles 178 et 179 ci-dessus. Dans le cas où le comptable de fait serait un gouverneur, un préfet, un sous-préfet ou un maire en exercice, il appartiendra à l'autorité hiérarchique ou de tutelle d'assurer, sur la demande du président de la chambre, la notification de l'arrêt dans les conditions prévues à ces mêmes articles.

Art. 181 : Les arrêts de la chambre des comptes et de discipline budgétaire sont notifiés au ministre des finances. Lorsque les arrêts sont rendus sur les comptes des collectivités territoriales et des établissements publics, ils sont également notifiés aux représentants légaux et aux autorités de tutelle desdites collectivités et établissements.

Ces notifications sont faites par le greffier en chef.

E) De l'exécution des arrêts et des voies de recours

Art. 182 : Les arrêts définitifs de la chambre des comptes et de discipline budgétaire sont exécutoires. Le ministre des finances, en ce qui concerne l'Etat, et l'ordonnateur de la collectivité territoriale ou de l'établissement public intéressé sont chargés de faire exécuter lesdits arrêts.

Art. 183 : Toutefois, la chambre des comptes et de discipline budgétaire peut, après avoir rendu un arrêt définitif, procéder à sa révision sur demande.

- soit du comptable, appuyée des pièces justificatives depuis l'arrêt ;

- soit du ministre des finances ou des représentants légaux des collectivités ;

- soit d'office pour erreur, omission, ou double emploi découverts postérieurement à l'arrêt.

La requête en révision du comptable ou des administrateurs, accompagnée des pièces probantes, est adressée au président de la chambre des comptes et de discipline budgétaire avec un récépissé de la partie adverse constatant que la demande en révision lui a été signalée.

Art. 184 : La chambre des comptes et de discipline budgétaire, après instruction de la demande en révision, statue à titre définitif sur la recevabilité ou le rejet de cette demande en révision.

Lorsque la chambre admet la demande, elle prend par le même arrêt une décision préparatoire de mise en état de révision des comptes et impartit au comptable un délai de deux mois pour produire les justifications supplémentaires nécessaires à la révision lorsque celle-ci est demandée par lui ou faire valoir ses moyens lorsque la révision est engagée contre lui.

Après examen des dépenses ou, à défaut, après l'expiration du délai susvisé, la chambre statue au fond. Lorsque la chambre décide de la révision à titre définitif, elle annule l'arrêt attaqué, ordonne au besoin les garanties à prendre sur les biens du comptable pour assurer les droits de la collectivité et procède au jugement des opérations contestées dans la forme d'une instance ordinaire.

Art. 185 : Lorsque la chambre, agissant d'office, estime après instruction que les faits dont la preuve est apportée permettent d'ouvrir une instance en révision, elle prend un arrêt préparatoire de mise en état de révision des comptes et procède dans les conditions prévues aux précédents articles.

Art. 186 : L'exercice du recours en révision n'est soumis à aucun délai. Le pourvoi en révision n'a pas d'effet suspensif.

Paragraphe 2 - De la sanction des fautes de gestion

Art. 187 : Les ordonnateurs et leurs délégués sont soumis à la juridiction de la chambre des comptes et de discipline budgétaire. Celle-ci a tout pouvoir pour sanctionner les fautes de gestion prévues par le présent paragraphe.

Art. 188 : Sera passible d'une amende dont le minimum ne pourra être inférieur à vingt mille francs (20 000 F) et dont le maximum pourra atteindre la moitié du traitement brut annuel qui lui était alloué à la date à laquelle le fait a été commis, tout agent de l'Etat, tout membre d'un cabinet ministériel :

- qui aura engagé une dépense, sans avoir obtenu le visa préalable dans les conditions prescrites par la réglementation en vigueur sur le contrôle financier de l'Etat ;

- ou qui, malgré le refus de visa opposé par le contrôle financier à une proposition d'engagement de dépense, aura passé outre sans avoir obtenu l'avis conforme du ministre des finances ;

- ou qui aura engagé des dépenses sans avoir reçu à cet effet délégation de signature.

Art. 189 : Sera passible des mêmes peines que celles prévues à l'article 178, tout agent de l'Etat, tout membre d'un cabinet ministériel, tout agent des collectivités territoriales, des établissements publics, des établissements, sociétés ou organismes visés à l'article 132 de la présente loi et généralement de tout organisme bénéficiant du concours financier de l'Etat ou dont les résultats d'exploitation intéressent le trésor nigérien par suite d'une disposition statutaire ou réglementaire prévoyant une par-

ticipation aux bénéfices ou aux pertes, qui, en dehors des cas prévus au précédent article, aura enfreint les règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses des collectivités précitées ou à la gestion des biens leur appartenant.

Toutefois, lorsque les faits incriminés constituent une gestion de fait, celle-ci demeure soumise aux dispositions prévues en pareil cas par la présente loi.

Art. 190 : Le principe de non-cumul est applicable lorsque la chambre prononce plusieurs amendes contre une même personne. Ces amendes sont allouées à l'Etat, à la collectivité territoriale ou à l'établissement ou organisme intéressé.

Art. 191 : Toutefois, dans les cas prévus aux articles 188 et 189, les auteurs de fait ne seront pas passibles de sanction s'ils peuvent exciper d'un ordre écrit, préalablement donné par leur supérieur hiérarchique, dont la responsabilité se substituera dans ce cas à la leur.

Art. 192 : Pour juger les auteurs des faits prévus aux articles précédents, la chambre peut statuer d'office ou à la requête du ministre des finances ou des ministres pour les faits relevés à la charge des agents placés sous leur autorité ou leur tutelle.

Art. 193 : Dans chaque cas, le président de la chambre des comptes et de discipline budgétaire désigne un conseiller chargé de l'instruction. Ce dernier a qualité pour procéder à toutes investigations utiles auprès des administrations, se faire communiquer tous documents même secrets, interroger l'agent mis en cause ou entendre des témoins.

Seuls sont pris en compte les témoignages écrits et signés par leurs auteurs et dont la signature sera authentifiée, à moins que ces témoins n'aient été entendus devant le conseiller. Toute personne, auteur de faux témoignage, sera poursuivie devant les tribunaux conformément à la loi.

Art. 194 : Le greffier en chef avise l'agent mis en cause par lettre recommandée avec avis de réception, de l'ouverture de l'instruction. L'agent mis en cause est autorisé à se faire assister d'un défenseur de son choix.

Art. 195 : Lorsque l'instruction est terminée, le président communique une copie du rapport et des pièces du dossier au ministre dont dépend ou dépendait l'agent mis en cause et au ministre des finances, qui doivent donner leur avis dans un délai d'un mois. Dès réception de cet avis, le dossier est transmis au rapporteur qui le présente à la chambre. La chambre décide s'il y a lieu ou non de retenir l'affaire. La décision de classement est notifiée au ministre des finances et au ministre dont dépend l'intéressé.

Art. 196 : Si la chambre décide de retenir l'affaire, une copie de son arrêt, accompagnée du dossier complet de l'affaire, est adressée sous pli recommandé avec avis de réception à l'agent mis en cause.

Ce dernier dispose d'un délai de deux mois, à compter du jour de la notification du dossier, pour produire à la chambre un mémoire écrit soit par lui-même, soit par le défenseur de son choix.

L'arrêt mentionne les charges retenues, à titre provisoire, contre l'agent mis en cause. Il mentionne en outre que faute de répondre dans le délai prévu, l'intéressé sera réputé accepter les conclusions qui lui auront été notifiées et que, par la suite, la chambre statuera de droit, à titre définitif, après l'expiration de ce délai.

Art. 197 : Après examen du mémoire ou après expiration du délai, en cas de silence de l'intéressé, la chambre statue à titre définitif.

L'arrêt définitif est notifié à l'intéressé, au ministre dont il dépend et au ministre des finances.

Art. 198 : Lorsque plusieurs personnes sont impliquées dans la même affaire, leurs cas peuvent être instruits et jugés et faire l'objet d'un seul arrêt.

Art. 199 : Les poursuites devant la chambre des comptes et de discipline budgétaire ne font pas obstacle à l'exercice de l'action pénale.

Si l'instruction fait apparaître des faits susceptibles de constituer des délits ou des crimes, le président transmet le dossier au procureur général aux fins de droit et avise de cette transmission le ministre dont relève l'intéressé.

Art. 200 : Les arrêts définitifs de la chambre sont exécutoires. Ils peuvent faire l'objet d'un recours en révision s'il survient des faits nouveaux, ou s'il est découvert des documents de nature à établir la non responsabilité de l'intéressé.

Art. 201 : Les infractions définies aux articles 188 et 189 ci-dessus se prescrivent en quatre ans.

Paragraphe 3 - Du contrôle

A) - Du contrôle des collectivités publiques

Art. 202 : Si lors de l'examen des comptes, la chambre des comptes et de discipline budgétaire constate des irrégularités dues aux administrateurs, ou relève des lacunes dans la réglementation ou des insuffisances dans l'organisation administrative et comptable, le président en informe les ministres ou les autorités de tutelle et leur demande de faire connaître à la chambre les mesures en vue de faire cesser les errements critiqués.

Les référés adressés à cet effet sont transmis, en ampliation, au ministre des finances.

Art. 203 : Les ministres sont tenus de répondre dans les trois mois aux référés de la chambre. Celle-ci transmet copie des réponses reçues au ministre des finances.

Le président de la chambre des comptes et de discipline budgétaire porte à la connaissance du Président de la République les infractions à ces dispositions et lui signale, le cas échéant, les questions pour lesquelles les référés n'ont pas reçu de suite satisfaisante.

Art. 204 : Les irrégularités administratives de moindre importance peuvent faire l'objet de notes du président de la chambre des comptes et de discipline budgétaire adressées aux directeurs ou chefs de service ou autorités de tutelle.

S'il n'y est pas répondu ou si la réponse n'est pas satisfaisante, la question soulevée peut être portée à la connaissance du ministre intéressé, par référé.

Art. 205 : Au cas où la chambre des comptes et de discipline budgétaire aurait relevé, dans ses référés, des fautes ou négligences ayant compromis les intérêts financiers de la collectivité contrôlée, elle pourra, si elle ne fait pas application des dispositions relatives aux sanctions de faute de gestion, demander qu'une action disciplinaire soit engagée contre les auteurs de ces fautes ou négligences.

B) - Du contrôle des établissements publics à caractère industriel et commercial, des sociétés d'Etat, des sociétés d'économie mixte.

Art. 206 : Les établissements publics à caractère industriel et commercial, les sociétés d'Etat ainsi que les sociétés d'économie mixte dont l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements publics détiennent séparément ou conjointement plus de 33 % du capital, les ordonnateurs et leurs délégués, sont contrôlés par la chambre des comptes et discipline budgétaire dans les conditions fixées au présent paragraphe. La liste de ces éta-

blissements est fixée par arrêté de l'autorité de tutelle.

Art. 207 : Les comptes et bilans des établissements et sociétés ci-dessus visés, accompagnés des états de développement du compte profits et pertes ainsi que du compte d'exploitation et de tous documents comptables dont la tenue est exigée par les règles propres à l'entreprise contrôlée, sont transmis à la chambre des comptes et de discipline budgétaire après avoir été établis par le conseil d'administration.

La chambre des comptes et de discipline budgétaire reçoit également les rapports des commissaires aux comptes, des fonctionnaires éventuellement chargés de l'exercice du contrôle financier, ainsi que le rapport d'activités établi par le conseil d'administration, lorsque ce rapport est prévu par les règles propres à l'établissement ou à la société contrôlée.

Art. 208 : La transmission de ces documents, sauf dispositions législatives ou statutaires contraires, doit, sous peine des sanctions prévues aux articles 170 et suivants, avoir lieu dans les quatre mois qui suivent la clôture de l'exercice. Le ministre des finances peut, s'il y a lieu, fixer des délais supplémentaires après avis du ministre dont relève l'établissement ou la société qui pourraient être nécessaires à certains établissements ou sociétés pour la présentation de leurs comptes.

Art. 209 : Les établissements ou sociétés précités sont tenus de conserver les pièces justificatives de leurs opérations à la disposition de la chambre des comptes et de discipline budgétaire pour vérifications. Celles-ci ont toujours lieu sur place.

Art. 210 : La chambre des comptes et de discipline budgétaire procède à l'examen des comptes, bilans et documents suivant la procédure définie ci-après et en tire toutes conclusions sur les résultats financiers des entreprises.

Elle adresse au ministre des finances ainsi qu'au ministre de tutelle de l'entreprise contrôlée un rapport dans lequel elle exprime son avis sur la régularité et la sincérité des comptes et bilans, propose le cas échéant, les redressements qu'elle estime devoir y être apportés et porte un avis sur la qualité de la gestion commerciale et financière de la société. Elle signale éventuellement les modifications qui lui paraissent devoir être apportées à la structure ou à l'organisation de ces sociétés.

Art. 211 : Pour le contrôle de chaque société, le président désigne un conseiller chargé de l'enquête. Le rapport établi par le conseiller est communiqué par le président de la chambre des comptes et de discipline budgétaire au directeur de la société qui répond aux observations dans un délai d'un mois par un mémoire écrit, approuvé par le président du conseil d'administration, appuyé, s'il y a lieu, de justifications.

La chambre arrête alors définitivement le rapport, en fixe les conclusions, porte ce document à la connaissance des ministres intéressés.

Art. 212 : Pour arrêter le rapport et ses conclusions, la chambre des comptes peut, si elle l'estime nécessaire, demander l'avis consultatif d'un représentant du ministre de tutelle de la société ou du fonctionnaire chargé du contrôle financier de cet établissement ou société.

C) - Du contrôle des organismes de prévoyance et de sécurité sociales

Art. 213 : Sont soumis au contrôle de la chambre des comptes et de discipline budgétaire tous les organismes de droit privé jouissant de la personnalité civile et de l'autonomie financière qui assurent en tout ou partie la gestion d'un régime légalement obligatoire :

a) d'assurances couvrant la maladie, la maternité, la vieillesse, l'invalidité, le décès, les accidents du travail et les maladies professionnelles.

b) de prestations familiales.

Les unions et fédérations desdits organismes sont soumises au même contrôle.

Art. 214 : Ces organismes présentent à la chambre un exemplaire de leurs comptes établis suivant les règles comptables propres à chacun d'eux, accompagnés des budgets ou états de prévision ainsi que des procès-verbaux de caisse, de banque et de portefeuille. Sauf dispositions législatives ou statutaires contraires, cette présentation a lieu, sous peine des sanctions prévues aux articles 170 et suivants, dans les quatre mois qui suivent la clôture de l'exercice.

Le ministre des finances et le ministre de tutelle fixent, s'il y a lieu, les délais supplémentaires qui, à titre exceptionnel, pourraient être nécessaires à certains organismes pour la production de leurs comptes.

Art. 215 : Ces documents sont accompagnés des rapports établis par les commissaires aux comptes, la commission de contrôle ou le fonctionnaire chargé de l'exercice du contrôle financier, ainsi que du rapport annuel d'activités approuvé par le conseil d'administration, chaque fois que ces rapports sont exigés par les règlements propres à chaque organisme.

Art. 216 : Les pièces justificatives des recettes et des dépenses sont conservées au siège de l'organisme, à la disposition de la chambre des comptes et de discipline budgétaire pour les vérifications qui ont toujours lieu sur place.

Art. 217 : Le rapport établi par le conseiller chargé de l'enquête est communiqué par le président de la chambre au directeur de l'organisme contrôlé qui répond aux observations dans le délai d'un mois par un mémoire écrit approuvé par le président du conseil d'administration et appuyé, s'il y a lieu, de pièces justificatives, puis la chambre statue. Les observations de la chambre sont communiquées au ministre de tutelle et au ministre des finances par le président de la chambre.

D) - Du contrôle des organismes subventionnés

Art. 218 : Tout organisme subventionné, autre que ceux visés aux points B et C du présent paragraphe, dont la gestion n'est pas assujettie aux règles de la comptabilité publique et quelles que soient sa nature juridique et la forme des subventions qui lui sont attribuées par l'Etat, une collectivité territoriale ou un établissement public, peut faire l'objet du contrôle de la chambre des comptes et de discipline budgétaire. L'exercice de ce contrôle reste limité à l'utilisation de ces subventions dont la destination doit demeurer conforme au but pour lequel elles ont été consenties.

Ces dispositions sont applicables aux organismes recevant des subventions d'autres organismes, eux-mêmes soumis au contrôle de la chambre des comptes et de discipline budgétaire.

Peuvent également faire l'objet du contrôle de la chambre des comptes et de discipline budgétaire les organismes autorisés à percevoir des taxes para-fiscales dans les conditions prévues par la loi des finances.

Le même contrôle peut s'exercer sur tout organisme ou fonds alimenté par un appel au public.

Art. 219 : Ces contrôles s'effectuent sur place, au vu des pièces et documents comptables que les représentants des organismes sont tenus de présenter à tout conseiller enquêteur.

La procédure définie pour le contrôle des organismes de prévoyance sociale est applicable en la matière. Les observations de la chambre sont adressées au ministre intéressé ou aux autorités de tutelle par voie de référé ou de note du président.

E) - Du contrôle des comptes annuels des partis politiques

Art. 220 : Tout parti politique est tenu de présenter ses comptes annuels au plus tard le 31 mars de chaque année à la chambre des comptes et de discipline budgétaire pour vérification.

Cette vérification porte sur la moralité et la sincérité des comptes du parti.

Art. 221 : Les partis politiques sont tenus de répondre aux requêtes formulées par la chambre des comptes et de discipline budgétaire tendant à obtenir la justification de la provenance de leurs ressources financières et leur utilisation.

La chambre des comptes et de discipline budgétaire établit un rapport annuel de vérification des comptes des partis politiques.

Ce rapport est publié au *Journal Officiel*.

Art. 222 : A défaut de production des comptes dans les délais prévus à l'article 220, le parti politique défaillant est mis en demeure par la chambre des comptes et de discipline budgétaire de produire ses comptes dans le délai de trois mois.

La subvention de l'Etat accordée au parti politique est définitivement suspendue pour l'année en cours à défaut pour le parti de satisfaire à la mise en demeure de la chambre des comptes et de discipline budgétaire.

La chambre prononce contre le parti une amende dont le montant est fixé à trois cent mille (300.000 F CFA).

Art. 223 : A la requête de la chambre des comptes et de discipline budgétaire, après avis du procureur général, le ministre chargé de l'intérieur prononce la suspension de tout parti politique n'ayant pas satisfait dans un nouveau délai de deux mois à l'obligation prévue à l'alinéa 1 de l'article 220.

Sous-section 4 - Dispositions diverses

Art. 224 : Tous les ans, la chambre des comptes et de discipline budgétaire examine les observations faites à l'occasion des diverses vérifications effectuées pendant l'année précédente et forme avec celles qu'elle retient un rapport qui est remis au président de la République, au président de l'Assemblée nationale et au Premier ministre.

Ce rapport est accompagné des réponses de l'administration. Toutefois, les observations retenues n'auront pas à être complétées si lesdites réponses ne sont pas fournies dans le délai de trois mois à compter de la notification de ces observations.

Un résumé du rapport annuel établi par les soins de la chambre des comptes et de discipline budgétaire est publié au *Journal Officiel*.

Art. 225 : La chambre des comptes et de discipline budgétaire est tenue de conserver les pièces justificatives des recettes et des dépenses produites par les comptables publics pendant un délai de quatre années à partir de la fin de l'année financière à laquelle se rattachent lesdites pièces.

Ce délai est porté à cinq ans en ce qui concerne les pièces générales, notamment le budget général, les états de l'actif et passif, les restes à recouvrer et les restes à payer.

Art. 226 : Les pièces jointes à l'appui des observations figurant aux rapports à fin d'arrêt sont conservées pendant un an à partir de la notification de l'arrêt définitif s'y rapportant.

A l'expiration de ces délais, il ne peut être procédé à la destruction d'aucune pièce sans qu'elle ait été décidée par le président de la Cour suprême.

Art. 227 : Le président de la Cour suprême peut, sur proposition du président de la chambre des comptes et de discipline budgétaire et après avis du procureur général, décider de la destruction immédiate des pièces justificatives qui n'ont pas fait l'objet d'observations.

Il en est de même de la destruction de toute autre pièce.

Un procès-verbal de toute destruction de pièces sera dressé.

Section IV : De la commission des conflits

Art. 228 : Les conflits d'attribution entre les tribunaux et l'autorité administrative ou entre celle-ci et l'autorité judiciaire sont réglés par une commission : la commission des conflits qui, sous la présidence du président de la Cour suprême, comprend les présidents des chambres judiciaire et administrative.

Sous-section 1 - Du conflit positif

Art. 229 : Le conflit d'attribution peut être élevé devant toutes les juridictions de l'ordre judiciaire.

Art. 230 : Toutefois, le conflit d'attribution entre les tribunaux de l'ordre judiciaire et l'autorité administrative ne peut être élevé en matière criminelle.

Il ne peut être élevé en matière correctionnelle que sur une question préjudicielle dont la connaissance appartiendrait à l'autorité administrative en vertu de la loi.

Art. 231 : La procédure de conflit ne peut être engagée que pour les jugements devant être rendus sur le fond.

Art. 232 : Lorsque le ministre de la justice, garde des sceaux, estime que la connaissance d'une question portée devant une juridiction de l'ordre judiciaire est de la compétence d'une juridiction administrative, il peut demander le renvoi devant cette juridiction. A cet effet, il saisit la juridiction compétente d'un déclinatoire de compétence motivé.

Si le tribunal saisi rejette le déclinatoire, le ministre de la justice, garde des sceaux, peut élever le conflit dans les quinze jours de la décision de rejet.

Pendant ce délai, il est sursis à tout acte de procédure judiciaire.

L'arrêté de conflit est notifié aux parties. Elles disposent d'un délai de quinze jours pour déposer un mémoire au greffe de la juridiction saisie.

L'arrêté de conflit, le dossier de la procédure et éventuellement les mémoires des parties sont transmis, à l'expiration du délai mentionné dans l'alinéa précédent, au greffe de la Cour suprême.

Le président de la commission des conflits désigne un rapporteur immédiatement après l'enregistrement des pièces au greffe.

Le rapport est écrit.

Le procureur général prend des réquisitions écrites qui sont jointes au dossier de la procédure.

Les décisions de la commission des conflits doivent intervenir dans le mois de l'enregistrement des pièces au greffe de la Cour suprême.

Les décisions de la commission sont motivées. Elles sont lues en audience publique. Elles ne sont susceptibles d'aucun recours.

Sous-section 2 - Du conflit négatif

Art. 233 : Lorsque les juridictions des ordres judiciaire et administratif se sont respectivement déclarées incompétentes sur la même question, le recours devant la commission des conflits, pour régler la compétence, est exercé directement par les parties intéressées.

Art. 234 : Le recours est formé par une requête signée des parties intéressées ou d'un avocat.

Art. 235 : Lorsque l'affaire intéresse directement l'Etat, le recours est formé par le ministre de la justice, garde des sceaux. Il est communiqué aux parties intéressées.

Art. 236 : La partie à laquelle la notification a été faite dispose d'un délai de quinze jours pour présenter un mémoire signé d'elle-même ou d'un avocat. Il est procédé ensuite comme il est dit à l'article 232, alinéas 6 à 10.

Section V : Des chambres réunies

Art. 237 : Les chambres réunies comprennent, sous la présidence du président de la Cour suprême, les présidents des chambres et l'ensemble des conseillers.

Art. 238 : Les chambres réunies ne peuvent valablement délibérer que si au moins onze (11) de leurs membres sont présents.

Lorsque les membres présents sont en nombre pair, la voix du président est prépondérante.

Art. 239 : Les chambres réunies sont saisies :

1) - lorsque, après cassation d'un premier arrêt ou jugement, la décision rendue par la juridiction de renvoi est attaquée par les mêmes moyens que ceux qui avaient entraîné la cassation. A cette fin le dossier de la procédure est transmis au président de la Cour suprême par le président de la chambre concernée ;

2) - par ordonnance du président ou sur réquisition du procureur général ou par arrêt de la chambre saisie lorsqu'une affaire est susceptible de relever de la compétence de plusieurs chambres ;

3) - par arrêt de la chambre saisie lorsqu'elle estime que le point de droit à elle soumis pose une question de principe.

Art. 240 : Tout arrêt rendu par les chambres réunies s'impose à toutes les parties sur les points de droit tranchés.

TITRE II : DISPOSITIONS COMMUNES

Chapitre I : Des dépens

Art. 241 : L'arrêt statuant définitivement sur le recours condamne la partie perdante aux dépens de l'instance.

La liquidation des dépens est faite, s'il y a lieu, par l'arrêt qui statue sur le litige. Si l'état des dépens n'est pas soumis en temps utile à la chambre compétente, la liquidation en est opérée par son président.

Les parties peuvent faire opposition à cette décision dans un délai de quinze jours à compter de la notification.

L'arrêt comporte exécution forcée pour le paiement des frais.

Art. 242 : Le tarif des droits de timbre, d'enregistrement et de greffe applicable aux procédures suivies devant la Cour est déterminé par la législation en vigueur.

Chapitre II : De l'assistance judiciaire

Art. 243 : L'assistance judiciaire peut être accordée pour les litiges portés devant la Cour suprême. Le bureau compétent pour instruire les demandes est celui institué près les juridictions.

En cas d'admission à l'assistance judiciaire, le pourvoi ou le recours est réputé avoir été formé du jour de la demande.

Chapitre III : Du fichier

Art. 244 : Il est institué au parquet général près la Cour suprême un fichier central contenant les sommaires de tous les arrêts ou décisions prononcés par ladite Cour.

Chapitre IV : Des délais

Art. 245 : Tous les délais de la procédure institués par la présente loi sont des délais francs.

Lorsque le dernier jour est un jour férié, le délai est prolongé jusqu'au jour ouvrable qui suit.

TITRE III : DISPOSITIONS FINALES

Art. 246 : La présente loi abroge toutes les dispositions antérieures contraires, notamment celles de l'ordonnance n° 99-08 du 10 mai 1999.

Art. 247 : La présente loi sera publiée au *Journal Officiel* de la République du Niger et exécutée comme loi de l'Etat.

Fait à Niamey, le 14 août 2000

Le Président de la République

Mamadou Tandja

Le Premier ministre Le ministre de la justice, garde des sceaux
Hama Amadou Maître Ali Sirfi.

Loi n° 2000-11 du 14 août 2000, déterminant l'organisation, le fonctionnement et la procédure à suivre devant la Cour constitutionnelle.

Vu la Constitution,

L'Assemblée nationale a délibéré et adopté,

Le Président de la République promulgue la loi dont la teneur suit :

TITRE I : ORGANISATION DE LA COUR CONSTITUTIONNELLE

Article premier : Les membres de la Cour sont nommés conformément aux dispositions de l'article 104 de la Constitution du 18 juillet 1999.

La Cour constitutionnelle comprend sept (7) membres âgés de quarante (40) ans au moins.

Elle est composée de :

- deux (2) personnalités ayant une grande expérience professionnelle dont une (1) proposée par le bureau de l'Assemblée nationale et une (1) proposée par le Président de la République ;
- deux (2) magistrats élus par leurs pairs ;
- un (1) avocat élu par ses pairs ;
- un (1) enseignant de la Faculté de droit, titulaire au moins d'un doctorat en droit public, élu par ses pairs ;
- un (1) représentant des associations de défense des droits de l'Homme reconnu pour sa compétence en droit public, élu par le ou les collectif (s) des associations de défense des droits de l'Homme ;

Ils portent le titre de conseillers.

Avant leur nomination, les personnes pressenties pour être membre de la Cour constitutionnelle doivent produire :

- un curriculum vitae qui permet de juger de leurs qualifications et expériences professionnelles ;
- un extrait du casier judiciaire.

Les nominations doivent être publiées au *Journal Officiel* ; de même que les résultats des élections au sein de la Cour.

Art. 2 : Avant leur entrée en fonction, les membres de la Cour constitutionnelle prêtent le serment prévu à l'article 107 de la Constitution sur le livre Saint de leur confession, en audience solennelle publique devant le président de l'Assemblée nationale, en ces termes :

" Je jure de bien et fidèlement remplir mes fonctions, de les exercer en toute impartialité dans le respect de la Constitution et en toute indépendance, de garder le secret des délibérations et des votes et de ne prendre aucune position publique, de ne donner aucune consultation sur les questions relevant de la compétence de la Cour "

Acte est dressé de la prestation de serment.

Art. 3 : Les membres de la Cour constitutionnelle sont nommés pour six ans par décret du Président de la République. Leur mandat n'est pas renouvelable.

Art. 4 : Les membres de la Cour sont renouvelés par tiers tous les deux ans.

Il est pourvu à leur remplacement quinze (15) jours au moins avant l'expiration de leur mandat.

Article 5 : Un membre de la Cour constitutionnelle peut démissionner par une lettre adressée au président de ladite Cour. La nomination du remplaçant intervient au plus tard dans le mois de la démission. Celle-ci prend effet pour compter de la nomination du remplaçant.

Art. 6 : La Cour constitutionnelle constate, le cas échéant, la démission d'office de celui de ses membres qui aurait exercé une activité ou accepté une fonction ou un mandat électif incompatible avec sa qualité de membre de la Cour ou qui n'aurait pas la jouissance des droits civils et politiques.

Il est alors pourvu à son remplacement dans la quinzaine pour le reste du mandat par l'institution ou l'organisme de sa provenance.

Art. 7 : Les règles posées à l'article 6 ci-dessus sont applicables aux membres de la Cour constitutionnelle définitivement empêchés par une incapacité physique permanente et par décès.

Article 8 : Le président de la Cour est élu par ses pairs pour une durée de trois (3) ans renouvelable.

L'élection a lieu au scrutin secret à la majorité absolue des membres présents et votants.

Art. 9 : Le président de la Cour est assisté d'un vice-président élu par ses pairs à la majorité absolue des membres présents et votants.

Sont considérés comme membres votants ceux qui votent pour ou contre le candidat.

Art. 10 : Le renouvellement ou le remplacement du président de la Cour constitutionnelle a lieu quinze (15) jours au moins avant l'expiration de ses fonctions.

Art. 11 : Les fonctions de membre de la Cour constitutionnelle sont incompatibles avec la qualité de membre de Gouvernement ou l'exercice de tout mandat électif, ou de tout autre emploi, public, civil ou militaire de toute activité professionnelle ainsi que de toute fonction de représentation nationale.

Art. 12 : Le service de greffe de la Cour constitutionnelle est assuré par un ou plusieurs fonctionnaires du corps des greffiers nommés par arrêté du ministre de la justice sur proposition du président de la Cour constitutionnelle.

Art. 13 : Le greffier en chef et les greffiers sont chargés de tenir le plume à toutes les audiences de la Cour constitution-

Art. 110 (nouveau) - Toute demande ou recours administratif dont soit le titulaire ou soit l'administré, lequel il n'a pas été relevé par cette dernière dans un délai de deux (2) mois est réputé rejeté à la date d'expiration de ce délai.

Toutefois, ce délai est de quinze (15) jours lorsque la demande ou le recours administratif porte sur une mesure nominative.

Art. 111 (nouveau) - Le recours à la Cour suprême doit être introduit dans le délai de deux (2) mois à compter de la notification de la décision de rejet total ou partiel du recours administratif, ou de l'expiration du délai prévu à l'article 97.

Toutefois, ce délai est de quinze (15) jours lorsque le recours introduit porte sur une mesure nominative.

Art. 112 (nouveau) - Le rapport et l'ordonnance prévus à l'article précédent sont notifiés aux parties en la forme administrative par les soins du greffier en chef de la Cour suprême.

Les parties ont un délai de quinze (15) jours pour fournir leurs observations écrites et éventuellement déclarer formellement qu'elles entendent présenter ou faire présenter par un avocat des observations orales.

Toutefois, ce délai est de sept (7) jours lorsque la décision attaquée porte sur une mesure nominative.

La notification prévue à l'alinéa premier du présent article contient en outre avis de la fixation de l'audience.

C) de l'audience

Art. 113 (nouveau) - La date de l'audience où l'affaire sera appelée et jugée sur pièces, est fixée conformément aux dispositions des articles 104, alinéa 2 et 112, alinéa 4.

La Chambre administrative de la Cour suprême doit statuer dans un délai de soixante (60) jours à compter de sa saisine.

Les recours contre les mesures nominatives pendants devant la Chambre administrative de la Cour suprême doivent être jugés au fond dans un délai de soixante (60) jours à compter de l'entrée en vigueur de la présente loi.

Art. 116 (nouveau) - Sous réserve de dispositions spéciales prévues par la loi, le sursis à l'exécution d'une décision administrative déferée pour annulation devant la Chambre administrative ne peut être accordé que dans le cas ci-après :

- si la décision attaquée, n'intéresse ni le maintien de l'ordre public, ni la sécurité, ni la tranquillité publique, ni une mesure nominative ;

- si les moyens invoqués à l'appui de la requête paraissent sérieux ;

- si le préjudice encouru par le requérant du fait de l'exécution de la décision est difficilement réparable.

Art. 2 - La présente loi qui abroge toutes dispositions antérieures contraires sera publiée au *Journal Officiel* de la République du Niger et exécutée comme loi de l'Etat.

Fait à Niamey, le 08 février 2002

Le Président de la République

Mamadou Tandja

Le Premier ministre

Hama Amadou

Le ministre de la justice, garde des Sceaux,
chargé des relations avec le Parlement

Maty Elhadji Moussa

Loi n° 2002-05 du 08 février 2002, déterminant l'ordre manifestement illégal.

Le Président de la République,

Vu la Constitution du 9 août 1999 ;

Le Conseil des ministres entendu ;

L'Assemblée nationale a adopté,

Le Président de la République promulgue la loi dont la teneur suit :

Article premier - Nul n'est tenu d'exécuter un ordre manifestement illégal.

Art. 2 - Est manifestement illégal, tout ordre donné ou intimé en violation flagrante des lois et règlements en vigueur.

Est également considérée comme manifestement illégale, toute instruction écrite ou verbale donnée ou intimée à une personne par une autre personne pour transgresser une interdiction légale ou pour s'abstenir de se conformer à une obligation légale.

Art. 3 - Nul ne peut invoquer la méconnaissance des dispositions légales pour se soustraire de la responsabilité qui lui incombe pour avoir donné ou exécuté un ordre manifestement illégal.

Art. 4 - Toute personne qui aura donné ou exécuté un ordre manifestement illégal ne pourra invoquer le commandement de l'autorité légitime pour s'exonérer de sa responsabilité pénale et/ou civile.

Art. 5 - Sans préjudice des sanctions administratives et/ou disciplinaires, sont punies des peines réprimant l'infraction à la loi pénale résultant de l'exécution d'un ordre manifestement illégal, la personne qui a donné l'ordre et celle qui l'a exécuté.

Art. 6 - Dans tous les cas, les personnes qui exercent l'action administrative et ou disciplinaire, ainsi que le ministère public qui exerce l'action pénale, quand ils sont saisis, sont tenus chacun en ce qui le concerne, d'engager des poursuites à l'encontre des personnes qui ont donné ou exécuté un ordre manifestement illégal.

Art. 7 - Les dispositions de la présente loi ne sont pas applicables aux personnes qui ont donné ou exécuté des ordres indispensables au rétablissement de l'ordre public républicain et intervenus dans le cadre de la gestion des crises résultant des circonstances exceptionnelles notamment l'état de mise en garde, l'Etat d'urgence, l'Etat de siège, l'Etat de guerre, ainsi que toute autre situation de troubles graves à l'ordre public.

Art. 8 - Les modalités d'application de la présente loi seront en tant que de besoin, déterminées par décret pris en Conseil des ministres.

Art. 9 - La présente loi qui abroge toutes dispositions antérieures contraires sera publiée au *Journal Officiel* de la République du Niger et exécutée comme loi de l'Etat.

Fait à Niamey, le 08 février 2002

Le Président de la République

Mamadou Tandja

Le Premier ministre

Hama Amadou

Le ministre de la justice, garde des Sceaux,
chargé des relations avec le Parlement

Maty Elhadji Moussa

ABONNEMENTS NIGER { 1 an - 25.000 FCFA { 6 mois - 12.500 FCFA ETRANGER { 1 an - 38.000 FCFA { 6 mois - 19.000 FCFA		MODALITES DE PAIEMENT Les abonnements ou réabonnements et les annonces sont payables d'avance. Tout règlement s'effectue exclusivement par mandat postal ou chèque bancaire. Pour tout règlement en espèces, une quittance sera fournie.	INSERTION Trois mille (3.000) francs CFA la ligne. Un minimum de perception de 30.000 FCFA par annonce sera appliqué pour les insertions. Adresser les correspondances, textes à insérer, demandes de renseignements à : JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE DU NIGER B.P. 116 NIAMEY Téléphone : 72.39.30 / 72.20.59 Central Administratif : 72.36.00 Postes : 3081; 3255; 3725; 3726 ou 3313.							
VENTE AU NUMERO Année courante Année antérieure NIGER 1.000 FCFA 1.500 FCFA ETRANGER 1.500 FCFA 2.000 FCFA		FRAIS D'EXPEDITION <table border="1"> <tr> <th>REGIME</th> <th>FRAIS</th> </tr> <tr> <td>Intérieur</td> <td>5.000 FCFA</td> </tr> <tr> <td>Extérieur</td> <td>7.000 FCFA</td> </tr> <tr> <td>International</td> <td>10.000 FCFA</td> </tr> </table>	REGIME	FRAIS	Intérieur	5.000 FCFA	Extérieur	7.000 FCFA	International	10.000 FCFA
REGIME	FRAIS									
Intérieur	5.000 FCFA									
Extérieur	7.000 FCFA									
International	10.000 FCFA									

SPECIAL N° 19

SOMMAIRE

PARTIE OFFICIELLE

LOIS

- Loi n° 2002-02 du 08 février 2002, portant modification de la loi n° 2000-10 du 14 août 2000, déterminant la composition, l'organisation, les attributions et le fonctionnement de la Cour suprême 1115
- Loi n° 2002-05 du 08 février 2002, déterminant l'ordre manifestement illégal 1116

AUTRES INSTITUTIONS

COUR CONSTITUTIONNELLE

- Arrêt n° 2004-42/CC/ME du 11 septembre 2004 1117
- Arrêt n° 2004-50/CC/ME du 19 octobre 2004 1141
- Arrêt n° 2004-51/CC/ME du 19 octobre 2004 1142

PARTIE OFFICIELLE

LOIS

Loi n° 2002-02 du 08 février 2002, portant modification de la loi n° 2000-10 du 14 août 2000, déterminant la composition, l'organisation, les attributions et le fonctionnement de la Cour suprême.

Vu la Constitution du 9 août 1999 ;

Vu la loi n° 2000-10 du 14 août 2000, déterminant la composition, l'organisation, les attributions et le fonctionnement de la Cour suprême.

Le Conseil des ministres entendu ;

L'Assemblée nationale a délibéré et adopté.

Le Président de la République promulgue la loi dont la teneur suit :

Article premier - Les articles 96, 97, 98, 112, 113 et 116 de la loi n° 2000-10 du 14 août 2000 sont modifiés ainsi qu'il suit :

Art. 96 (nouveau) - Les recours en annulation pour excès de pouvoir formés contre les décisions des autorités administratives ne sont recevables que s'ils ont été précédés d'un recours hiérarchique porté devant l'autorité administrative immédiatement supérieure ou, d'un recours gracieux adressé à l'auteur de la décision.

Ce recours administratif préalable doit être formé dans le délai de deux (2) mois, selon le cas, à compter de la publication ou de la notification de la décision attaquée.

Toutefois, ce délai est de quinze (15) jours lorsque la décision attaquée porte une mesure nominative.

REPUBLIQUE DU CAMEROUN

PAIX – TRAVAIL – PATRIE

SEP 2005

NDONCO ETAME DAVID
ADMINISTRATEUR GENERAL MUNICIPAL

LOI N° 2003/005 DU 21 AVR. 2003

**FIXANT LES ATTRIBUTIONS, L'ORGANISATION
ET LE FONCTIONNEMENT DE LA CHAMBRE
DES COMPTES DE LA COUR SUPREME**

L'Assemblée Nationale a délibéré et adopté,
le Président de la République promulgue la
loi dont la teneur suit :

TITRE I DISPOSITIONS GENERALES

ARTICLE 1^{er}.- La présente loi fixe les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême.

ARTICLE 2.- 1) La Chambre des Comptes contrôle et juge les comptes ou les documents en tenant lieu des comptables publics patents ou de fait :

- de l'Etat et de ses établissements publics ;
- des collectivités territoriales décentralisées et de leurs établissements publics ;
- des entreprises du secteur public et parapublic.

2) Elle statue souverainement sur les décisions rendues en dernier ressort par les juridictions inférieures des comptes.

3) Elle connaît de toute autre matière qui lui est expressément attribuée par la loi.

ARTICLE 3.- La Chambre des comptes produit annuellement au Président de la République, au Président de l'Assemblée Nationale et au Président du Sénat, un rapport exposant le résultat général de ses travaux et les observations qu'elle estime devoir formuler en vue de la réforme et de l'amélioration de la tenue des comptes et de la discipline des comptables. Ce rapport est publié au Journal Officiel de la République.

ARTICLE 4.- La Chambre des Comptes rend, sur les comptes qu'elle est appelée à juger, des arrêts qui établissent si les comptes jugés sont quittes, en avance ou en débet.

ARTICLE 5.- (1) Est comptable public patent au sens de la présente loi, toute personne régulièrement préposée aux comptes et chargée du maniement des deniers ou valeurs ou de la comptabilité matières.

(2) Sont comptables publics :

- les comptables du Trésor ;
- les comptables des domaines ;
- les receveurs municipaux, dans la mesure où les recettes municipales sont gérées par des personnels autres que les comptables du Trésor ;

- les comptables-matières, et tous ceux désignés comme tels par les dispositions législatives ou réglementaires particulières.

ARTICLE 6.- (1) Est comptable de fait toute personne qui, n'ayant pas la qualité de comptable ou n'agissant pas en cette qualité, s'ingère dans les opérations de recettes et de dépenses, de maniement des valeurs, de deniers publics, ceux réglementés ou non réglementés, ainsi que ceux des établissements publics et des entreprises du secteur public et parapublic.

(2) Est également comptable de fait, toute personne qui, n'ayant pas la qualité de comptable-matières, s'immisce dans les opérations de recettes, de garde et d'affectation des matières appartenant à une personne morale de droit public ou de droit privé dans laquelle l'Etat détient au moins vingt pour cent du capital.

(3) Il en résulte pour le comptable de fait toutes les obligations d'un comptable patent du point de vue des opérations faites par lui et de sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

TITRE II DES ATTRIBUTIONS DE LA CHAMBRE DES COMPTES

ARTICLE 7.- La Chambre des Comptes contrôle et juge les comptes des comptables publics, déclare et apure les comptabilités de fait, prononce les condamnations à l'amende dans les conditions fixées par la présente loi et statue souverainement en cassation sur les recours formés contre les jugements définitifs des juridictions inférieures des comptes.

ARTICLE 8.- Le contrôle et le jugement de la chambre portent sur :

- les comptes et documents annexes des comptables publics patents des personnes morales de droit privé dans lesquelles l'Etat est actionnaire unique ou majoritaire ;
- les comptes des comptables publics patents des personnes morales dans lesquelles l'Etat et/ou d'autres personnes morales de droit public détiennent séparément ou ensemble plus de la moitié du capital ou des voix dans les organes délibérants ;
- les comptes et documents annexes des comptables publics patents des personnes morales, quel que soit leur statut juridique, dans lesquelles l'Etat et d'autres

- personnes morales de droit public détiennent ensemble le pouvoir de décision ou la minorité de blocage ;
- les comptes et documents annexes des comptables publics patents des personnes morales, quel que soit leur statut juridique, bénéficiant ou percevant des prélèvements obligatoires tels que ceux de la prévoyance sociale ou de la formation professionnelle ;
 - les comptes et documents annexes des comptables publics patents des personnes morales, quel que soit leur statut juridique, exploitant un service public ou monopole d'Etat ;
 - les comptes et documents annexes des comptables publics patents de toute personne morale, quel que soit son statut, qui bénéficie d'un concours financier direct ou indirect de l'Etat ou d'une autre personne morale de droit public ;
 - les comptes des personnes physiques exerçant les fonctions officielles ou ceux des comptables publics patents des personnes morales investies d'une mission spécifique et recevant à ce titre les fruits de la générosité nationale ou internationale, dans les conditions fixées par l'acte accordant les concours financiers ci-dessus.

ARTICLE 9.- Outre les attributions visées aux articles 7 et 8 ci-dessus, la Chambre des comptes connaît des recours en cassation des jugements définitifs rendus par les juridictions inférieures des comptes.

ARTICLE 10.- Lorsqu'elle est saisie, la Chambre des Comptes donne son avis sur toute question relative au contrôle et au jugement des comptes.

ARTICLE 11.- La liste des personnes morales de droit privé dans lesquelles l'Etat et d'autres personnes morales de droit public détiennent séparément ou ensemble soit plus de la moitié du capital, soit une part du capital, soit le pouvoir de décision, est notifiée à la Chambre des Comptes par le Ministre chargé des finances. Cette liste a valeur énonciative. Toute modification est immédiatement portée à la connaissance de la Chambre des Comptes.

ARTICLE 12.- Les comptables publics patents sont tenus de se conformer aux lois et règlements en vigueur sur la conservation des archives.

TITRE III
DE L'ORGANISATION
DE LA CHAMBRE DES COMPTES

CHAPITRE I
DE L'ORGANISATION EN SECTIONS

ARTICLE 13.- (1) La Chambre des Comptes est organisée en sections. Elle comprend :

- la section de contrôle et de jugement des comptes des comptables de l'Etat ;
- la section de contrôle et de jugement des comptes des comptables des collectivités territoriales décentralisées et de leurs établissements publics, sous réserve des attributions dévolues aux juridictions inférieures des comptes ;
- la section de contrôle et de jugement des comptes des comptables des établissements publics de l'Etat ;
- la section de contrôle et de jugement des comptes des entreprises du secteur public et parapublic ;
- la section des pourvois.

(2) Toute autre section peut être créée, en tant que de besoin, par décret du Président de la République.

CHAPITRE II
DE LA COMPOSITION DE LA CHAMBRE DES COMPTES

ARTICLE 14.- La Chambre des Comptes est composée d'un siège, d'un ministère public et d'un greffe.

ARTICLE 15.- Le siège de la Chambre des Comptes comprend :

- le Président de la Chambre ;
- les Présidents de Section ;
- les Conseillers ;
- les Conseillers Maîtres ;
- les Conseillers Référendaires ;
- les Auditeurs et les Auditeurs stagiaires.

ARTICLE 16.- Le Greffe de la Chambre des Comptes comprend :

- le Greffier en chef de la Chambre des Comptes ;
- les Greffiers de Section ;
- les Greffiers.

ARTICLE 17.- Les fonctions de ministère public sont exercées par le Procureur Général près la Cour Suprême.

ARTICLE 18.- (1) Les magistrats du siège de la Chambre des Comptes sont nommés par décret du Président de la République après avis du Conseil Supérieur de la Magistrature.

(2) Les magistrats du Ministère Public de la Chambre des Comptes sont nommés par décret du Président de la République.

(3) Le Greffier en chef de la Chambre des comptes est nommé par décret du Président de la République.

ARTICLE 19.- La Chambre des Comptes peut utiliser des fonctionnaires de catégorie A et les contractuels d'administration de dixième catégorie au moins, qui lui sont affectés.

ARTICLE 20.- (1) Elle peut également recourir au service temporaire d'experts ou consultants privés intervenant sous son autorité, dans des conditions réglementaires ou contractuelles.

(2) Les experts et consultants sont astreints au secret professionnel.

CHAPITRE III

DES FORMATIONS AU SEIN DE LA CHAMBRE DES COMPTES

ARTICLE 21.- (1) La Chambre des Comptes se réunit dans le cadre de ses sections :

- en audience ordinaire ;
- en sections réunies ;
- en chambre de conseil.

(2) Le Président de la Chambre des Comptes détermine par ordonnance, les matières dont connaissent les différentes formations.

ARTICLE 22.- (1) En cas d'absence ou d'empêchement du Président de la Chambre des Comptes, il est remplacé par le Président de Section le plus ancien dans le grade le plus élevé.

(2) En cas d'absence ou d'empêchement du Président de Section, il est remplacé par le Conseiller Maître le plus ancien dans le grade le plus élevé.

ARTICLE 23.- (1) En audience ordinaire, la Section se compose :

- du Président de Section ;
- de deux Conseillers Maîtres.
- du Procureur Général près la Cour Suprême.

(2) En cas d'absence ou d'empêchement du Président de Section, il est remplacé par le Conseiller le plus ancien dans le grade le plus élevé.

ARTICLE 24.- La formation des sections réunies se compose du Président de la Chambre des Comptes, des Présidents de Section et de deux Conseillers Maîtres par section désignés par le Président de la Chambre des Comptes. Elle comprend également le Procureur Général près la Cour Suprême.

ARTICLE 25.- La chambre de conseil se compose du Président de la Chambre des Comptes, des Présidents de Section et des Conseillers Maîtres. Elle comprend également le Procureur Général près la Cour Suprême.

TITRE IV **DU FONCTIONNEMENT DE LA CHAMBRE DES COMPTES**

CHAPITRE I **DE LA PROCEDURE DE JUGEMENT DES COMPTES DES** **COMPTABLES PATENTS**

ARTICLE 26.- (1) Sans préjudice de certaines spécificités, la procédure devant la Chambre des Comptes obéit aux dispositions de la loi fixant l'organisation de la Cour Suprême. Elle est écrite.

(2) Les Comptes des comptables publics patents, mis en forme et examinés conformément aux textes en vigueur, sont présentés en vue du jugement à la Chambre des Comptes dans les trois (3) mois suivant la clôture de l'exercice budgétaire.

(3) Ils sont déposés contre récépissé ou adressés par lettre recommandée avec accusé de réception au greffe de la Chambre des Comptes, puis enregistrés et datés à leur arrivée.

(4) Ils sont transmis au greffe de la Chambre des Comptes par le Ministre chargé des Finances ou par toute autre autorité habilitée.

ARTICLE 27.- (1) L'instruction de chaque compte est confiée par le Président de la Section concernée à un magistrat rapporteur.

(2) Le magistrat rapporteur examine les comptes et s'assure de l'existence et de la valeur probante des pièces justificatives prévues par la réglementation en vigueur.

(3) Le magistrat rapporteur demande aux comptables toute information complémentaire.

(4) Au terme de son instruction et pour chaque exercice budgétaire, le magistrat rapporteur rédige un rapport motivé sur les comptes qui lui ont été confiés.

(5) Le rapport contient des observations de deux natures :

- a) les premières concernent la ligne de comptes ;
- b) les secondes résultent de la comparaison de la nature et du volume des dépenses et des recettes, avec les autorisations qui figurent dans les comptes administratifs et les budgets d'une part, et la vérification de la conformité des opérations comptables aux lois et règlements en vigueur d'autre part.

(6) Les vérifications sont effectuées par examen des comptes et des pièces justificatives. Elles comportent, en tant que de besoin, toute demande de renseignements, enquêtes sur place ou expertises.

ARTICLE 28.- (1) Après examen des comptes, le magistrat rapporteur transmet son rapport au Président de la Section, lequel peut le transmettre à un autre magistrat qui vérifie le bien-fondé des observations, en qualité de contre-rapporteur.

(2) La suite donnée à chaque observation fait l'objet d'une proposition motivée.

(3) Le rapport et le rapport complémentaire ou contre-rapport sont transmis au ministère public pour la présentation de ses conclusions.

ARTICLE 29.- (1) La Chambre des Comptes, siégeant en formation de jugement, statue par arrêté de compte après examen des observations présentées par le rapporteur et au vu des conclusions du ministère public.

(2) L'arrêté de compte est définitif et certifie la ligne de compte s'il n'y a pas d'observation.

(3) Dans le cas contraire, l'arrêté de compte est provisoire et comprend deux parties :

- a) la première partie est relative à la ligne de compte ;
- b) la deuxième partie enjoint les comptables d'apporter les pièces justificatives manquantes, de procéder aux diligences nécessaires et de fournir toutes explications utiles.

ARTICLE 30.- (1) L'arrêté provisoire de compte est signifié aux comptables dont ils émanent et aux ministres dont ils relèvent par les voies de droit.

(2) Les comptables disposent d'un délai de deux mois à compter de la date de notification de l'arrêté provisoire pour satisfaire aux injonctions qui leurs sont adressées sous peine des sanctions prévues par la présente loi.

ARTICLE 31.- En cas de mutation du comptable, le comptable en exercice est tenu de donner suite aux injonctions adressées à son prédécesseur. Il communique à ce dernier une copie de l'arrêté ainsi que ses réponses qu'il transmet à la Chambre des Comptes après acquiescement du comptable muté.

ARTICLE 32.- Lorsque l'apurement des comptabilités présente des difficultés particulières, le Ministre chargé des finances peut commettre d'office un autre comptable. Celui-ci donne suite aux injonctions, en lieu et place du comptable défaillant.

ARTICLE 33.- (1) Après examen des réponses des comptables et des conclusions complémentaires du rapporteur, la Chambre des Comptes, siégeant en formation de jugement, statue par arrêté définitif de compte. L'arrêté de compte comporte deux parties :

- a) la première partie certifie la ligne de compte, éventuellement assortie de redressements ;
- b) la deuxième partie prononce soit la régularité du compte, soit une avance comptable, soit un défaut comptable et distingue éventuellement les périodes respectives d'enregistrement des opérations.

(2) Le défaut comptable ou l'avance comptable est, par définition, égal au montant des fonds, valeurs, créances ou dettes dont la personne publique concernée par le compte aurait disposé, en plus ou en moins si les lois et règlements budgétaires et comptables avaient été exactement et intégralement respectés.

ARTICLE 34.- (1) L'arrêté définitif de compte comporte de droit pour le Trésor Public, privilèges sur les biens meubles et hypothèque sur les biens immeubles des comptables, à concurrence du défaut dont chaque comptable est présumé responsable en application des articles 43 à 49 ci-dessous.

(2) Avant de se prononcer à titre définitif, la Chambre des Comptes peut rendre sur un même compte plusieurs arrêtés provisoires successifs.

ARTICLE 35.- (1) La Chambre des Comptes rend des arrêts si les comptables sont déchargés ou quittes, en avance ou en débet.

(2) Lorsque les comptables sont déchargés ou quittes, la chambre prononce leur décharge définitive.

(3) La chambre autorise le remboursement du cautionnement des comptables dont les fonctions ont pris fin et donne main levée et radiations des oppositions et inscriptions hypothécaires mises sur leurs biens à raison de leurs actes.

(4) Lorsque les comptes sont en avance, la Chambre des Comptes surseoit à la décharge des comptables dans l'attente d'une

régularisation prévue au cours de l'exercice suivant. Dans ce cas, elle porte ses réserves sur le compte.

(5) Lorsque les comptes sont en débet, la Chambre des Comptes constitue le comptable débiteur. Le Ministre chargé des finances procède au recouvrement des sommes dues. Les sommes recouvrées sont reversées, le cas échéant, à la personne morale concernée.

ARTICLE 36.- (1) L'arrêt est notifié :

- aux comptables responsables du compte ;
- au Ministre chargé des finances ;
- au ministre dont ils relèvent ;
- aux ministres de tutelle et ordonnateurs des collectivités territoriales décentralisées ou des entreprises publiques ou parapubliques intéressées.

(2) La notification de l'arrêt donne lieu à délivrance d'un accusé de réception

ARTICLE 37.- Si l'instruction ou l'examen des comptes fait apparaître des faits susceptibles de constituer des infractions à la loi pénale, le Procureur Général près la Cour Suprême informe le Ministre chargé des finances et les Ministres ou autorités de tutelle intéressés. Le dossier est transmis au Ministre de la Justice par le Procureur Général près la Cour Suprême. Cette transmission vaut plainte au nom de l'Etat, de la collectivité territoriale décentralisée, de l'entreprise publique ou parapublique ou de l'établissement public concerné.

ARTICLE 38.- (1) Par dérogation aux dispositions qui précèdent, les comptes des organes constitutionnels sont soumis à l'examen d'une commission composée d'un représentant de chaque organe et présidée par le Président de la Chambre des Comptes.

(2) La commission prévue à l'alinéa 1^{er} ci-dessus examine les comptes ou tout document en tenant lieu et, si nécessaire, entend le comptable de l'organe constitutionnel concerné. Elle adresse un rapport confidentiel de ses observations et recommandations au Président de la République et aux dirigeants des autres Organes Constitutionnels.

CHAPITRE II
DES COMPTABILITES DE FAIT

ARTICLE 39.- (1) Les comptabilités de fait sont découvertes, soit par l'administration, soit par un audit interne ou externe soit par une mission d'audit de l'Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques.

(2) Dans tous les cas, elles ressortissent à la Chambre des Comptes.

(3) Lorsque des cas de comptabilité de fait sont découverts par l'Administration ou par un audit interne ou externe, ils sont communiqués à l'Institution Supérieure de Contrôle par les soins des structures qui les ont identifiés.

(4) Saisie des cas de comptabilité de fait et des pièces justificatives, l'Institution Supérieure de Contrôle procède sans délai aux vérifications nécessaires, et le cas échéant, à la déclaration de la comptabilité de fait. La déclaration de l'Institution Supérieure de Contrôle ne lie pas la Chambre. Celle-ci peut l'infirmer ou la confirmer.

L'Institution Supérieure de Contrôle adresse copie du dossier au Président de la Chambre pour compétence. La copie est accompagnée de tous les redressements demandés par l'auteur de la découverte de la comptabilité de fait.

ARTICLE 40.- (1) La Chambre des Comptes statue sur les conclusions du ministère public sur l'acte introductif d'instance. Elle doit, si son examen n'aboutit pas à une déclaration de comptabilité de fait, rendre un arrêt de non-lieu.

Dans tous les cas, le Président de la Chambre des Comptes peut prescrire une enquête juridictionnelle préalable.

(2) Si l'instruction fait apparaître des actes susceptibles de constituer des irrégularités comptables, le magistrat rapporteur doit demander le séquestre des biens du comptable de fait. Le séquestre est décidé par la formation de jugement. Il est administré et liquidé dans les conditions prévues par la loi.

ARTICLE 41.- (1) La Chambre des Comptes déclare d'abord la comptabilité de fait par arrêt provisoire. L'arrêt provisoire enjoint le comptable de fait de produire son compte. Il lui est imparti un délai de

trois mois pour répondre à l'arrêté, à compter de la notification de celui-ci.

La Chambre des Comptes mentionne dans son arrêté provisoire qu'en l'absence de réponse dans le délai imparti, elle passera outre et statuera définitivement au fond.

(2) Un arrêt de la Chambre des Comptes confirme la déclaration de comptabilité de fait et statue sur le compte si celui-ci ne comporte aucune réserve.

(3) En cas de contestation de l'arrêté provisoire par le comptable de fait, la Chambre des Comptes examine les moyens invoqués et, lorsqu'elle maintient à titre définitif la déclaration de comptabilité de fait, réitère l'injonction de rendre compte dans un délai de trois mois.

(4) Si la Chambre des Comptes ne maintient pas la déclaration de comptabilité de fait, elle rend un arrêt de non-lieu.

ARTICLE 42.- Si, après la déclaration définitive de comptabilité de fait, le comptable de fait ne produit pas son compte, la Chambre des Comptes peut le condamner à l'amende prévue par la présente loi au titre du retard dans la production du compte. Le retard court à compter de la date d'expiration du délai imparti pour produire le compte.

En cas de besoin, la Chambre des Comptes peut commettre d'office un nouveau comptable pour produire le compte en lieu et place et aux frais du comptable de fait défaillant.

ARTICLE 43.- Si plusieurs personnes ont participé en même temps à une comptabilité de fait, elles sont déclarées conjointement et solidairement comptables de fait et ne produisent qu'un seul compte. En fonction des opérations auxquelles chacune d'elles a pris part, la solidarité peut porter sur tout ou partie des opérations de comptabilité de fait.

ARTICLE 44.- (1) Les écritures relatives à la comptabilité de fait, transmises à la Chambre des Comptes, assorties de pièces justificatives, sont jugées suivant les règles applicables aux comptes des comptables publics patents.

(2) Hormis le cas de mauvaise foi et de manque de sincérité du comptable de fait, la Chambre des Comptes peut, pour des

considérations d'équité, suppléer à l'insuffisance des pièces justificatives produites.

CHAPITRE III **DU POURVOI EN CASSATION**

ARTICLE 45.- L'instruction des pourvois se fait suivant les dispositions prévues aux articles 27 à 37 de la présente loi.

ARTICLE 46.- Le pourvoi, sauf dispositions spéciales contraires doit, à peine de forclusion, être formé dans un délai de 15 jours à compter du lendemain de la notification du jugement de la juridiction inférieure des comptes.

ARTICLE 47.- Les cas d'ouverture à pourvoi et les formes de pourvoi sont ceux observés devant la procédure suivie à la Cour Suprême.

TITRE V **DE LA SANCTION DES RESPONSABILITES** **DES COMPTABLES PUBLICS**

CHAPITRE A **SECTION I**

DE LA RESPONSABILITE PECUNIAIRE DES COMPTABLES PUBLICS

ARTICLE 48.- (1) Le comptable public est présumé responsable personnellement et pécuniairement :

- des défauts comptables constatés dans ses comptes ;
- de l'exercice des contrôles prévus par les lois et règlements ;
- du recouvrement des recettes et du paiement des dépenses régulièrement justifiées ;
- de la conservation des fonds et valeurs ;
- du maniement des fonds et mouvements de disponibilités ;
- de la tenue de la comptabilité de son poste.

(2) Le comptable n'est pas responsable ou peut être déchargé de sa responsabilité, en dépit d'une avance ou d'un défaut comptable :

- s'il a obéi à une réquisition régulière de l'ordonnateur ;

- si l'exercice des contrôles prévus par les lois et règlements ne pouvait lui permettre de découvrir l'irrégularité ;
- s'il apporte la preuve qu'il a fait toute diligence pour assurer le recouvrement des recettes, procurer des gages au Trésor ou éviter que la responsabilité civile de la personne publique ne soit engagée de son fait vis-à-vis des tiers ;
- si une recette a été régulièrement admise en non-valeur ;
- si une force majeure l'a empêché d'exercer un contrôle ou d'accomplir un acte auquel il était tenu.

ARTICLE 49.- La responsabilité du comptable ne peut être mise en jeu du fait de la gestion de ses prédécesseurs que pour des opérations qu'il a prises en charge sans réserve lors de la passation de service ou qu'il n'aurait pas constatées dans un délai de six mois éventuellement prolongé par décision du Ministre chargé des finances.

ARTICLE 50.- (1) Sauf dans les cas où la décharge aurait été admise au titre de la présente loi, la responsabilité pécuniaire du comptable s'étend effectivement à toutes les opérations du poste qu'il dirige, depuis la date de son installation jusqu'à la date de sa cessation de fonction, que les opérations retracées dans le compte aient été exécutées par lui-même, ses mandataires ou ses subordonnés.

(2) Dans la mesure où sa responsabilité pécuniaire a été régulièrement engagée à la suite d'une faute commise par ses mandataires ou ses subordonnés, le comptable peut intenter contre eux une action civile récursoire sans préjudice des poursuites pénales et disciplinaires susceptibles d'être engagées contre eux.

ARTICLE 51.- (1) A titre subsidiaire, la responsabilité pécuniaire d'un comptable s'étend aux opérations :

- des comptables secondaires et des régisseurs qui lui sont rattachés dans la limite des contrôles auxquels il est tenu à leur égard ;
- des comptables de fait dont il a connu et toléré les agissements.

(2) Toutefois, l'autorité qui décide de sa responsabilité peut faire application de l'un des motifs énumérés par la présente loi, et reporter par le même acte tout ou partie de la responsabilité pécuniaire du comptable sur lesdits comptables secondaires, régisseurs ou comptables de fait.

ARTICLE 52.- (1) Aucune sanction administrative ne peut être prononcée contre un comptable s'il a établi que les règlements ou instructions qu'il a refusé de suivre étaient de nature à engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

(2) Les comptables ne peuvent donner suite aux ordres ou réquisitions des ordonnateurs que dans les conditions prévues par les lois et règlements en vigueur.

ARTICLE 53.- (1) Les défauts comptables qui ne sont pas mis à la charge pécuniaire des comptables sont couverts par le budget de l'Etat ou par celui de la personne qui a créé ou contribué à créer le défaut comptable ou les poursuites.

(2) L'Etat dispose en outre d'une action récursoire à l'encontre des mandataires et des agents subordonnés des comptables dans la mesure où ceux-ci ont été déchargés de leur responsabilité.

CHAPITRE II DES SANCTIONS

ARTICLE 54.- Tout comptable qui ne présente pas son compte dans les forme et délai prescrits par les règlements encourt une condamnation par la Chambre des Comptes à une amende d'un montant maximal égal à la moitié de l'indemnité mensuelle de responsabilité du comptable au moment des faits, et par mois de retard.

ARTICLE 55.- Tout comptable qui ne répond pas aux injonctions prononcées sur son compte dans le délai prescrit encourt une condamnation par la Chambre des Comptes à une amende d'un montant maximal égal au montant de l'indemnité mensuelle de responsabilité au moment des faits par injonction et par mois de retard, s'il ne fournit aucune explication recevable au sujet du retard.

ARTICLE 56.- Le comptable commis d'office substitué au comptable défaillant ou à ses ayants droit pour présenter un compte ou satisfaire aux injonctions, le comptable en exercice chargé de présenter le compte des opérations effectuées par des comptables en fin de fonction ou de répondre à des injonctions portant sur la gestion de ses prédécesseurs, sont passibles des amendes prévues aux articles 54 et 55 ci-dessus, à raison des retards qui leur sont personnellement imputables.

ARTICLE 57.- Dans les cas prévus aux articles 54, 55 et 56 ci-dessus, la Chambre des Comptes statue d'abord à titre provisoire et impartit au comptable un délai de deux mois pour faire valoir ses moyens. Elle

mentionne dans l'arrêt provisoire qu'en l'absence de réponse dans le délai imparti, elle statuera de droit, à titre définitif. Après examen des moyens produits, elle statue à titre définitif.

ARTICLE 58.- Sans préjudice des poursuites pénales, le comptable de fait peut être condamné par la Chambre des Comptes à une amende calculée en fonction de sa responsabilité personnelle ou suivant l'importance et la durée de la détention ou du maniement des fonds et valeurs, sans toutefois pouvoir excéder le total des sommes indûment détenues ou maniées.

ARTICLE 59.- En ce qui concerne l'amende prévue à l'article 53 ci-dessus, la Chambre des Comptes, dans son arrêt de déclaration provisoire de comptabilité de fait, sursoit à statuer sur l'application de la pénalité. Elle se réserve d'apprécier le mérite des justifications et explications que le comptable de fait aurait à présenter au sujet de la pénalité qu'il encourt. Elle statue sur ce point, à titre définitif, au terme de l'apurement de la comptabilité de fait.

ARTICLE 60.- Les amendes infligées en vertu des dispositions ci-dessus sont recouvrées par les soins du Trésor Public et reversées dans les caisses de la personne morale publique concernée. Les amendes infligées aux comptables des services dotés de l'autonomie financière sont versées en recettes à leur budget.

ARTICLE 61.- Les amendes sont assimilées aux débits des comptables publics quant aux modes de recouvrement, de poursuites et de remise.

ARTICLE 62.- Les décisions de la Chambre des Comptes sont prises après les conclusions écrites du ministère public.

TITRE VI **DE L'EXECUTION DES DECISIONS** **DE LA CHAMBRE DES COMPTES**

CHAPITRE I **DE LA NOTIFICATION DES ARRETS**

ARTICLE 63.- (1) Le Greffier en Chef de la Chambre des Comptes notifie directement aux comptables publics patents ou aux comptables de fait les arrêts rendus à leur égard.

(2) Le Procureur Général près la Cour suprême notifie lesdits arrêts :

- au Ministre chargé des finances en ce qui concerne le comptable supérieur du Trésor ;
- au comptable supérieur du Trésor, en ce qui concerne les autres comptables ;
- à l'ordonnateur principal, secondaire ou délégué qui a ordonné les opérations du comptable.

ARTICLE 64.- (1) Les comptables patents ou les comptables de fait transmettent directement à la Chambre des Comptes leurs réponses aux arrêts provisoires.

(2) Ils les notifient aux autorités visées à l'article 58 ci-dessus.

ARTICLE 65.- (1) Tout comptable en fin de fonction est tenu, jusqu'à sa décharge définitive, de notifier directement son nouveau domicile et tout changement ultérieur de domicile au Greffier en Chef de la Chambre des Comptes.

(2) L'obligation de notification vaut également pour :

- son successeur, s'il s'agit d'un comptable supérieur du Trésor ;
- le comptable supérieur compétent dans les autres cas.

(3) Les mêmes obligations incombent aux ayants droit du comptable.

ARTICLE 66.- (1) Si, à la suite du refus du comptable public, patent ou de fait, de celui de son remplaçant ou commis d'office, ou pour toute autre cause, une notification ne peut atteindre son destinataire, le Procureur Général près la Cour Suprême ou le Président de la Chambre des Comptes transmet l'arrêt à la mairie ou à la sous-préfecture du dernier domicile connu ou déclaré.

Dans ce cas, le maire ou le sous-préfet fait notifier l'arrêt contre décharge.

(2) En cas de notification à personne, il est dressé un procès-verbal.

Le procès-verbal et la décharge sont adressés à la Chambre des Comptes.

ARTICLE 67.- (1) Si l'agent administratif ne trouve pas le destinataire, il dépose la notification à la mairie ou à la sous-préfecture et dresse de ces faits un procès-verbal qu'il joint à la notification.

(2) Un avis officiel est alors affiché pendant un mois au lieu de dépôt. Cet avis informe le destinataire qu'une notification de la Chambre des Comptes le concernant déposée à la mairie ou à la sous-préfecture lui sera remise contre récépissé, et que, faute de ce faire avant l'expiration du délai d'un mois, la notification sera considérée comme ayant été faite à personne avec toutes les conséquences de droit qu'elle comporte.

(3) Le récépissé et les procès-verbaux prévus par le présent article et le cas échéant, le certificat des autorités constatant l'affichage pendant un mois, doivent être transmis sans délai au Président de la Chambre des Comptes.

ARTICLE 68.- Si le comptable de fait appartient aux organes exécutifs ou délibérants d'une collectivité territoriale décentralisée, l'autorité de tutelle procède, à la demande du Président de la Chambre des Comptes, à la notification de l'arrêt.

ARTICLE 69.- Toutes les notifications et transmissions sont effectuées avec demande d'accusé de réception ou contre décharge.

ARTICLE 70.- (1) Les arrêts de la Chambre des Comptes sont exécutoires.

(2) Le Ministre chargé des finances, en ce qui concerne l'Etat, l'ordonnateur du budget de la personne morale de droit public pour les budgets décentralisés, sont chargés de leur exécution.

(3) Dans le cas où les arrêts ne sont pas exécutés dans les six (6) mois à compter de la date de leur notification, le Président de la Chambre des Comptes en fait rapport au Président de la République avec copie au Président de l'Assemblée Nationale et au Président du Sénat. Il en est fait publication au Journal Officiel en français et en anglais.

CHAPITRE II DES VOIES DE RECOURS

ARTICLE 71.- Deux voies de recours sont ouvertes contre les arrêts de la Chambre des Comptes : l'annulation et la révision.

A) De l'annulation

ARTICLE 72.- (1) Le Procureur Général près la Cour Suprême, d'ordre du Ministre de la Justice, saisi par le Ministre chargé des Finances ou le Comptable intéressé ou encore les héritiers de celui-ci, peut se pourvoir en annulation devant l'Assemblée Plénière de la Cour suprême contre les arrêts définitifs de la Chambre des Comptes.

(2) La requête est introduite au greffe de la Cour Suprême.

(3) En cas d'annulation, l'Assemblée Plénière de la Cour Suprême évoque et statue à nouveau.

(4) Le pourvoi en annulation a un caractère suspensif.

B) De la révision

ARTICLE 73.- (1) Nonobstant l'arrêt de jugement définitif d'un compte, la Chambre des Comptes peut, suite à erreur, omission, faux ou double emploi découverts postérieurement au prononcé de l'arrêt, procéder à sa révision, à la demande soit du comptable, soit du Ministre chargé des finances ou des représentants légaux des personnes morales publiques concernées, soit du Procureur Général près la Cour Suprême, soit d'office.

(2) La demande de révision motivée est adressée au Président de la Chambre des Comptes. Elle comporte :

- l'exposé des faits et moyens invoqués par le requérant,
- la copie de l'arrêt dont la révision est demandée,
- les justifications servant de base à la requête, ainsi que des pièces établissant la notification de cette requête aux autres parties intéressées.

ARTICLE 74.- (1) Si la révision est jugée recevable, la Chambre des Comptes, statuant toutes sections réunies à titre définitif, admet ou rejette la demande en révision, selon qu'elle estime, après instruction,

que les pièces produites permettent ou non d'ouvrir une instance en révision,

(2) Lorsque la demande est jugée recevable, la Chambre des Comptes prend par le même arrêt, une décision préparatoire de mise en état de révision du compte et impartit au comptable un délai de deux mois pour produire les justifications supplémentaires éventuellement nécessaires à la révision lorsque celle-ci est demandée par lui, ou faire valoir ses moyens lorsque la révision est engagée contre lui.

Après examen des réponses ou après l'expiration du délai impartit, la Chambre des Comptes statue au fond.

(3) Lorsqu'elle décide de la révision à titre définitif, elle annule l'arrêt incriminé, ordonne au besoin des garanties à prendre et procède au jugement des opérations contestées dans la forme d'une instance ordinaire.

ARTICLE 75.- Lorsque la Chambre des Comptes agissant d'office estime, après instruction, que les faits dont la preuve est apportée permettent d'ouvrir une instance en révision, elle rend un arrêt préparatoire de mise en état de révision des comptes et procède conformément aux règles prévues à l'article précédent.

ARTICLE 76.- (1) L'exercice d'un recours en révision doit être introduit dans un délai de six (6) mois à compter de la notification de l'arrêt au comptable.

(2) Le recours en révision n'a pas d'effet suspensif.

CHAPITRE III DE L'AMNISTIE

ARTICLE 77.- Les amendes pour retard ne sont pas amnistiables et ne sont pas portées au casier judiciaire du comptable condamné. Elles peuvent faire l'objet de sursis à paiement dans les conditions fixées par voie réglementaire.

TITRE VII DISPOSITIONS DIVERSES, TRANSITOIRES ET FINALES

ARTICLE 78.- (1) La présente loi s'applique aux comptes des exercices qui suivront l'année de sa promulgation.

(2) Les comptes qui n'entrent pas dans le champ d'application de la présente loi seront contrôlés et apurés dans des conditions fixées par voie réglementaire.

ARTICLE 79.- (1) Les comptes pendants devant les organismes chargés de l'apurement des comptes publics avant la promulgation de la présente loi continueront d'être examinés par ceux-ci en attendant la mise en place effective de la Chambre des Comptes.

(2) Dès la mise en place de la Chambre des Comptes, les institutions antérieurement chargées du contrôle et de l'apurement des comptes ainsi que de la sanction des comptables lui transmettent les dossiers des affaires pendantes devant elles.

(3) La chambre des comptes exerce les attributions des juridictions inférieures des comptes en attendant leur mise en place.

ARTICLE 80.- L'installation des magistrats de la Chambre des Comptes se fait en audience solennelle de la Cour Suprême.

ARTICLE 81.- La présente loi sera enregistrée et publiée suivant la procédure d'urgence, puis insérée au Journal Officiel en français et en anglais./-

YAOUNDE, LE 21 AVR. 2003

LE PRÉSIDENT DE LA REPUBLIQUE,



PAUL BIYA

HEBDO

informations

Journal Hebdomadaire d'Informations et d'annonces légales

LE NOUVEAU RÈGLEMENT GÉNÉRAL SUR LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE DE L'ÉTAT

Loi n° 5/85 du 27 juin 1985, récemment adoptée, remplace le décret n° 15/PR/MINECOFIN du 16 janvier 1976 portant règlement général sur la comptabilité publique. L'initiative en revient au ministre de l'économie, des finances et des participations qui, dans le cadre d'une refonte de la réglementation financière du pays, a créé une commission à cet effet, réunissant les directions générales du budget, du contrôle financier, de la comptabilité publique et du trésor.

La refonte du décret n° 15/PR/MINECOFIN était devenue nécessaire pour plusieurs raisons. Tout d'abord, les procédures d'exécution du budget se sont modifiées depuis 1976, en raison notamment de la généralisation de l'utilisation de l'outil informatique.

Ensuite, le texte péchait à la fois par excès et par défaut. Par excès, car il comportait des dispositions organisationnelles dont la place naturelle relevait des textes pris à cet effet. Par défaut, car il ne traitait pas de façon exhaustive des problèmes aussi importants que la centralisation des opérations comptables ou des opérations relatives aux financements extérieurs.

La loi actuelle, tout en actualisant un certain nombre de procédures et de techniques budgétaires, reprend les grands principes qui régissent l'organisation des finances publiques, et notamment le principe sacré de la séparation entre ordonnateurs et comptables.

L'importance et la spécificité des deniers publics n'ont pas à être démontrées. Propriété de la collectivité nationale, ces deniers publics doivent être protégés de façon particulière : ainsi, pour chaque opération de recette ou de dépense, interviennent deux personnes ayant un rôle et une responsabilité distincts. Ce partage des tâches et des compétences entre les agents de l'ordre administratif et les comptables publics permet un contrôle mutuel, basé

d'une gestion saine et rigoureuse des finances publiques.

La présente loi clarifie le décret n° 15/PR : elle le complète aussi par l'adoption de certaines mesures édictées dans le souci d'une plus grande rigueur financière :

- adoption du système de la gestion;
- définition précise et renforcement des contrôles;
- harmonisation des règles de déchéance;
- centralisation des opérations des comptes devant aboutir à l'établissement du compte général de l'administration des finances et du projet de loi de règlement.

Enfin, le ministre chargé des finances reste l'ordonnateur unique du budget de l'État. Mais il est désormais assisté, pour l'ordonnement des dépenses d'investissement, d'un ordonnateur délégué, le ministre de la planification qui sous-délègue ses pouvoirs en la matière au commissaire général au plan.

Le nouveau règlement général constitue, avec la loi n° 4/85 relative aux lois de finances publiée dans ce numéro, la deuxième étape d'une refonte d'ensemble de la réglementation financière gabonaise. Il sera ultérieurement complété par des textes relatifs à la comptabilité des établissements publics nationaux et des collectivités locales.

Loi n° 5/85
du 27 juin 1985
portant règlement général
sur la comptabilité publique de l'État.

L'Assemblée nationale a délibéré et adopté. Le président de la République, chef de l'État, promulgue la loi dont la teneur suit

Article 1er - La présente loi régit la comptabilité publique de l'État. Elle détermine les conditions dans lesquelles sont effectuées les opérations financières et comptables résultant de l'exécution du budget général de l'État et des comptes spéciaux du Trésor

Ces opérations concernent les recettes les

N° 99 - 19 OCTOBRE 1985
200 F

SOMMAIRE

Le nouveau règlement général sur la comptabilité publique de l'État.

Annexe : - loi n° 5/85 du 27 juin 1985, portant règlement général sur la comptabilité publique de l'État.

- Loi n° 4/85 du 27 juin 1985, relative aux lois de finances.

● TEXTES OFFICIELS
- Loi n° 1/85 du 27 juin 1985, fixant les règles d'exercice de la profession d'avocat.

● ANNONCES LÉGALES

● AVIS FONCIERS

dépenses, les emprunts, la trésorerie et le patrimoine. Elles sont retracées dans des comptabilités établies selon des normes générales et soumises au contrôle des autorités qualifiées.

Article 2 - L'exécution de ces opérations financières et comptables incombe à des catégories distinctes d'agents : les agents de l'ordre administratif et les comptables publics

TITRE PREMIER LE PERSONNEL D'EXÉCUTION

Chapitre premier Les agents de l'ordre administratif

Article 3 - Le ministre chargé des finances est ordonnateur principal du budget général de l'État et des comptes spéciaux du Trésor. A ce titre, il prescrit aux comptables publics de l'État le recouvrement des recettes et le paiement des dépenses.

Il peut déléguer ses pouvoirs par arrêté à un ou plusieurs ordonnateurs délégués. Il peut également se faire suppléer en cas d'absence ou d'empêchement.

Les ordonnateurs délégués doivent être accrédités auprès des comptables assignataires des recettes et des dépenses dont ils prescrivent l'exécution.

Article 4 - Par délégation permanente, le ministre chargé de la planification est ordonnateur des dépenses d'investissement inscrites au budget général de l'État, telles que définies à l'article 11 de la loi n° 4/85 relative aux lois de finances. Il sous-délègue ses pouvoirs en la matière au commissaire général au plan. Les dispositions particulières relatives à cette délégation permanente seront prises par décret.

Article 5 - Les administrateurs de recettes

instatent les droits de l'État, qui sont liquidés et ont l'objet de recettes.

Article 6 .- Les administrateurs de crédits accomplissent les actes générateurs des dépenses de l'État. A ce titre, ils engagent et liquident les dépenses.

Article 7 .- Les membres du gouvernement, les présidents des corps constitués, les commandants en chef des forces de sécurité, ainsi que les agents fonctionnaires placés à la tête de services autonomes sont administrateurs des crédits du budget général de l'État et des comptes spéciaux du Trésor correspondant à leurs attributions et faisant l'objet d'une gestion directe. Les administrateurs des autres crédits sont désignés par arrêté du ministre chargé des finances.

Les administrateurs de crédits peuvent déléguer leurs pouvoirs ou se faire suppléer en cas d'absence ou d'empêchement.

Les administrateurs de crédits, ainsi que leurs délégués et suppléants, doivent être accrédités par les ordonnateurs chargés de prescrire l'exécution des dépenses qu'ils liquident et auxquels des comptes assignataires de ces dépenses.

Article 8 .- Les membres du gouvernement et les présidents des corps constitués encourent, à raison de l'exercice de leurs attributions, les responsabilités prévues par l'article 64 de la Constitution.

Les autres administrateurs et ordonnateurs encourrent une responsabilité qui peut être disciplinaire, pénale et civile, sans préjudice des sanctions qui peuvent leur être infligées par la juridiction compétente en matière de discipline budgétaire et financière. Si, dans des cas d'exception, expressément prévus par une loi ou par un règlement, ils sont appelés à remplir les fonctions de comptables, leur responsabilité financière peut être mise en cause dans les mêmes conditions que celles des comptables ordinaires ci-dessous.

Chapitre deuxième Les comptables publics

Article 9 .- Est comptable public de l'État tout fonctionnaire ayant qualité pour exécuter, au nom de l'État, des opérations de recettes, de dépenses et de maniement de titres, soit par lui-même, soit par l'intermédiaire d'écritures, soit encore par l'intermédiaire d'autres comptables publics ou de comptables externes de disponibilités dont il organise ou surveille les mouvements.

Article 10 .- Les comptables publics de l'État sont nommés et relevés de leurs fonctions par le président de la République sur proposition du ministre chargé des finances.

Leur agrément peut résulter de l'accord donné par le ministre chargé des finances au texte réglementaire fixant les conditions de la nomination.

Article 11 .- Les comptables publics de l'État comprennent :

les comptables directs du Trésor, qui sont désignés sous l'autorité du ministre chargé des finances, et qui ont qualité pour effectuer toutes opérations financières de l'État, à l'exception de celles dont l'exécution est expressément confiée aux comptables spéciaux du Trésor ;
les comptables spéciaux du Trésor, qui sont désignés pour exécuter certaines catégories particulières d'opérations de recettes et de dépenses. Les comptables publics sont soit principaux, soit secondaires. Les comptables principaux sont ceux qui rendent directement leurs comptes au ministre chargé des finances. Les comptables secondaires sont ceux dont les opérations sont centralisées dans un autre comptable public.

Article 12 .- Sous l'autorité du ministre chargé des finances, il existe un agent comptable central du Trésor qui, outre ses attributions de

comptable principal, est seul chargé de :

- centraliser les résultats des opérations de trésorerie de l'État ;

- constater les écritures de fin d'année permettant de dresser les comptes annuels de l'État après centralisation des opérations du budget général et des comptes spéciaux du Trésor, y compris celles que les autres comptables principaux ont effectuées sous leur responsabilité.

Article 13 .- Les comptables publics de l'État sont seuls chargés :

- de la prise en charge et du recouvrement en totalité des ordres de recettes, ainsi que de l'encaissement des droits au comptant et des recettes de toute nature que l'État est habilité à percevoir ;

- du paiement des dépenses de l'État, ainsi que de la suite à donner aux oppositions et autres significations ;

- de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés à l'État ;

- du maniement des fonds et des mouvements des comptes de disponibilités ;

- de l'exécution des autres opérations de trésorerie de l'État ;

- de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent ;

- de la conservation des pièces justificatives y afférentes.

Article 14 .- Les comptables publics sont tenus d'exécuter :

1°) En matière de recettes, le contrôle :

- de la validité de l'autorisation de percevoir la recette ;
- de la validité de la mise en recouvrement ;
- de la régularité des réductions ou annulations opérées sur les ordres de recettes ;

2°) En matière de dépenses, le contrôle :

- de l'habilitation des autorités administratives ;
- de l'imputation budgétaire ;
- de la validité de la créance dans les conditions prévues à l'article 15 ci-après ;
- du caractère libératoire du paiement ;

3°) En matière de patrimoine, le contrôle :

- de la conservation des droits, privilégiés et hypothéqués ;
- de la conservation des biens dont ils tiennent la comptabilité matérielle.

Article 15 .- Le contrôle de la validité de la créance porte sur :

- la certification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation ;
- la production des documents justificatifs réglementaires pour chaque catégorie de dépenses ;
- l'intervention préalable des visas et contrôles aux différents stades précédant le paiement ;
- l'absence d'opposition à paiement ;
- l'exacte application des règles des prescriptions et des déchéances.

Article 16 .- Les comptables publics assument la direction des postes comptables. Tout poste comptable est confié à un seul comptable public. Toutefois, les comptables publics peuvent déléguer leurs pouvoirs à un ou plusieurs mandataires ayant qualité pour agir en leur nom et sous leur responsabilité.

Les comptables publics sont, avant d'être installés dans leurs fonctions, tenus de donner, en présence de garanties et à la prestation d'un serment, l'assurance qu'ils ont qualité pour exercer les fonctions auxquelles ils sont nommés.

Ils sont accrédités auprès des ordonnateurs et, le cas échéant, des autres comptables publics avec lesquels ils sont en relation.

Ils doivent rendre des comptes au moins une fois l'an.

Article 17 .- Dans les conditions fixées par la loi, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des opérations dont ils sont chargés aux termes de l'article 13 ci-dessus, ainsi que de l'exercice régulier des contrôles prévus aux articles 14 et 15 de la

présente loi.

Article 18 .- Toute personne qui s'ingère dans les opérations de recettes, de dépenses ou de maniement de valeurs publiques sans avoir qualité pour le faire ou sans avoir le titre de comptable public est réputée comptable de fait. Elle est justiciable du juge des comptes, sans préjudice des poursuites prévues par le code pénal.

Les gestions occultes sont soumises aux mêmes règles que les gestions patentées et entraînent les mêmes responsabilités.

Chapitre troisième Dispositions communes

Article 19 .- Les fonctions d'administrateur ou d'ordonnateur sont incompatibles avec celles de comptable public.

Toutefois, des agents de l'ordre administratif peuvent être habilités à exécuter, en tant que régisseurs, certaines opérations de recettes ou de dépenses pour le compte des comptables publics.

Le ministre chargé des finances peut, par ailleurs, autoriser des comptables publics à assurer, outre leurs fonctions propres, la liquidation de certaines catégories de recettes ou de dépenses.

Article 20 .- Les conjoints des administrateurs ou des ordonnateurs ne peuvent être nommés comptables des services de l'État auprès desquels lesdits administrateurs ou ordonnateurs exercent leurs fonctions.

Les autres incompatibilités avec les fonctions d'administrateur, d'ordonnateur et de comptable public sont fixées par la loi.

TITRE II - OPÉRATIONS

Chapitre premier Opérations de recettes

Section 1 - Dispositions communes

Article 21 .- Les recettes de l'État comprennent les produits d'impôts, de taxes, de droits et les autres produits autorisés par les lois et règlements en vigueur ou résultant de décisions de justice ou de conventions.

Aucune recette autre que celles qui sont autorisées par les lois de finances, à quelque titre et sous quelque dénomination qu'elle soit établie, ne peut être ordonnée ni encaissée à peine contre les employés qui confectionneraient les rôles et tarifs et ceux qui en feraient le recouvrement, d'être poursuivis comme concussionnaires.

Article 22 .- Il est fait recette du montant intégral des produits sans contraction entre les recettes et les dépenses.

Dans les conditions prévues pour chacune d'entre elles, les recettes sont liquidées avant d'être recouvrées. La liquidation a pour effet de déterminer le montant de la dette des redevables.

Toute créance liquidée fait l'objet d'un ordre de recette constitué par un extrait de décision de justice, un acte formant titre, un arrêté de débit ou un titre de perception.

Toutefois, pour les recettes encaissées au comptant, par anticipation ou sur versements spontanés des redevables, le titre de perception est établi périodiquement pour régularisation.

Article 23 .- Les règlements sont faits par versement d'espèces, remise de chèques ou d'effets bancaires ou postaux, ou directement à l'ordre du Trésor public.

Toutefois, dans des cas expressément prévus par la loi, les redevables peuvent être admis à s'acquitter par remise de valeurs, d'effets de commerce ou d'obligations cautionnées, ou par l'exécution de prestations en nature.

Sauf dispositions expresses de la loi, le débiteur d'une créance publique ne peut invoquer à son profit la compensation.

Article 24 .- Le recouvrement forcé des créances

ces est poursuivi par les voies de droit en vertu d'un titre ayant force exécutoire.

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

Article 25. - Les délais de prescriptions sont fixés par la loi. A défaut de dispositions particulières, ces délais de prescription sont ceux du droit commun.

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

Article 26. - Lorsque le montant des créances est inférieur à un certain seuil fixé par arrêté du ministre chargé des finances, les ordres de recettes ne sont pas émis.

Le ministre chargé des finances fixe également le montant maximum des créances dont le recouvrement peut être abandonné.

Article 27. - Tout versement en numéraire donne lieu à la délivrance d'un reçu qui forme titre envers le Trésor.

La forme des reçus et les conditions de leur délivrance sont fixées par le ministre chargé des finances ou, le cas échéant, par le ministre intéressé avec l'accord du ministre chargé des finances.

Toutefois, il n'est pas délivré de reçu au redevable lorsque celui-ci reçoit, en échange de son versement, des timbres, tickets, formules, ou une fourniture dont la possession justifie à elle seule le paiement des droits, ou une quittance établie sur un document particulier.

Article 28. - Le débiteur de l'État est libéré s'il présente un reçu régulier, s'il bénéficie d'une prescription, ou s'il établit la réalité de l'encaissement par un comptable public des effets bancaires ou postaux émis au profit du Trésor.

Article 29. - Sauf convention expresse approuvée par le ministre chargé des finances, le montant des créances dues à l'État par un tiers est prélevé par voie de compensation sur les paiements faits à l'intéressé.

Toutefois, le débiteur conserve la faculté de se libérer par versements directs à la caisse de son chargé du recouvrement.

Section 2 - Dispositions particulières à certaines recettes

1. Impôts directs et taxes assimilées

Article 30. - Les impôts directs et taxes assimilées sont perçus par voie de rôle conformément aux dispositions du code général des impôts.

Les comptables directs du Trésor, seuls chargés de la perception des rôles des contributions directes, doivent délivrer une quittance pour chaque versement. En cas de retard dans le paiement, ils appliquent de leur propre initiative, les majorations prévues par le code général des impôts, les ajoutent au principal de l'impôt et en poursuivent le recouvrement par toutes voies de droit.

Ils peuvent également accorder la remise totale ou partielle de cette majoration dans les limites et suivant la procédure prescrite par le ministre chargé des finances.

Article 31. - Les rôles de dégrèvement ainsi que les états des cotes admises en non-valeur viennent en diminution des prises en charge. Ils sont joints aux pièces justificatives à transmettre à l'appui du compte de gestion.

Article 32. - Lorsqu'un dégrèvement intervient après paiement par le contribuable, le trop perçu est versé à un compte de trésorerie ouvert dans les écritures du Trésor et vient en déduction des recettes correspondantes.

Si ce dégrèvement concerne des recettes donnant lieu à répartition entre l'État et d'autres organismes publics, il est en totalité supporté par l'État.

Les excédents de versements sont conservés dans les écritures du Trésor conformément aux dispositions régissant la prescription des créances sur l'État. Ils sont remboursables contre reçu dans les limites de ce délai.

Article 33. - En cas d'admission en non-valeur, les recouvrements opérés en application des dispositions de l'article 512 du code général des impôts sont imputés au budget général.

2. Droits de douane et droits indirects

Article 34. - Les droits de douane et droits indirects sont liquidés par l'administration des douanes et droits indirects et perçus par les comptables directs du Trésor dans les conditions fixées par le code des douanes.

Article 35. - Lorsqu'une erreur de taxation au détriment du redevable est constatée, l'administration des douanes et droits indirects établit un état de réduction des prises en charge et l'adresse au comptable chargé du recouvrement.

Article 36. - Les excédents de versements sur droits et taxes douanières sont remboursables au vu d'un bulletin de remboursement émis par l'administration des douanes et droits indirects.

3. Taxes et produits des domaines

Article 37. - Les créances domaniales et recettes assimilées sont liquidées et recouvrées dans les conditions prévues par les lois et règlements.

4. Amendes et condamnations pécuniaires

Article 38. - Les amendes et condamnations pécuniaires sont liquidées sur la base des textes légaux les régissant, ainsi que des décisions de justice ou des décisions administratives qui les ont prononcées.

- Elles comprennent :
- les amendes pénales, les frais de justice, ainsi que les droits de timbre correspondants;
 - les amendes civiles, administratives et certaines amendes fiscales;
 - les confiscations, réparations, restitutions, dommages et intérêts, frais ayant le caractère de réparations et intérêts moratoires.

Article 39. - Le recouvrement des amendes pénales ainsi que de tous les accessoires qui s'y rattachent incombe aux services judiciaires conformément aux dispositions de l'ordonnance n° 48/70 du 8 septembre 1970, complétée par la loi n° 3/79 du 1er juin 1979.

Article 40. - Le recouvrement des amendes et condamnations pécuniaires autres que celles visées à l'article précédent est confié à l'agent judiciaire du Trésor public dans la mesure où elles ne sont pas soumises à un mode de recouvrement spécial.

Le titre de perception est constitué, selon le cas, par l'extrait de jugement, l'arrêt ou la décision administrative. Il est transmis à l'agent judiciaire du Trésor par le greffier près la juridiction qui a prononcé la décision de justice.

Les poursuites sont exercées comme en matière de contributions directes.

Article 41. - Les amendes pour contraventions de police concernant la circulation routière peuvent faire l'objet d'un versement immédiat entre les mains des agents verbalisateurs, dans les conditions fixées par l'ordonnance n° 10/PR du 20 janvier 1962.

Des quittanciers sont délivrés à cet effet par les comptables directs du Trésor, qui encaissent les sommes perçues par les agents verbalisateurs.

6. Recettes étrangères à l'impôt et à l'amende

Article 42. - Les créances de l'État autres que

celles visées aux articles ci-dessus sont liquidées, selon leur nature, sur les bases fixées par la loi, les règlements, les conventions de justice ou les conventions.

Elles sont matérialisées par un ordre de recette ou de reversement, qui est établi par l'ordonnateur et transmis au comptable chargé du recouvrement.

Toutefois, des taxes pour services rendus peuvent être perçues sans émission préalable de titre, dans les conditions prévues par des règlements particuliers.

Article 43. - Tout ordre de recette ou de reversement doit indiquer les bases de la liquidation.

Toute erreur de liquidation au préjudice du débiteur donne lieu à l'émission d'un ordre d'annulation ou de réduction de recette. Cet ordre indique les bases de la nouvelle liquidation.

Article 44. - Le comptable chargé du recouvrement adresse l'avis au redevable, qui dispose d'un délai de trente jours pour se libérer.

Si le débiteur ne s'est pas libéré à l'expiration de ce délai, le dossier est transmis à l'agent judiciaire du Trésor, seul habilité à engager des poursuites dans ce cas d'espèce.

Article 45. - En cas de contestation, les ordres de recettes à l'encontre de tout fournisseur, prestataire de service ou soumissionnaire de marché doivent être émis sous forme d'états exécutoires.

Les poursuites en matière d'états exécutoires sont exécutées comme en matière de contributions directes. La prescription est la même.

Le contentieux du recouvrement des états exécutoires est de la compétence exclusive de la juridiction administrative.

Article 46. - Dans les conditions fixées par décret, les débiteurs peuvent obtenir une remise gracieuse, partielle ou totale, de leurs dettes.

Article 47. - L'admission en non-valeur des créances irrécouvrables est prononcée par le ministre chargé des finances sur proposition de l'agent judiciaire du Trésor.

6. Régies de recettes

Article 48. - Les régies de recettes sont destinées à faciliter l'encaissement des recettes d'un faible montant ou dont le recouvrement présente un caractère d'urgence.

Elles sont instituées par arrêté du ministre des finances.

- Cet arrêté fixe, dans chaque cas :
- le comptable de rattachement;
 - la nature des produits à percevoir et leurs modalités d'encaissement;
 - la périodicité des versements que le régisseur doit faire au comptable de rattachement.

Article 49. - Les régisseurs de recettes sont nommés par décision du ministre chargé des finances sur proposition du ministre intéressé.

Ils sont personnellement et pécuniairement responsables de leur gestion, dans les conditions fixées aux articles 16 et 17 de la présente loi pour les comptables publics.

Ils sont astreints à cautionnement.

Article 50. - Les modalités de fonctionnement des régies de recettes sont fixées par le ministre chargé des finances.

Chapitre deuxième

Opérations de dépenses

Section 1 - Dispositions générales

Article 51. - Les dépenses de l'État doivent être prévues dans les lois de finances et être conformes aux lois et règlements.

Les crédits sont répartis entre départements ministériels par les annexes des lois de finances.

Le ministre chargé des finances précise les conditions d'utilisation des crédits ouverts par les lois de finances.

Article 52. - Avant d'être payées, les dépenses et engagements, liquidées et ordonnancées

Section 2 - Engagement

Article 53. - L'engagement est l'acte par lequel est créée ou constatée à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge

Article 54. - Les engagements sont constitués en matière de dépenses de personnel, par décisions prises par les autorités qualifiées concernant la situation de chaque agent;

en matière d'achats de fournitures ou d'exécution de travaux ou de services, par l'établissement d'une commande ou la passation d'une convention ou d'un marché;

en matière d'acquisition immobilière, par la passation d'un contrat ou par une décision d'expiration;

en matière de subventions et secours, par décisions des autorités qualifiées;

en matière de charges résultant de l'exécution des opérations de trésorerie, par les décisions du ministre chargé des finances;

en matière d'indemnisation, par les décisions des autorités judiciaires.

Article 55. - Les administrateurs de crédits agréés à l'article 7 ci-dessus, ainsi que leurs délégués et suppléants, ont seuls qualité pour valider les dépenses de l'État.

Article 56. - Sous réserve des dispositions spéciales concernant les crédits évaluatifs, les engagements sont limités soit au montant des autorisations de programme ultérieurement ouvertes par les lois de finances, soit au montant des crédits disponibles. Toute violation de cette règle par une autorité administrative entraînera la mise en jeu de la responsabilité de celle-ci, dans les conditions prévues à l'article 8 ci-dessus.

Section 3 - Liquidation

Article 57. - La liquidation a pour objet de constater la réalité de la dette et d'arrêter son montant et sa date d'exigibilité. Elle est faite au vu des titres établissant les crédits acquis au créancier.

En tous les cas d'avances autorisées par les règlements, la liquidation est effectuée seulement après service fait, c'est-à-dire après exécution des obligations par le créancier. La réalité du service fait est certifiée par l'administrateur de crédits, sous sa responsabilité.

Article 58. - Les administrateurs de crédits agréés à l'article 7 ci-dessus, ainsi que leurs délégués et suppléants, ont seuls qualité pour valider les dépenses de l'État.

Section 4 - Ordonnancement

Article 59. - L'ordonnancement est l'acte administratif donnant l'ordre au comptable de payer la dette de l'État.

Article 60. - L'ordonnateur principal désigné à l'article 3 ci-dessus, ainsi que ses délégués et suppléants, ont seuls qualité pour ordonnancer les dépenses de l'État.

Section 5 - Paiement

Article 61. - Le paiement est l'acte par lequel est libérée la dette.

Sous réserve des dispositions spéciales relatives aux avances consenties aux agents publics et aux fournisseurs de l'État ainsi que des autres opérations prévues par les lois et règlements, le paiement ne peut intervenir avant l'échéance de la dette, telle que constatée par la liquidation.

Article 62. - Sauf autre moyen expressément prévu par la loi, les paiements sont effectués par versement en espèces, de chèques, par mandat postal ou par virement bancaire, postal, ou à un compte ouvert dans les écritures du Trésor.

Article 63. - Le règlement d'une dépense est obligatoire lorsqu'il intervient suivant l'un des modes de paiement prévus à l'article précédent

au profit du créancier ou de son représentant qualifié

Les cas dans lesquels les règlements peuvent être effectués entre les mains de personnes autres que les véritables créanciers sont fixés par la loi.

Article 64. - Lorsqu'à l'occasion des contrôles prévus aux articles 14 et 15 ci-dessus, des irrégularités sont constatées, le comptable public suspendu le paiement de la dépense et en informe l'ordonnateur aux fins de régularisation

Article 65. - Lorsqu'un comptable public a, conformément aux dispositions de l'article précédent, suspendu le paiement d'une dépense, le ministre chargé des finances peut requérir, sous sa responsabilité et par écrit, le comptable de payer. Il ne peut déléguer ce droit.

Toutefois, aucune réquisition n'est possible lorsque la suspension de paiement est motivée par :

- l'indisponibilité des crédits;
- l'absence de certification du service fait;
- le caractère non libératoire du règlement;
- l'absence de visa de l'ordonnance par le contrôleur financier.

Article 66. - Sont prescrites au profit de l'État, sans préjudice des déchéances spéciales prévues par les lois et règlements ou consenties dans les marchés ou conventions, toutes créances qui n'ont pas été payées dans un délai de quatre ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis.

Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas aux créances dont la liquidation, l'ordonnancement et le paiement n'ont pu être effectués dans les délais ci-dessus par le fait de l'administration ou par suite d'action de justice.

Section 6 - Oppositions

Article 67. - Toutes oppositions ou autres significations ayant pour objet d'arrêter un paiement doivent être faites entre les mains du comptable public assignataire de la dépense.

Article 68. - Les comptables publics ne sont conservateurs que des oppositions régulièrement formées entre leurs mains par exploit d'huissier et sur les sommes payables à leur caisse.

Ils ne peuvent se charger d'oppositions transmises par un autre comptable ou par une intervention autre que celle des tribunaux.

Les oppositions relatives à des cautionnements déposés au Trésor public sont irrecevables dans la mesure où main levée n'a pas été donnée aux déposants.

Article 69. - La durée d'effet des saisies-arrêts et oppositions significatives aux comptables publics est de quatre ans. Elles peuvent être renouvelées dans les mêmes formes.

Section 7 - Délégations de crédits

Article 70. - La délégation est la mise à disposition auprès d'un comptable public de l'État de l'ensemble des crédits d'une unité administrative.

Elle s'effectue, en une ou plusieurs tranches, par ordonnance de délégation visée par le contrôleur financier.

Cette procédure s'applique notamment aux unités géographiques éloignées des services de l'ordonnateur.

Article 71. - Les dépenses effectuées sur crédits délégués sont engagées, liquidées, ordonnancées et payées conformément aux dispositions des articles 51 à 69 de la présente loi, selon les modalités fixées par le ministre chargé des finances.

Section 8 - Régies d'avances

Article 72. - Les régies d'avances sont destinées à permettre le règlement des menues dépenses

des services ou à accélérer le règlement des dépenses présentant un caractère d'urgence.

Elles consistent en la mise à disposition d'un régisseur d'avances de tout ou partie des fonds correspondant aux crédits attribués à une unité administrative.

Article 73. - Les régies d'avances sont instituées par arrêté du ministre chargé des finances

- Cet arrêté fixe, dans chaque cas :
- le comptable de rattachement;
 - l'imputation budgétaire;
 - la nature des dépenses à payer;
 - le délai dans lequel les justifications des dépenses doivent être produites au comptable de rattachement; ce délai ne peut excéder trois mois, ni dépasser le 15 février de l'année suivant celle où la régie a été instituée.

Article 74. - Les dépenses payables par régie d'avances donnent lieu à engagement préalable, soumis au visa du contrôleur financier. Un engagement est établi pour chaque imputation concernée.

Les fonds sont mis à la disposition du régisseur par le comptable de rattachement au vu d'une demande de l'intéressé appuyée de l'arrêté institutif de la régie et d'un titre d'engagement visé par le contrôleur financier.

Article 75. - Les dépenses payées par le régisseur donnent lieu à ordonnancement de régularisation. Elles sont justifiées auprès du contrôleur financier et du comptable de rattachement dans des conditions fixées par le ministre chargé des finances.

Article 76. - Les régisseurs d'avances sont nommés par décision du ministre chargé des finances sur proposition du ministre intéressé.

Ils sont personnellement et pécuniairement responsables de leur gestion, dans les conditions fixées aux articles 16 et 17 de la présente loi pour les comptables publics.

Ils sont astreints à cautionnement.

**Chapitre troisième
Opérations d'emprunt**

Article 77. - Les opérations d'emprunt comprennent l'émission, la conversion, la gestion et le remboursement des emprunts et des autres dettes de l'État.

Article 78. - Toute convention de financement contractée par l'État sous forme d'emprunt, d'ouverture de ligne de crédits, de marché ou convention à paiement différé, doit être autorisée par une loi.

Les tirages sur conventions doivent être conformes aux autorisations données par les lois de finances.

Ces tirages font l'objet d'ordres de recette établis par l'ordonnateur.

Lorsque le tirage correspond à une dépense financée par la convention, cette dépense est ordonnancée pour ordre, dans des conditions fixées par le ministre chargé des finances.

Article 79. - Les créances résultant d'un emprunt d'État auprès du public donnent lieu à la remise d'un titre au souscripteur. Elles peuvent toutefois être inscrites au crédit d'un compte courant de titres, dans les conditions fixées par arrêté du ministre chargé des finances.

Les titres sont établis sous forme nominative ou au porteur. Ils ne peuvent être délivrés aux souscripteurs avant que ceux-ci se soient libérés de la totalité de leur souscription.

Les conditions dans lesquelles les titres détachés, détruits, perdus ou volés peuvent être frappés d'opposition, remplacés ou remboursés sont fixées par le ministre chargé des finances.

**Chapitre quatrième
Opérations de trésorerie**

Article 80. - Les opérations de trésorerie comprennent

- la centralisation et la répartition des fonds publics dans l'espace et dans le temps;
- l'escompte et l'encaissement des effets et obligations émis au profit de l'Etat;
- la gestion des fonds déposés par les correspondants et les opérations faites pour leur compte;
- la gestion des fonds consignés au Trésor par les particuliers ou pour leur compte

Section 1

Disponibilités et mouvements de fonds

Article 81. - Les fonds du Trésor sont déposés à l'institut d'émission et auprès des centres de chèques postaux. Toutefois, pour certains organismes et pour certaines opérations, définies par le ministre chargé des finances, ils peuvent être déposés dans des établissements bancaires. Ils sont insaisissables. Seuls les comptables publics de l'Etat sont habilités à les manier.

Article 82. - Les conditions d'ouverture et de fonctionnement des comptes de disponibilités des comptables de l'Etat sont fixées par arrêté du ministre chargé des finances.

Les agents de l'Etat n'ayant pas la qualité de comptable public ou de régisseur de recettes ou d'avances ne peuvent se faire ouvrir des qualités un compte de disponibilités.

Le ministre chargé des finances fixe les règles relatives à la limitation des encaissements des comptables et des régisseurs de recettes ou d'avances, ainsi qu'à la limitation de l'actif des comptes ouverts à leur nom.

Article 83. - Hormis les mouvements de numéraire nécessités par l'approvisionnement ou le nivellement des caisses des comptables, tous les règlements entre comptables de l'Etat sont réalisés par virement de compte.

Le ministre chargé des finances peut prescrire aux comptables ou aux correspondants du Trésor toute procédure susceptible de simplifier les opérations de règlement ou d'en réduire les délais.

Il fixe également les modalités selon lesquelles s'exécutent les mouvements de numéraire entre comptables.

Section 2 - Traités et obligations

Article 84. - Les comptables publics procèdent à l'encaissement des traités et obligations qu'ils émettent. Ils peuvent présenter les traités à l'acceptation dans les conditions définies par le ministre chargé des finances.

Ils sont seuls responsables de la concession et du contrôle du crédit en faveur des soumissionnaires admis à se libérer par traités et obligations.

Section 3 - Correspondants

Article 85. - Les correspondants du Trésor sont les organismes et particuliers qui, soit en application des lois et règlements, soit en vertu de convention, déposent à titre obligatoire ou facultatif des fonds au Trésor ou sont autorisés à procéder à des opérations de recettes ou de dépenses par l'intermédiaire des comptables directs du Trésor.

Le ministre chargé des finances fixe les conditions d'ouverture et de fonctionnement des comptes des correspondants ainsi que les taux et le mode de liquidation de l'intérêt qui peut leur être alloué.

Article 86. - Des opérations de recettes et de dépenses peuvent être faites pour le compte des correspondants du Trésor par les comptables de l'Etat, dans les conditions fixées par le ministre chargé des finances.

Article 87. - Sous réserve des dispositions prévues par la loi, les comptes des correspondants ne peuvent présenter de découvert.

Article 88. - Les comptables publics habilités à assurer un service de dépôt de fonds particuliers

sont tenus de déposer au Trésor tous les fonds ou valeurs qui leur sont confiés à ce titre.

Article 89. - Les comptables directs du Trésor peuvent participer aux opérations d'achat, de vente et d'arbitrage concernant les titres émis par l'Etat par les correspondants désignés par décret pris sur le rapport du ministre chargé des finances.

Chapitre cinquième
Opérations de patrimoine

Article 90. - Les opérations de patrimoine concernent les biens de l'Etat ainsi que les objets et valeurs appartenant à des tiers.

Les modalités de prise en charge, d'emploi et de conservation de ces biens, objets et valeurs sont fixées par décret pris sur le rapport du ministre chargé des finances.

Article 91. - Le ministre chargé des finances détermine avec, le cas échéant, l'accord du ministre intéressé :

- les règles de classement et d'évaluation des stocks et des éléments du patrimoine mobilier et immobilier;
- les limites dans lesquelles doivent être fixés les taux d'amortissement ou les provisions pour dépréciation;
- les modalités de réévaluation des éléments patrimoniaux.

Chapitre sixième
Justifications des opérations

Article 92. - A l'exception des écritures enregistrées aux comptes d'exécution en recettes et en dépenses et des écritures générées automatiquement par informatique, aucune opération ne peut être constatée dans les écritures des comptables de l'Etat sans justifications correspondantes.

Article 93. - Les justifications des recettes concernant le budget général et les comptes spéciaux sont constituées par :

- les états récapitulatifs du montant des rôles;
- les originaux des ordres de recettes et des titres de réduction, ainsi que les relevés récapitulatifs de ces ordres et de ces titres visés pour accord par l'ordonnateur compétent;
- les états des produits recouverts et des créances restant à recouvrer.

Article 94. - Les justifications des dépenses concernant le budget général et les comptes spéciaux sont constituées par :

- les titres d'engagement visés par le contrôleur financier;
- les pièces établissant la réalité du service fait et les droits des créanciers;
- les ordonnances de paiement ou de délégation, signées par l'ordonnateur et visées pour accord par le contrôleur financier, accompagnées de leurs bordereaux récapitulatifs;
- le cas échéant, les ordres de réquisition du ministre chargé des finances;
- les documents établissant la qualité des créanciers et leur capacité à donner quittance;
- l'acquit des créanciers ou les mentions attestant le paiement;
- les titres, valeurs ou coupons remis par les créanciers lors du paiement.

Article 95. - Les justifications des opérations d'emprunt sont constituées par :

- 1° - pour les tirages sur conventions de financement :
 - la loi autorisant la convention;
 - la convention;
 - l'ordre de recette visé à l'article 78 ci-dessus;
- en outre, lorsque le tirage correspond à une dépense financée par la convention :
 - les pièces établissant la qualité et les droits du bénéficiaire du tirage.

l'ordonnance de paiement émise pour ordre dans les conditions fixées à l'article 78 ci-dessus;

2° - pour les remboursements de conventions de financement ou d'avals :

- le texte autorisant la convention ou l'aval;
- les pièces établissant la qualité et les droits du créancier.

Article 96. - Les justifications des opérations de trésorerie sont constituées par :

- des certificats d'accord ou des états de développement des soldes;
- les chèques, ordres de paiement ou de virement remis par les titulaires des comptes de dépôt, ou les mandats de trésorerie dûment acquittés;
- les bons de caisse ou chèques sur le Trésor;
- les bons de commande sur crédits délégués.

Article 97. - Les justifications mentionnées aux articles ci-dessus font l'objet d'une nomenclature générale établie par le ministre chargé des finances.

Lorsque certaines opérations n'ont pas été prévues par la nomenclature, les justifications produites doivent, en tout état de cause, constater la régularité de la dette et celle du paiement.

Article 98. - En cas de perte, destruction ou vol des justifications remises aux comptables, le ministre chargé des finances peut autoriser ces derniers à pourvoir à leur remplacement.

Article 99. - Les justifications sont produites par les comptables secondaires aux comptables principaux et par les comptables principaux au juge des comptes.

Toutefois, le ministre chargé des finances peut autoriser les comptables de l'Etat à conserver certaines justifications. Il fixe par ailleurs les conditions dans lesquelles les justifications peuvent être détruites après jugement des comptes.

Chapitre septième
Période d'exécution des opérations

Article 100. - Les opérations du budget général de l'Etat et des comptes spéciaux sont exécutées selon le système de la gestion.

Les recettes de l'Etat sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées par un comptable public; les recettes provenant d'emprunts affectés à la réalisation d'opérations d'investissements particulières sont prises en compte au titre de l'année au cours de laquelle elles sont effectivement perçues, quelles que soient les modalités de leur mise à disposition.

Les dépenses de l'Etat sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle les ordonnances sont visées par le comptable assignataire. Toutefois, les dépenses effectuées sans ordonnancement préalable et, en particulier, les dépenses relatives à la dette publique, sont prises en compte au titre de l'année au cours de laquelle les paiements sont effectués, quelles qu'en soient les modalités.

Article 101. - Les engagements de dépenses s'imputent sur les crédits du budget de l'année en cours. Ils stipulent l'exécution du service le 31 décembre au plus tard de cette même année.

Ils doivent être visés par le contrôleur financier avant le 20 décembre.

Les engagements dont l'exécution prévue pour le 31 décembre au plus tard n'a pu intervenir à cette date, ou dont l'ordonnancement n'a pu être visé avant le 31 janvier par le contrôleur financier ou avant le 15 février par le comptable assignataire sont réimputés d'office sur les crédits du budget de l'année suivante. En cas de non-reconduction de la ligne budgétaire au titre de laquelle la dépense aurait dû être payée, l'imputation est fixée par décision du ministre chargé des finances.

TITRE III - COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT

Article 102. - La comptabilité de l'État a pour objet de décrire et de contrôler les opérations en deniers et en matières ainsi que de déterminer les résultats annuels. Elle concourt à l'information des pouvoirs publics sur l'évolution de la situation financière. A cet effet, elle est organisée en vue de permettre :

- la connaissance et le contrôle des opérations budgétaires, des opérations d'emprunt et des opérations de trésorerie;
- la connaissance de la situation du patrimoine;
- l'établissement des prévisions financières;
- l'intégration des opérations dans la comptabilité économique nationale;
- le calcul du coût des services.

Article 103. - Sous réserve des dispositions des articles ci-après et de celles prévues par le plan comptable général de l'État adopté par l'UDEAC, la définition des règles générales de comptabilité est de droit au ministre chargé des finances.

Article 104. - La comptabilité de l'État est tenue par année. La comptabilité d'une année comprend toutes les opérations se rattachant au budget de l'année en cours, dans les conditions définies aux articles 100 et 101 ci-dessus.

Article 105. - La comptabilité de l'État comprend une comptabilité administrative, une comptabilité générale, une comptabilité de gestion et des comptabilités spéciales des matières, valeurs et titres.

En outre, des comptabilités analytiques peuvent être organisées afin de retracer le coût des services publics.

Chapitre premier Comptabilité administrative

Article 106. - La comptabilité administrative de l'État décrit les opérations relatives à :

- la mise en place des crédits budgétaires;
- l'engagement des dépenses;
- la liquidation des recettes et des dépenses;
- l'émission des recettes et l'ordonnement des dépenses.

Article 107. - La comptabilité administrative de l'État est tenue par les agents de l'ordre administratif et par les contrôleurs financiers, soit parallèlement, soit de manière commune.

En matière de dépenses, la comptabilité administrative fait apparaître, pour chaque ligne budgétaire :

- le montant des crédits ouverts;
- la date, le numéro, le montant et le bénéficiaire de chaque engagement de dépenses;
- la date de visa de chaque engagement par le contrôleur financier;
- la date et le montant des liquidations effectuées sur chaque engagement;
- la date, le numéro, le montant et le bénéficiaire des ordonnances de paiement et de déléguation;
- la date de visa des ordonnances par le contrôleur financier.

Elle est organisée en vue de retracer, à tout moment, pour chaque ligne budgétaire, pour chaque département et pour l'ensemble du budget général et des comptes spéciaux du Trésor, le montant total des engagements émis ou visés, des ordonnances émises ou visées, ainsi que des crédits budgétaires disponibles.

Chapitre deuxième Comptabilité générale

Article 109. - La comptabilité générale de l'État retrace :

- les opérations budgétaires;
- les opérations d'emprunt;
- les opérations de trésorerie;
- les opérations faites avec des tiers;
- les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation.

Elle dégage la situation ou les résultats budgétaires de fin d'année.

Article 110. - La comptabilité générale de l'État est tenue par les comptables publics de l'État visés au chapitre 2 du titre premier de la présente loi dans les conditions fixées par les textes définissant les attributions de chaque catégorie de comptables.

Elle fait l'objet d'un arrêté mensuel.

Chapitre troisième Comptabilité de gestion

Article 111. - La comptabilité de gestion a pour objet de reclasser les opérations budgétaires selon les critères et les nomenclatures utilisés par la comptabilité économique nationale.

Elle permet de déterminer les résultats patrimoniaux ou soldes caractéristiques de gestion.

Chapitre quatrième Comptabilité analytique

Article 112. - La comptabilité analytique fait apparaître le coût des services rendus ou le prix de revient des biens et produits fabriqués et permet le contrôle du rendement des services.

La comptabilité analytique est autonome. Elle s'appuie sur les données de la comptabilité générale.

Article 113. - Les règles relatives à la tenue de la comptabilité analytique sont fixées par le ministre chargé des finances.

Chapitre cinquième Comptabilités spéciales

Article 114. - Les comptabilités spéciales ont pour objet la description des mouvements concernant :

- les stocks de marchandises, produits finis ou semi-finis;
- les matériels et objets mobiliers;
- les titres et les valeurs diverses appartenant ou confiés à l'État ainsi que les objets qui lui sont remis en dépôt;
- les formules, titres, tickets, timbres et vignettes destinés à l'émission et à la vente.

Article 115. - Les règles relatives à la tenue des comptabilités spéciales sont fixées par le ministre chargé des finances.

Chapitre sixième

Résultats annuels et comptes de fin d'année

Article 116. - Les comptes de résultats décrivent l'ensemble des profits et des pertes de l'État au cours de chaque gestion.

Sont, en conséquence, imputés aux comptes de résultats le solde des recettes et des dépenses du budget général ainsi que les profits et les pertes constatés dans l'exécution des comptes spéciaux du Trésor.

Article 117. - Le ministre chargé des finances fixe les conditions d'exécution des opérations permettant la détermination des résultats annuels.

Il fixe en particulier les délais impartis en fin de gestion aux différentes catégories de comptables publics de l'État pour achever le travail d'imputation des opérations budgétaires de l'année écoulée et arrêter les écritures.

Il fixe également les modalités selon lesquelles les comptables principaux sont tenus de rendre, au juge des comptes, le compte annuel comprenant tous les actes de leur gestion.

Article 118. - Les comptes de l'État sont dressés chaque année par le ministre chargé des finances.

Le compte général administratif de l'État est établi par le directeur général du budget, par centralisation des comptes administratifs de chaque département, pour le budget général et pour les comptes spéciaux du Trésor.

Le compte général des comptables de l'État est établi par l'agent comptable centralisateur du Trésor, par intégration des contours des comptables principaux.

Article 119. - Le compte général administratif de l'État et le compte général des comptables de l'État sont transmis par le ministre chargé des finances au juge des comptes avant le 30 septembre de l'année suivant celle au titre de laquelle ils sont établis.

Article 120. - La loi de règlement approuve les comptes et règle définitivement le budget de l'État, dans les conditions fixées par la loi n° 4/85 relative aux lois de finances.

TITRE IV - CONTRÔLE

Article 121. - Un contrôle s'exerce sur la gestion des agents de l'ordre administratif et sur celle des comptables publics.

Chapitre premier Contrôle de la gestion des agents de l'ordre administratif

Article 122. - Le contrôle de la gestion des agents de l'ordre administratif est assuré :

- par la voie hiérarchique, à l'intérieur de chaque département;
- par les comptables publics;
- par le ministre chargé des finances et les organes et commissions de contrôle compétents;
- par la Chambre des comptes de la Cour suprême;
- par l'Assemblée nationale.

Article 123. - Les administrateurs de crédits désignés aux alinéas 1 et 2 de l'article 7 ci-dessus exercent, à l'intérieur de leur département ou de leur service, le contrôle de la gestion de leurs délégués et suppléants.

Article 124. - Les comptables publics de l'État exercent sur les opérations des agents de l'ordre administratif les contrôles mentionnés aux articles 14 et 15 ci-dessus.

Article 125. - Le ministre chargé des finances exerce son contrôle par l'intermédiaire de l'inspection générale des finances, du contrôle financier et des autres organes de contrôle compétents.

Ce contrôle s'effectue sur pièces et sur place, de manière préalable, en cours d'opération et a posteriori.

Article 126. - L'Assemblée nationale exerce son contrôle dans les conditions fixées par la Constitution, par les lois et par son règlement intérieur.

Chapitre deuxième

Contrôle de la gestion des comptables

Article 127. - Le contrôle de la gestion des comptables de l'État est assuré par leurs supérieurs hiérarchiques et par les corps de contrôle compétents.

Article 128. - Tous les comptables de l'État sont soumis aux vérifications de l'inspection générale des finances dans les conditions définies par décrets contresignés par le ministre chargé des finances.

Article 129. - Les comptes des comptables principaux de l'État sont jugés par le juge des comptes. Celui-ci exerce ses attributions selon les règles de compétence qui lui sont propres.

Article 130. - La présente loi abroge toutes dispositions antérieures contraires et notamment celles du décret n° 15/PR/MINECOFIN du 6 janvier 1976 portant règlement général sur la comptabilité publique.

Article 131. - La présente loi sera enregistrée, publiée selon la procédure d'urgence et exécutée comme loi de l'État.

Fait à Libreville, le 27 juin 1985
El Hadj Omar Bongbo

Par le président de la République, chef de l'État
Le premier ministre, chef du gouvernement
Léon Mèbiame

Le ministre de l'économie, des finances
et des participations
Jean-Pierre Lembomba Lepandou

Le ministre de la planification
et de l'aménagement du territoire
Pascal Nze

Loi n° 4/85
du 27 juin 1985,
relative aux lois de finances

L'Assemblée nationale a délibéré et adopté,
Le président de la République, chef de l'État,
promulgue la loi dont la teneur suit

TITRE PREMIER
DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Article 1er. - Les lois de finances déterminent la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'État, compte tenu d'un équilibre économique et financier qu'elles définissent.

Les lois de finances peuvent également contenir toutes dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impôts, droits et taxes de toute nature.

Article 2. - Ont le caractère de lois de finances

- la loi de finances de l'année;
- les lois de finances rectificatives;
- la loi de règlement.

Article 3. - La loi de finances de l'année prévoit et autorise, pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'État.

Article 4. - Seules des lois de finances rectificatives peuvent, en cours d'année, modifier les dispositions de la loi de finances de l'année.

Article 5. - La loi de règlement constate les résultats financiers de chaque année civile et approuve les différences entre les réalisations et les prévisions de la loi de finances de l'année, complétée, le cas échéant, par ses lois rectificatives.

Article 6. - Aucune disposition législative ou réglementaire susceptible d'entraîner des charges nouvelles ne peut être adoptée tant que ces charges n'ont pas été prévues, évaluées et autorisées par une loi de finances.

Les créations et transformations d'emplois, ainsi que les modifications de rémunérations, ne peuvent être décidées si elles sont de nature à entraîner un dépassement des crédits annuels préalablement ouverts.

Les plans de développement approuvés par l'Assemblée nationale, définissant des objectifs à long terme, ne peuvent donner lieu à des engagements de l'État que dans la limite des autorisations contenues dans les lois de finances.

Seules les dispositions relatives à l'approbation de conventions financières, aux garanties accordées par l'État, à la gestion de la dette publique ainsi que de la dette viagère, ou aux autorisations de programme peuvent engager l'équilibre financier des années ultérieures.

TITRE II - DÉTERMINATION
DANS LES LOIS DE FINANCES
DES RESSOURCES ET DES CHARGES
DE L'ÉTAT

Article 7. - Les ressources de l'État comprennent deux parties : les ressources propres et les ressources d'emprunt.

Les ressources propres de l'État sont groupées sous trois titres :

- les recettes fiscales, qui comprennent les impôts, les droits et taxes assimilés, ainsi que le produit des amendes et afférentes;

- les revenus du domaine et des participations financières;

- les recettes diverses, qui comprennent la rémunération des services rendus, les produits divers, les contributions ou subventions extérieures, les remboursements de prêts et avances, ainsi que le produit des cessions d'actifs.

Les ressources d'emprunt sont groupées sous deux titres. Elles se composent

- d'emprunts d'équilibre;
- d'emprunts affectés à la réalisation d'opérations d'investissements particulières.

Article 8. - Aucun impôt nouveau, droit ou taxe ne peut être perçu, s'il n'a été autorisé par la loi.

La perception des impôts, droits et taxes dont le produit a été affecté à l'État, aux collectivités locales et aux établissements publics nationaux est autorisée par la loi de finances.

Les taxes parafiscales établies dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'État, les collectivités locales et les établissements publics à eux rattachés, ne peuvent être perçues que si elles ont été instituées par la loi.

La perception de ces taxes au-delà du 31 décembre de l'année budgétaire de leur établissement doit faire l'objet d'une nouvelle autorisation dans la loi de finances.

Article 9. - La rémunération des services rendus par l'État ne peut être établie et perçue que si elle est instituée par décret pris sur le rapport du ministre chargé des finances et du ministre intéressé.

Le produit des amendes et condamnations pécuniaires, les rémunérations pour services rendus, les revenus du domaine et de l'enregistrement, les revenus des participations financières, les remboursements de prêts ou avances et le montant des produits divers sont prévus et évalués par la loi de finances.

Article 10. - La loi de finances fixe le montant maximum des emprunts et crédits fournisseurs qui peuvent être contractés par l'État, ainsi que leur affectation. Elle détermine, dans les mêmes conditions, le montant maximum des tirages qui peuvent être effectués sur ces emprunts ou lignes de crédits au cours de l'année budgétaire.

Elle fixe également, pour chaque collectivité, organisme ou entreprise bénéficiaire, le montant maximum des avais qui peuvent être consentis par l'État au cours de l'année budgétaire.

Article 11. - Les charges de l'État comprennent quatre parties : les charges de la dette publique, les dépenses de fonctionnement, les dépenses d'investissement et les prêts et avances.

Les charges de la dette publique sont groupées sous un titre unique. Elles concernent le remboursement des emprunts et crédits fournisseurs contractés par l'État ainsi que des frais et commissions annexes y afférents.

Les dépenses de fonctionnement sont groupées sous quatre titres :

- personnel permanent;
- main d'œuvre non permanente;
- biens et services;
- transferts et interventions.

Les dépenses d'investissement sont groupées sous deux titres dont la budgétisation relève de la compétence du ministre chargé de la planification :

- les dépenses de développement exécutées en application du plan de développement économique et social;
- les dépenses d'équipement relatives à l'entretien et au renouvellement du patrimoine de l'État.

Elles concernent les investissements exécutés par l'État pour son compte et les subventions d'investissement accordées par l'État

Les prêts et avances sont groupés sous un titre unique. Ils concernent les avances aux agents de l'État, les avances à l'économie remboursables à moyen terme, les prêts à la construction, les règlements pour le compte de correspondants intérieurs ou extérieurs

Article 12. - Les crédits sont spécialisés par nature de dépenses.

La classification par nature comprend des titres et des articles. Les titres désignent la nature générale de la dépense. À l'intérieur des titres, les articles désignent la nature détaillée de la dépense.

Les articles peuvent, à titre indicatif, être subdivisés en paragraphes à des fins analytiques.

Article 13. - Les crédits de fonctionnement sont en outre spécialisés par destination lorsqu'ils font l'objet d'une gestion directe.

La classification par destination comprend des sections et des chapitres. Les sections désignent les départements affectataires des crédits. Elles sont subdivisées en chapitres, correspondant aux différents services affectataires.

Les crédits non spécialisés par destination font l'objet d'une gestion centralisée. Ils peuvent cependant, à titre indicatif, être ventilés par destination.

Article 14. - Les crédits d'investissement sont spécialisés par destination selon une classification en sections et chapitres. Les sections désignent les départements affectataires des projets d'investissement. Elles sont subdivisées en chapitres, chaque projet d'investissement faisant l'objet d'un chapitre distinct.

Toutefois, certains chapitres peuvent comporter des crédits globaux lorsque la répartition des dépenses par nature ne peut être déterminée lors du vote. Cette répartition doit être affectée préalablement à tout commencement d'exécution de la dépense.

Article 15. - Les crédits sont évaluatifs ou limitatifs.

Les crédits évaluatifs servent à acquitter les dettes de l'État qui résultent de dispositions législatives spéciales ou de conventions permanentes approuvées par la loi et dont le montant ne peut être exactement chiffré à l'avance. Ils s'appliquent exclusivement à la dette publique, à la dette viagère, aux frais de justice, aux réparations civiles, aux remboursements, aux dégrèvements et aux restitutions.

Les dépenses auxquelles s'appliquent les crédits évaluatifs s'imputent, au besoin, au-delà de la dotation inscrite aux articles qui les concernent.

Tous les crédits qui n'entrent pas dans les catégories prévues au deuxième alinéa du présent article sont limitatifs.

Les dépenses sur crédits limitatifs ne peuvent être engagées et ordonnancées que dans la limite des crédits ouverts.

Article 16. - Les dotations affectées aux dépenses d'investissement et aux prêts peuvent comprendre des autorisations de programme et des crédits de paiement.

Les autorisations de programme constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées dans l'année budgétaire pour l'exécution des investissements prévus par la loi de finances. Elles demeurent valables sans limitation de durée, jusqu'à ce qu'il soit procédé à leur annulation. Elles peuvent être révisées pour tenir compte soit de modifications techniques, soit de variations de prix.

Les crédits de paiement sur opérations d'investissement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations de programme correspondantes

Article 17.- Les crédits budgétaires ne peuvent être utilisés que pour la couverture des dépenses pour lesquelles ils ont été ouverts.

Toutefois, des transferts de crédits peuvent intervenir en cours d'année, à l'intérieur d'une même partie, la répartition des dotations.

Ils sont autorisés dans des conditions fixées par décret pris sur le rapport du ministre chargé des finances.

Aucun transfert ne peut être effectué d'une dotation évaluative au profit d'une dotation limitative.

TITRE III - AFFECTATIONS COMPTABLES

Article 18.- Le budget est constitué par l'ensemble des comptes qui décrivent, pour une année civile, toutes les ressources et toutes les dépenses de l'État.

Les recettes sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont perçues par un comptable public.

Toutefois, les recettes provenant d'emprunts particuliers sont prises en compte au budget de l'année au cours de laquelle elles sont effectivement perçues, quelles que soient les modalités de leur mise à disposition.

Le Trésor public centralise chaque année l'ensemble de ces opérations pour les réintégrer au budget de l'État en recettes et en dépenses.

Les dépenses sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle les dépenses sont visées par le comptable assaillitaire; elles doivent être payées sur les crédits de l'année, quelle que soit la date de la dépense.

Toutefois, les dépenses effectuées sans ordonnancement préalable, et, en particulier, les dépenses relatives à la dette publique sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle les paiements sont effectués, elles qu'en soient les modalités. Elles sont centralisées chaque année par le Trésor public.

Un décret pris sur le rapport du ministre chargé des finances fixe les modalités d'application des principes qui précèdent et les conditions dans lesquelles des exceptions peuvent y être apportées, notamment en ce qui concerne les opérations de régularisation.

Article 19.- Les crédits ouverts au titre d'un budget ne créent aucun droit au titre des budgets suivants.

Cependant, les crédits de paiement non consommés sur opérations d'investissement peuvent, dans la limite d'une dotation globale ou à cet effet dans la loi de finances de l'année suivante, faire l'objet d'une nouvelle inscription.

Article 20.- Il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction entre les recettes et dépenses. L'ensemble des recettes assure l'exécution de l'ensemble des dépenses. Les recettes et toutes les dépenses sont affectées à un compte unique, intitulé : budget général.

Toutefois, certaines recettes peuvent être affectées à certaines dépenses. Dans les cas prévus à l'article 18, alinéa 4, ces affectations spéciales prennent la forme de rétablissements de crédits ou de comptes spéciaux du Trésor.

Article 21.- Donnent lieu à rétablissement de crédits :

- par annulation de dépenses, les recettes provenant de la restitution au Trésor de sommes remboursées ou à titre provisoire sur crédits budgétaires;

- sur décision du ministre chargé des finances, les recettes provenant de cessions ayant donné lieu à paiement sur crédits budgétaires.

Article 22.- Les comptes spéciaux du Trésor sont des opérations à caractère exceptionnel ou provisoire appelées à s'équilibrer à terme

et effectuées à titre accessoire par un service de l'État.

Ils ne peuvent être ouverts que par une loi de finances et ne comprennent que les catégories suivantes :

- comptes d'affectation spéciale;
- comptes de prêts et avances.

Article 23.- Les opérations des comptes spéciaux du Trésor sont prévues, autorisées et exécutées dans les mêmes conditions que celles du budget général.

Toutefois, des règles particulières, tendant à garantir la bonne utilisation de ces comptes et à limiter leurs découverts, peuvent être fixées lors de leur création.

Le solde de chaque compte spécial est reporté d'année en année.

Article 24.- Les comptes d'affectation spéciale retracent des opérations qui sont financées au moyen de ressources particulières.

Article 25.- Les comptes de prêts et avances décrivent les prêts et avances que le ministre chargé des finances est autorisé à consentir dans la limite des crédits ouverts à cet effet. Leur durée est fixée par voie réglementaire.

TITRE IV - PRÉSENTATION DES PROJETS DE LOIS DE FINANCES

Article 26.- Le projet de loi de finances de l'année comprend deux parties distinctes.

Dans la première partie, il autorise la perception des ressources publiques, fixe les plafonds des grandes catégories de dépenses, arrête les données générales de l'équilibre financier et définit les voies et moyens qui assurent cet équilibre. Il autorise la perception des impôts et taxes affectés aux collectivités locales et aux établissements publics.

Dans la seconde partie, le projet de loi de finances fixe pour le budget général le montant des crédits par partie, par titre et par section. Il rappelle en regard, pour chaque section, le montant des crédits ouverts au titre du budget précédent, y compris les modifications intervenues en cours d'année.

Il regroupe l'ensemble des autorisations de programme assorties de leur échéancier. Il fixe le montant et l'affectation des emprunts et crédits acheteurs qui peuvent être contractés par l'État, ainsi que des tirages qui peuvent être effectués sur emprunts ou lignes de crédits au cours de l'année budgétaire. Il autorise les opérations de chaque compte spécial du Trésor. Il fixe, pour chaque organisme bénéficiaire, le montant maximum des avais qui peuvent être consentis par l'État. Il énonce enfin les dispositions diverses prévues au titre premier de la présente loi en distinguant celles qui ont un caractère annuel de celles qui ont un caractère permanent.

Article 27.- Le projet de loi de finances de l'année est accompagné :

- d'un rapport du ministre chargé des finances définissant l'équilibre économique et financier, les résultats connus et les perspectives d'avenir.

L'équilibre financier est présenté dans ce rapport en distinguant l'équilibre des opérations budgétaires et l'équilibre des opérations de financement.

Les opérations budgétaires retracent les ressources propres de l'État;

les dépenses courantes de l'État, qui comprennent les charges de la dette publique hors remboursement en capital des emprunts et conventions de crédit ainsi que des dépenses de fonctionnement;

les dépenses d'investissement, y compris celles liées à des financements extérieurs.

Les opérations de financement reprennent le solde des opérations budgétaires, qui constituent, selon le cas, le besoin ou la capacité de financement de l'État et retracent

les ressources d'emprunt de l'État, les remboursements en capital sur emprunts et conventions de crédit.

L'affectation des résultats des budgets de l'année en cours ou des années antérieures.

- d'un rapport du ministre chargé de la planification établissant la cohérence entre les crédits ouverts dans le projet de loi de finances au titre des dépenses d'investissement et l'exécution du programme triennal des investissements publics arrêté par le gouvernement en conformité des objectifs du plan de développement économique et social en cours d'application

Article 28.- Le projet de loi de finances de l'année est également accompagné :

- d'annexes explicatives faisant connaître notamment :

le détail des crédits par chapitre et article; l'échelonnement prévisionnel des paiements résultant des autorisations de programme;

la liste des postes budgétaires ouverts par département;

les budgets des organismes de toute nature dont les ressources sont constituées, à concurrence d'un seuil déterminé par la loi de finances, par des subventions de l'État ou par le produit de taxes parafiscales ou de tout autre prélèvement obligatoire;

la liste complète des taxes parafiscales.

- éventuellement, d'annexes générales destinées à fournir des éléments d'information sur les grands problèmes économiques et financiers.

Article 29.- Les projets de lois de finances rectificatives sont présentés dans les mêmes formes que la loi de finances de l'année.

Les lois de finances rectificatives peuvent être prises par voie d'ordonnance, conformément aux dispositions de la Constitution.

Elles définissent les nouvelles données de l'équilibre financier résultant des dispositions qu'elles contiennent.

Article 30.- Le projet de loi de règlement constate le montant définitif des recettes et des dépenses telles que définies à l'article 18 de la présente loi. Le cas échéant, il ratifie les ouvertures de crédits par ordonnances et approuve les dépassements de crédits résultant de circonstances de force majeure.

Il constate l'équilibre financier des opérations exécutées et le compare à celui de la loi de finances.

Sous réserve des affectations prévues pour l'équilibre financier de l'exercice suivant, il autorise le transfert du résultat au compte permanent des découverts du Trésor.

Article 31.- Le projet de loi de règlement est accompagné d'un rapport explicatif faisant ressortir les différences entre les réalisations et les prévisions et comportant :

- un état retraçant les recettes et les dépenses du budget général et des comptes spéciaux du Trésor selon la même nomenclature que celle utilisée pour la présentation de la loi de finances de l'année;

- le solde à nouveau du compte permanent des découverts du Trésor;

- un rapport du juge des comptes établissant en particulier la conformité des comptes des administrateurs et de ceux des comptables publics.

TITRE V - PROCÉDURE D'ÉLABORATION DES LOIS DE FINANCES

Article 32.- Sous la haute autorité du chef de l'État et du chef du gouvernement, le ministre chargé des finances prépare les projets de lois de finances qui sont arrêtés en conseil des ministres.

cette préparation s'effectue, en ce qui concerne les dépenses d'investissement, sur la base des propositions du ministre chargé de la planification et en concertation avec lui.

Article 33 - Le projet de loi de finances de l'année, y compris le rapport et les annexes explicatives qui l'accompagnent, est déposé par le Gouvernement sur le bureau de l'Assemblée nationale au plus tard le 15 novembre de l'année précédente l'année d'exécution du budget. Le projet de loi de règlement est déposé au plus tard au début de la troisième session ordinaire qui suit l'année d'exécution du budget.

Article 34 - L'Assemblée nationale doit se prononcer sur le projet de loi de finances de l'année dans les conditions fixées par l'article 41 de la Constitution.

Elle doit, dans les mêmes conditions, se prononcer dans un délai de trente jours sur les projets de lois de finances rectificatives et de lois budgétaires qui lui sont soumis.

Article 35 - Les propositions et amendements des députés sont recevables dans les conditions prévues par l'article 47 de la Constitution.

Article 36 - Les évaluations de recettes font l'objet d'un vote d'ensemble pour le budget global.

Les dépenses du budget général font l'objet d'un vote par partie, par titre et par section. Les recettes et les dépenses des comptes spéciaux sont votées, pour chaque compte, dans les mêmes conditions que celles du budget global.

Article 37 - La présente loi abroge toutes dispositions antérieures contraires et notamment l'ordonnance n° 40/75 du 30 juin 1975.

Article 38 - La présente loi sera enregistrée et publiée selon la procédure d'urgence.

Fait à Libreville, le 27 juin 1985
El Hadj Omar Bongo
président de la République, chef de l'État

Mebiame
Le ministre de l'économie, des finances et des participations

Jean-Pierre Lemboumba Lepandou
Le ministre de la planification

Le ministre de l'aménagement du territoire
M. Nze

ACTES OFFICIELS

Loi n° 1/85

du 27 juin 1985,

fixant les règles d'exercice de la profession d'avocat

L'Assemblée nationale a délibéré et adopté, le Président de la République, chef de l'État, la loi dont la teneur suit :

TITRE I

DISPOSITIONS PRÉLIMINAIRES

Article 1er - La présente loi a pour objet de fixer les règles d'exercice de la profession d'avocat au Gabon.

Article 2 - Les avocats exerçant au Gabon sont constitués en ordre portant dénomination de *barreau* dont le siège est à Libreville.

Article 3 - Les avocats sont des auxiliaires de justice. Ils assistent ou représentent les parties, plaident et interviennent devant toutes les juridictions et organismes juridictionnels ou disciplinaires de la République.

Article 4 - L'avocat peut exercer sa profession, soit à titre individuel, soit en groupe dans le

cadre d'une association ou au sein d'une société civile professionnelle, soit en qualité de collaborateur d'un autre avocat ou groupe d'avocats.

Les contrats d'association, de société civile professionnelle et de collaboration sont obligatoirement déposés au conseil de l'ordre qui en adresse un exemplaire en original au ministre de la justice et au président de la Cour suprême.

L'avocat, attaché à une étude en qualité de collaborateur, a le droit de substituer à tout moment et devant toute juridiction le titulaire de la charge, sous la responsabilité de celui-ci.

Article 4 - Sauf s'il exerce en qualité de collaborateur, l'avocat est titulaire, en totalité ou en partie, de sa charge qui comprend les éléments corporels et incorporels suivants : la clientèle, le matériel, le mobilier et la documentation professionnelle, la propriété ou le droit au bail du local ou des locaux où est installée l'étude.

Le droit au bail est régi et protégé par les dispositions légales et réglementaires en matière de propriété commerciale, notamment en ce qui concerne la durée, le renouvellement et la cession, sans préjudice de la qualité exclusivement civile de la profession d'avocat. La charge est cessible. La cession peut porter sur la totalité ou sur partie des éléments ci-dessus énumérés.

Le cumul de charges est interdit. Les locaux professionnels dont un avocat pourrait disposer dans un ressort autre que celui où se situe l'étude principale sont accessoires et ne sont pas cessibles en tant que charge.

Article 5 - Les avocats exerçant dans un État accordant la réciprocité aux avocats gabonais peuvent, à charge pour eux d'en informer le bâtonnier, plaider dans une affaire déterminée devant les juridictions de la République gabonaise.

Toutefois, seuls les avocats de nationalité gabonaise peuvent occuper ou plaider dans les affaires relevant de la Cour de sûreté de l'État.

Article 6 - Tout candidat sollicitant son inscription au grand tableau tel que défini à l'article 9 ci-dessous doit remplir les conditions suivantes :

- être de nationalité gabonaise depuis au moins cinq ans ;
- être âgé de 24 ans au moins ;
- être titulaire d'une maîtrise en droit ou d'une licence en droit organisée sur quatre années ;
- produire un certificat de stage sauf dans les cas de dispenses prévus à l'article 28 ci-après ;
- jouir d'une bonne moralité.

Article 7 - Seuls les avocats de nationalité gabonaise peuvent être titulaires de charge, soit à titre personnel, soit en tant qu'associé.

Les avocats étrangers ne peuvent être inscrits au tableau qu'en qualité de collaborateurs attachés à une étude dont le titulaire est un avocat de nationalité gabonaise. Ils doivent remplir les conditions prévues aux alinéas 2 et 5 de l'article 6 ci-dessus.

Toutefois, à titre exceptionnel, les avocats étrangers peuvent être autorisés par le conseil de l'ordre à s'associer à un avocat national et ce, uniquement dans le cadre d'une société civile professionnelle.

Les avocats de nationalité étrangère titulaires d'une charge au Gabon avant l'entrée en vigueur de la présente loi bénéficient des droits acquis. Toutefois, ils doivent dans un délai de cinq ans, sous peine de radiation, s'associer à un avocat de nationalité gabonaise dans le cadre d'une société civile professionnelle.

Les dispositions restrictives ou limitatives à l'exercice de la profession contenues dans la présente loi ne sont pas applicables aux ressortissants des États qui accordent au Gabon la réciprocité ou qui ont signé avec lui des conventions bilatérales d'établissement. Ils seront à ce titre assimilés purement et simplement aux nationaux. Toutefois, les avocats de nationalité

étrangère exerçant au Gabon ne peuvent dépasser le quota de cinquante pour cent des avocats inscrits au barreau national.

Article 8 - Les demandes d'inscription au tableau sont adressées au conseil de l'ordre qui, dans un délai de deux mois à compter de la réception, doit rendre une décision motivée après avoir vérifié notamment que toutes les pièces exigées à l'article 22 de la présente loi ont été produites.

Toute décision de rejet prise par le conseil de l'ordre est susceptible de recours devant la Cour suprême qui statue comme il est dit à l'article 36 ci-après. La décision de la Cour suprême n'est susceptible d'aucune voie de recours.

Le défaut de notification de décision du conseil de l'ordre dans le délai ci-dessus spécifié peut être considéré par le postulant comme une décision de rejet.

Dans le cas d'une décision du conseil de l'ordre ou de la Cour suprême proposant l'inscription, et seulement dans ce cas, le dossier est transmis au ministre de la justice qui fait diligenter une enquête confidentielle sur l'honorabilité du postulant.

Le ministre de la justice soumet ensuite le dossier à l'agrément du président de la République, lequel prend une décision qui n'est susceptible d'aucun recours.

Le dossier est ensuite retourné au conseil de l'ordre par le ministre de la justice.

En cas d'agrément, le postulant pourra se considérer comme inscrit d'office si dans le délai d'un mois après la réception du dossier par le conseil de l'ordre, ce dernier ne l'a pas inscrit au tableau.

Article 9 - Les avocats admis au barreau du Gabon sont inscrits sur un tableau imprimé au début de chaque année judiciaire et déposé aux greffes de toutes les juridictions.

Le grand tableau comprend, dans l'ordre de leur inscription, les avocats titulaires d'une charge et ceux attachés à une charge. Les avocats doivent faire suivre leur titre de la mention suivante : *Maître X, avocat du barreau du Gabon*.

Le petit tableau comprend les avocats stagiaires.

Article 10 - Doit être omis du tableau, l'avocat qui, par l'effet de circonstances postérieures à son inscription, se trouve dans un cas d'exclusion ou d'incompatibilité.

Peut être omis du tableau

1°) L'avocat qui, soit du fait de son éloignement du ressort où il exerce, soit par effet de maladie ou d'infirmité grave et permanente, soit par acceptation d'activités étrangères au barreau, est empêché d'exercer réellement sa profession.

2°) L'avocat qui, investi de fonctions ou chargé d'un emploi impliquant subordination, n'est plus en état d'exercer librement sa profession.

3°) L'avocat qui, sans motif valable, n'acquiesce pas, dans les délais prescrits, sa contribution aux charges de l'ordre.

4°) L'avocat qui, sans motif légitime, n'exerce pas effectivement sa profession.

La décision portant omission ou refus d'omission est notifiée dans les quinze jours à l'intéressé et au ministre de la justice qui peuvent, dans le délai d'un mois à compter de cette notification, la déférer à la Cour suprême. Celle-ci, qui statue comme il est dit à l'article 36 ci-après, recherche si l'avocat se trouve dans un des cas d'omission ou si sa situation ne fait pas obstacle au plein et libre exercice de la profession.

Aucune omission ne peut être décidée par le conseil de l'ordre sans que l'avocat intéressé ait été entendu ou appelé dans le délai de quinze jours. Si la décision est prise par défaut, l'intéressé peut, par simple déclaration au secrétaire de

HEBDO

informations

Journal hebdomadaire d'informations et d'annonces légales

LA COUR DES COMPTES

Loi organique n° 11/94
du 17 septembre 1994

*fixant l'organisation, la composition,
les compétences, le fonctionnement
et les règles de procédure de la Cour des comptes*

L'Assemblée nationale a délibéré et adopté,
La Cour constitutionnelle a déclaré conforme à la
Constitution,
Le président de la République, chef de l'État, pro-
mulgue la loi dont la teneur suit :

Dispositions générales

Article 1^{er} .- La présente loi, prise en application
des dispositions de l'article 77 de la Constitution,
fixe l'organisation, la composition, les compé-
tences, le fonctionnement et les règles de procé-
dure applicables devant la Cour des comptes.

Article 2 .- La Cour des comptes est la plus haute
juridiction de l'État en matière de contrôle des
finances publiques.

Elle a compétence sur toute l'étendue du territoi-
re de la République.

Elle a son siège à Libreville. Toutefois, ce siège
peut être transféré par voie législative en toute
autre localité lorsque les circonstances l'exigent.

Article 3 .- Les arrêts définitifs de la Cour des
comptes sont revêtus de l'autorité absolue de la
juridiction jugée. Ils ne sont susceptibles d'aucun
recours, si ce n'est par la voie de la cassation, de
la rétractation, de la révision ou de la rectification
pour erreur matérielle.

Article 4 .- Les arrêts de la Cour des comptes
s'imposent aux pouvoirs publics, à toutes les auto-
rités administratives, à toutes les personnes phy-
siques ou morales.

Article 5 .- Les arrêts et actes de la Cour des
comptes sont dispensés de la formalité du timbre
et de l'enregistrement.

Article 6 .- L'année judiciaire commence le pre-
mier octobre et se termine le trente septembre de
l'année civile suivante.

Sous réserve de la permanence et de la conti-
nuité du service public, les vacances judiciaires
commencent le premier juillet et se terminent le
trente septembre de chaque année.

Les audiences solennelles de rentrée sont
fixées au premier lundi du mois d'octobre.

La rentrée est reportée au lendemain si ce jour
est férié ou, le cas échéant, le premier jour
ouvrable qui suit.

Article 7 .- La Cour des comptes est organisée en
chambres.

Elle est dirigée par un président appelé premier
président.

Un secrétaire général assiste le président de la
Cour des comptes dans l'administration et le fonc-
tionnement de la juridiction.

Le ministère public près la Cour des comptes
est exercé par un procureur général.

Article 8 .- L'indivisibilité des magistrats du siège
et l'indivisibilité du ministère public s'appliquent aux
magistrats de la Cour des comptes.

Les magistrats de la Cour des comptes sont
nommés conformément aux dispositions de l'article
3 de la loi organique n° 8/94 portant modification
de la loi organique n° 2/93 du 14 avril 1993 fixant
la composition, l'organisation et le fonctionnement
du conseil supérieur de la magistrature.

Article 9 .- Le premier président de la Cour des
comptes est choisi parmi les magistrats de l'ordre
financier du grade hors hiérarchie, exerçant ou
ayant exercé au moins les fonctions équivalentes à
celles de conseiller-maître à la Cour des comptes.

Le procureur général est choisi dans les mêmes
formes et conditions que le premier président.

Article 10 .- Le plus ancien des présidents de
chambre porte le titre de doyen de la Cour des
comptes.

Le plus ancien des conseillers d'une chambre
porte le titre de doyen de ladite chambre.

Article 11 .- Avant d'entrer en fonction, le pré-
sident de la Cour est installé au cours d'une audien-
ce solennelle présidée par le doyen de cette juri-
diction, en présence du président de la
République, des présidents des chambres du Par-
lement et du ministre chargé de la justice.

En cas d'empêchement du doyen de la Cour,
celui-ci est remplacé par le président de chambre
le plus ancien présent au moment de l'installation.

Le procureur général est installé dans les
mêmes formes par le président de la Cour des
comptes, ou à défaut par le doyen de cette juri-
diction.

La cérémonie d'installation des autres magis-
trats est présidée par le président de la Cour des
comptes entouré des présidents de chambres.

Les magistrats du siège et ceux du parquet
prennent rang dans les différentes formations de la
Cour et cérémonies publiques suivant l'ancienneté
ou l'ordre de nomination.

Article 12 .- Les traitements, avantages et indem-
nités ainsi que la composition des cabinets tech-
niques du premier président et du procureur gé-
néral sont fixés par voie réglementaire.

N° 304 - 29 OCTOBRE 1994
200 F

SOMMAIRE

La Cour des comptes.

- Loi organique n° 11/94 du 17 septembre 1994
fixant l'organisation, la composition, les compé-
tences, le fonctionnement et les règles de
procédure de la Cour des comptes.

• ANNONCES LÉGALES

Article 13 .- Les crédits nécessaires au fonc-
tionnement de la Cour des comptes sont inscrits au
budget de l'État et sont soumis aux règles de la
comptabilité publique.

Le premier président est ordonnateur des
dépenses.

Article 14 .- Dans tous les actes, lois et règle-
ments en vigueur, l'appellation *Chambre des
comptes* est désormais remplacée par celle de
Cour des comptes.

TITRE I - DE L'ORGANISATION, DU FONCTIONNEMENT, DE LA COMPOSITION ET DES COMPÉTENCES

Chapitre premier

De l'organisation et du fonctionnement

Article 15 .- La Cour des comptes comprend le
siège, le parquet général, le secrétariat général et
l'agence comptable.

Section 1 - Du siège

Article 16 .- Le siège est composé du premier pré-
sident, des présidents de chambre et des
conseillers-maîtres.

Article 17 .- Le premier président est chargé de
diriger la Cour des comptes.

Sur proposition des présidents de chambre, et
après avis du procureur général, il définit l'organi-
sation générale des travaux et arrête le program-
me annuel de contrôle.

Il préside les audiences solennelles, les
chambres réunies, la chambre du conseil, le
conseil de direction, l'assemblée générale et, lors-
qu'il l'estime nécessaire, les formations de juge-
ment des chambres.

Il signe les décisions rendues par les formations
qu'il préside.

Il fait connaître aux ministres compétents et aux
responsables des entités contrôlées, par voie de
référé et de notes du président, les observations
formulées par la Cour.

Article 18 .- La Cour des comptes est organisée
en chambres chargées :

- du jugement du compte de gestion du trésorier-payeur général;
- du contrôle de l'exécution des lois de finances et des services administratifs de l'État;
- du contrôle des établissements à caractère administratif et des collectivités locales;
- du contrôle des entreprises publiques et organiser les à participation financière publique.

Une ordonnance du premier président, prise après avis du procureur général, peut créer au sein de chaque chambre une ou plusieurs sections. La même ordonnance en désigne le magistrat responsable.

Au début de chaque année judiciaire, le premier président répartit par ordonnance les magistrats dans les différentes chambres de la Cour.

Article 19 .- Les chambres de la Cour sont composées chacune d'un président de chambre et de conseillers-maîtres.

Chaque chambre délibère séparément selon son chef de compétence. En formation de jugement, chaque chambre est composée du président de chambre et de deux conseillers-maîtres.

En cas d'empêchement du président de chambre, la formation de jugement est présidée par le conseiller-maître le plus ancien.

Si le quorum n'est pas atteint, il est fait appel au conseiller référendaire le plus ancien.

Les affaires instruites dans le cadre des sections sont délibérées en formation de jugement de chambre.

Article 20 .- Le président de chambre répartit les travaux entre les magistrats.

Article 21 .- Chaque chambre dispose d'un greffe.

Le greffe de chambre établit le rôle d'audiences, note les décisions prises, tient les registres et, de façon générale, assiste le président dans l'organisation des travaux de la chambre.

Article 22 .- Le greffe central de la Cour est tenu par un greffier en chef assisté d'un greffier en chef adjoint et de greffiers.

Le greffier en chef est chargé de la certification des expéditions des arrêts dont il assume la notification.

Il délivre et certifie les extraits et copies des arrêts intéressant le fonctionnement de la juridiction.

Article 23 .- L'organisation et le fonctionnement du greffe central, des greffes de chambre et des autres services administratifs sont fixés par voie réglementaire.

Article 24 .- Outre les formations de jugement des chambres, la Cour des comptes se réunit soit en audience solennelle, soit en chambre du conseil, soit toutes chambres réunies, soit en conseil de direction, soit en assemblée générale.

Lorsque la Cour doit se réunir en chambre du conseil, toutes chambres réunies, ou en conseil de direction, le premier président désigne par ordonnance un magistrat rapporteur.

Article 25 .- L'audience solennelle est publique. Elle se tient à l'occasion de la rentrée judiciaire, de la prestation de serment des comptables publics, de l'installation des promus et de la lecture de la déclaration générale de conformité.

Tous les magistrats de la Cour y participent en tenue de cérémonie.

Article 26 .- La chambre du conseil est composée du premier président, des présidents de chambre, des conseillers-maîtres et du procureur général ou son représentant.

- Elle est saisie :
- des projets de rapport au président de la République;
 - des projets de rapport sur l'exécution des lois de finances et de déclaration générale de conformité à adresser au Parlement et au gouvernement;
 - des projets des rapports spécifiques sur toute question relevant de la compétence de la Cour.

Elle délibère également sur toutes les affaires ou questions qui lui sont soumises par le premier président, soit de son propre chef, soit sur proposition du procureur général.

Le secrétariat de la chambre du conseil est assuré par le secrétaire général de la Cour des comptes. En cas d'empêchement de celui-ci, il est remplacé par le greffier en chef.

Article 27 .- La Cour des comptes, toutes chambres réunies, se compose du premier président, des présidents de chambre et des conseillers-maîtres. Les débats se déroulent en présence du ministère public.

Elle juge les affaires qui lui sont renvoyées par le premier président sur proposition d'une chambre ou sur réquisition du procureur général.

Elle se prononce sur les recours en révision, les pourvois en cassation ainsi que sur les appels des décisions rendues par les tribunaux des comptes.

Elle formule des avis sur les questions de procédure ou de jurisprudence dont elle est saisie par le premier président de sa propre initiative, sur proposition d'une chambre ou sur réquisition du procureur général.

Elle statue sur les demandes de récusation qui lui sont soumises par le premier président.

Lorsqu'elle siège toutes chambres réunies, la Cour ne peut valablement statuer qu'avec la moitié au moins de ses membres.

Le magistrat rapporteur devant les chambres réunies a voix délibérative.

Article 28 .- Le conseil de direction est composé du premier président, des présidents de chambre, du secrétaire général et du procureur général ou son représentant.

Il veille à l'application du statut des magistrats. Il formule des avis sur toute question relative à l'organisation et au fonctionnement des services de la Cour.

Article 29 .- L'assemblée générale est composée de tous les magistrats de la Cour et des autres personnels. Elle se réunit sur convocation du premier président.

Section 2 - Du ministère public

Article 30 .- Le parquet général près la Cour des comptes comprend un procureur général, des procureurs généraux adjoints et des avocats généraux.

Article 31 .- Le procureur général exerce le ministère public par voie de réquisitions ou de conclusions écrites.

Par voie de réquisitions, le procureur général :

- requiert une peine d'amende contre les comptables défaillants ou retardataires dans la production des comptes;

- dénonce à la Cour les agissements constitutifs de gestion de fait;

- transmet à la Cour les requêtes en révision et en rétractation dont il est saisi;

- requiert l'installation et le serment des magistrats nommés à la Cour des comptes ainsi que le serment des comptables publics;

- défère aux juridictions compétentes les agissements constitutifs de crimes et délits.

Par voie de conclusions, le procureur général veille à l'application de la législation et de la réglementation en vigueur.

À cet effet, il reçoit avec pièces justificatives à l'appui, communication des rapports et conclut par écrit sur toutes les affaires soumises à la Cour des comptes.

Il assure le suivi et l'exécution des décisions de la Cour.

Il rend compte au président de la République avec ampliation au premier ministre de l'absence ou de l'insuffisance des réponses des ministres aux référés de la Cour des comptes.

Article 32 .- Le procureur général est assisté, dans le fonctionnement et l'organisation des travaux du par-

quet général, par un secrétariat de parquet qui est notamment chargé :

- de collecter et de tenir le répertoire de l'ensemble des textes législatifs et réglementaires de la République dans le domaine des finances publiques;

- d'assurer la dactylographie de l'ensemble des actes du parquet général;

- de suivre, en relation avec le greffe central, la production des comptabilités et de signaler au procureur général tout dépassement des délais réglementaires;

- d'enregistrer tout rapport de contrôle ainsi que les pièces qui l'accompagnent, tout acte introductif d'instance portant sur les gestions de fait dénoncées, tout procès-verbal ou compte rendu de réunion, séminaire, conférence ou missions adressés au parquet général;

- d'enregistrer les copies des décisions de la Cour ainsi que les pièces relatives à leur notification.

Pour l'accomplissement de ses tâches, le secrétariat du parquet général tient des registres qui sont ouverts en tant que de besoin.

L'organisation et le fonctionnement du secrétariat du parquet général sont fixés par voie réglementaire.

Section 3 - Du secrétariat général et de l'agence comptable

Article 33 .- L'administration de la Cour est dirigée, sous l'autorité du premier président, par un secrétaire général.

Article 34 .- L'organisation et le fonctionnement du secrétariat général sont déterminés par décret.

Article 35 .- Il est placé près la Cour des comptes une agence comptable dont les attributions, l'organisation et le fonctionnement sont fixés par voie réglementaire.

Chapitre deuxième - De la composition

Article 36 .- Outre le premier président, le procureur général et le secrétaire général, la Cour des comptes comprend des présidents de chambre, des procureurs généraux adjoints, des conseillers-maîtres et des avocats généraux.

En raison de la spécificité de l'ordre financier, les auditeurs, les auditeurs supérieurs et les conseillers référendaires peuvent exercer à la Cour des comptes.

Article 37 .- Outre les magistrats, la Cour des comptes comprend également les personnels de greffe et de parquet, ainsi que des fonctionnaires qualifiés en matière juridique, économique, comptable et financière qui y exercent les fonctions d'assistants de vérification.

La Cour des comptes peut recruter, en tant que besoin, le personnel d'exécution au titre de la main-d'oeuvre non permanente, dans la limite des crédits disponibles.

Chapitre troisième - Des compétences

Article 38 .- La Cour des comptes est chargée du contrôle des finances publiques.

À cet effet :

- elle juge les comptes des comptables publics;
- elle déclare et apure les gestions de fait;
- elle assure le contrôle de l'exécution des lois de finances et en informe le Parlement et le gouvernement;

- elle vérifie la régularité des recettes et des dépenses décrites dans les comptabilités publiques et s'assure, à partir de ces dernières, du bon emploi des crédits, des fonds et valeurs gérés par les services de l'État ou par les autres personnes morales de droit public;

- elle assure la vérification des comptes et de la gestion des établissements publics de l'État à caractère industriel et commercial, des entreprises nationales, des sociétés d'économie mixte ou des sociétés anonymes dans lesquelles l'État possède la majorité du capital social;

- elle assure également la vérification des comptes et de la gestion :

- des autres établissements ou organismes publics,

quel que soit leur statut juridique, qui exercent une activité industrielle ou commerciale;

des sociétés, groupements ou organismes, quel que soit leur statut juridique, dans lesquels l'État, les collectivités, les personnes morales ou établissements publics, les organismes déjà soumis au contrôle de la Cour des comptes détiennent séparément ou ensemble plus de la moitié du capital ou des voix dans les organes délibérants;

des filiales des organismes visés aux deux alinéas précédents lorsque ces organismes détiennent dans lesdites filiales séparément, ensemble ou conjointement avec l'État plus de la moitié du capital ou des voix dans les organes délibérants;

des personnes morales dans lesquelles l'État ou des organismes déjà soumis au contrôle de la Cour des comptes détiennent, séparément ou ensemble, une participation au capital permettant d'exercer un pouvoir de décision dans la gestion;

elle contrôle les institutions de prévoyance ou de sécurité sociale, y compris les organismes de droit privé qui gèrent en tout ou en partie un régime de prévoyance ou de sécurité sociale légalement obligatoire;

elle contrôle tout organisme créé par l'État pour résoudre un problème d'intérêt général ponctuel ou non quelle que soit l'origine des fonds mis à la disposition de cet organisme;

elle peut exercer un contrôle sur tout organisme qui bénéficie d'un concours financier de l'État ou autre personne morale de droit public, ainsi que sur tout organisme bénéficiant du concours financier des entreprises publiques et de leurs filiales;

elle sanctionne les fautes de gestion commises envers l'État, les collectivités locales et les organismes soumis à son contrôle;

elle est habilitée à prendre des mesures conservatoires lorsque de graves irrégularités sont constatées à l'occasion de ses contrôles. Ces mesures sont notamment :

- la proposition de suspension de fonctions,
- le blocage des comptes bancaires,
- l'interdiction de sortir du territoire national et l'obligation de se tenir à la disposition de la Cour des comptes jusqu'à la clôture du dossier;

- l'interdiction d'accomplir certains actes de gestion;
- la proposition de nomination d'un conseil de gestion provisoire;

elle examine pour avis les projets de lois, d'ordonnances et de décrets portant sur l'organisation et le fonctionnement des services financiers de l'État, des collectivités et organismes publics;

elle peut procéder à des enquêtes et formuler des avis, à la demande du chef de l'État, du gouvernement, du Parlement ou de toute autre personne de droit public sur toutes questions d'ordre financier et comptable relevant de sa compétence;

elle peut en outre suggérer toutes orientations de la politique de l'État en matière d'investissement;

elle peut assister le gouvernement ou le Parlement dans l'exploitation de ses communications.

La Cour des comptes exerce de plein droit toutes les compétences énumérées dans la présente loi.

TITRE II

DES RÈGLES DE PROCÉDURE

Article 39. - Les règles de procédure objet de la présente loi sont soit communes à toutes les affaires, soit spéciales à certaines d'entre elles.

Chapitre premier

Des règles communes de procédure

Section 1 - De la saisine de la Cour

Article 40. - La Cour des comptes se saisit d'office de toutes les affaires relevant de sa compétence.

Elle peut en outre être saisie en vue du contrôle, ou pour avis, par les organes institutionnels de l'État, les organismes de contrôle, les représentants légaux des administrations publiques et privées, ainsi que par

toute personne morale de droit public.

Article 41. - Le dépôt des comptes opère saisine de la Cour.

Les comptes concernés sont ceux dont il est fait obligation à l'État, aux collectivités publiques ainsi qu'à tout organisme soumis à la compétence de la Cour des comptes de tenir dans les formes réglementaires. Ils peuvent être confectionnés par tout moyen ou procédé à la discrétion de l'organisme concerné, à condition que la reconstitution de leur contenu soit possible et permette de conférer aux écritures le caractère d'authenticité suffisant pour le contrôle de la régularité et de la sincérité.

Affirmés sincères et véritables, sous les peines de droit, datés et signés par les comptables et revêtus du visa de contrôle de leur supérieur hiérarchique, les comptes sont présentés à la Cour des comptes dans les formes et délais prescrits par les règlements.

Les comptes doivent être en état d'examen et appuyés des pièces générales et des pièces justificatives classées dans l'ordre méthodique des opérations :

- les pièces à l'appui des comptes de l'État sont classées par département ministériel et par administrateur de crédits en ce qui concerne le budget de fonctionnement et par marché en ce qui concerne le budget d'investissement. Le contrôle de l'état d'examen est effectué par le service des archives et authentifié par le greffe central;

- les pièces à l'appui des comptes des autres organismes sont classées dans l'ordre du budget dont elles matérialisent l'exécution ou dans l'ordre des classes du plan comptable appliqué dans l'organisme.

Après la présentation du compte, il ne peut y être fait aucun changement.

Article 42. - Il est établi un compte unique des opérations de l'exercice. Le compte est préparé et mis en état d'examen par le comptable en fonction au 31 décembre de l'exercice quand il s'agit des organismes dotés d'un comptable public, ou par la personne habilitée quand il s'agit des autres organismes.

Sauf décision contraire du ministre chargé des finances prise individuellement, le comptable remplacé en cours d'exercice est dispensé de rendre un compte séparé de sa gestion.

Quand plusieurs comptables se sont succédés à la tête du poste comptable, le compte doit faire apparaître distinctement les opérations propres à chacun des comptables qui, toutefois, demeurent chacun personnellement et pécuniairement responsable de sa gestion.

Chaque comptable certifie le compte en faisant précéder sa signature d'une mention aux termes de laquelle il s'approprie expressément les recettes et les dépenses de sa gestion.

Cette certification ne dispense pas le comptable cessant ou entrant en service de produire à la Cour les pièces prévues par les règlements en cas de nomination ou de mutation.

Article 43. - En cas de décès du comptable, la responsabilité de la gestion de son compte passe à ses héritiers qui possèdent un droit général d'information sur les comptes et peuvent se faire assister par un expert de leur choix.

À défaut d'héritiers, le compte ne peut être signé et présenté que par un fondé de pouvoir habilité par procuration ou, lorsque les circonstances l'exigent, par un commis d'office nommé par le ministre compétent aux lieux et places du comptable ou de ses héritiers.

L'arrêté nommant le commis d'office fixe le délai imparti à ce dernier pour présenter le compte. Le compte est toujours rendu au nom du titulaire de l'emploi.

Article 44. - La présentation d'un compte qui n'est pas en état d'examen rend le comptable passible de l'amende au même titre que le défaut de production du compte.

Tout compte qui n'est pas en état d'examen peut être renvoyé au comptable pour régularisation. Le compte renvoyé au comptable public pour être mis en état d'examen est réputé n'avoir pas été produit s'il n'est pas réintégré après régularisation dans le délai imparti par la mise en demeure.

Ce délai ne peut dépasser un mois à compter de la notification de la mise en demeure.

Lorsque le comptable ne produit pas son compte dans les délais, l'amende court jusqu'à la date de nomination du commis d'office.

Section 2 - Des formes de la procédure

Article 45. - La procédure devant la Cour des comptes est inquisitoire, écrite, secrète et contradictoire.

Article 46. - L'instruction d'une affaire s'ouvre par un ordre de mission dont copie est communiquée au ministère public.

L'ordre de mission doit, pour sa validité, porter les mentions suivantes :

- le nom ou la raison sociale de l'administration, de l'entreprise publique et de tout autre organisme objet du contrôle;

- les noms des magistrats commis à cet effet;
- la date.

Il est signé par le premier président et revêtu de son sceau.

Si, après un délai de six mois, l'ordre de mission n'a pas été suivi d'exécution, il devient caduc.

Toutefois, la mission de contrôle peut être renouvelée par un autre ordre de mission pris dans les mêmes formes que le précédent.

Article 47. - L'instruction comporte, en tant que de besoin, toutes demandes d'information, enquêtes, expertises sur place et auditions. Les magistrats ont tous pouvoirs d'investigation pour l'instruction des comptes ou affaires qui leur sont confiés.

L'obligation du secret professionnel n'est pas opposable aux magistrats de la Cour des comptes dans l'exercice de leurs fonctions.

Article 48. - Les ordonnateurs, les comptables, les autorités de tutelle et tout autre responsable concerné sont tenus sous peine d'amende de communiquer sur leur demande aux magistrats de la Cour des comptes tous documents et de fournir tous renseignements relatifs à la gestion des services et organismes soumis au contrôle de la Cour.

Article 49. - La Cour des comptes est destinataire de tout rapport établi par les autres corps de contrôle civils et militaires.

Article 50. - Les magistrats peuvent se rendre dans les services ordonnateurs et comptables. Ceux-ci doivent prendre toutes dispositions pour leur permettre de prendre connaissance des écritures tenues et des documents, en particulier des pièces préparant et justifiant le recouvrement des recettes, d'une part, l'engagement, la liquidation et le paiement des dépenses, d'autre part.

Les magistrats peuvent se faire délivrer copie des pièces nécessaires à leur contrôle.

Ils ont accès à tous immeubles, locaux et propriétés compris dans le patrimoine de l'État ou des autres personnes morales soumises au contrôle de la Cour des comptes.

Ils peuvent en outre procéder à la vérification des fournitures, matériels, travaux et constructions ainsi que toute comptabilité des matières.

Article 51. - Les magistrats ont le pouvoir d'entendre tout responsable ou représentant des services et des organismes soumis à leur contrôle, tout gestionnaire de fonds publics, tout dirigeant d'entreprise publique ou privée, ou encore tout membre d'une institution ou corps de contrôle.

Ils peuvent se faire communiquer tout rapport d'inspection, de vérification, de contrôle ou tout procès-verbal d'enquête.

Article 52 .- Les établissements et entreprises privés sont tenus, sur demande des magistrats, de fournir tous renseignements et documents se rapportant aux fournitures, services ou travaux effectués soit par l'entreprise au profit d'un service ou organisme soumis au contrôle de la Cour, soit par lesdits services ou organismes au profit de l'entreprise.

Article 53 .- Lorsque les communications, renseignements et auditions portent sur des sujets de caractère secret concernant la défense nationale, les affaires étrangères, la sécurité intérieure de l'État, ou sur des éléments confidentiels de la gestion industrielle, commerciale ou financière des entreprises soumises à son contrôle, la Cour des comptes prend toutes les dispositions pour garantir strictement le secret de ses investigations et de ses observations.

Article 54 .- La production à la demande de la Cour des comptes des documents et pièces justificatives prévues aux articles ci-dessus est gratuite.

Article 55 .- La procédure écrite signifie que de la saisine de la Cour à la clôture du dossier les travaux sont consignés par écrit.

La reddition des comptes, la production ou la collecte des pièces se rapportant à chaque affaire sont préalables à l'examen au fond de celle-ci.

L'instruction terminée, les résultats sont présentés dans des rapports écrits où les magistrats rapporteurs exposent leurs constatations et observations ainsi que leurs propositions de suite à donner.

Les rapports prévus à l'alinéa précédent sont transmis au ministère public qui conclut par écrit.

Article 56 .- La règle de la procédure écrite admet deux exceptions principales :

- à l'instruction, à l'occasion des auditions que les magistrats rapporteurs organisent, les déclarations orales sont consignées dans un procès-verbal d'audition signé par le ou les magistrats instructeurs, le justiciable et le greffier;
- à l'audience, quand la Cour invite, pour être entendue, toute personne dont elle juge la déposition nécessaire à la manifestation de la vérité.

Article 57 .- Les investigations de la Cour des comptes sont secrètes. Les renseignements et informations recueillis par les magistrats rapporteurs sont frappés du sceau du secret de l'instruction.

Les audiences ne sont pas publiques et les débats se déroulent à huis clos sauf en matière de faute de gestion.

Toutefois, la Cour ou le ministère public peuvent faire entendre les personnes dont le témoignage leur paraît nécessaire pour la manifestation de la vérité.

La personne mise en cause peut obtenir de la Cour, après avis du ministère public, l'autorisation de faire citer les personnes de son choix. Toute personne citée comme témoin est entendue sous la foi du serment, dans les formes et conditions prévues par le code de procédure pénale.

La Cour peut également autoriser la personne mise en cause ou les témoins qui en auront fait la demande assortie de toutes les justifications qu'elle estime suffisantes à ne pas comparaître en personne et à déposer par écrit.

Article 58 .- La procédure contradictoire est garantie par la règle du double arrêt qui demande à la Cour de statuer par arrêts successivement provisoire puis définitif et par la faculté qui lui est offerte de communiquer tout ou partie du rapport d'instruction aux justiciables et à toute personne intéressée qui doivent y répondre.

Article 59 .- L'instruction des affaires est assurée par un ou plusieurs magistrats rapporteurs qui sont tenus d'en faire rapport à la Cour à qui il est seul réservé de donner suite.

Article 60 .- À l'audience, le président recueille successivement l'opinion du rapporteur, celle du magistrat contre-rapporteur ainsi que celles des autres membres

de la Cour et exprime la sienne en dernier.

Les magistrats rapporteurs et les magistrats contre-rapporteurs ont voix consultative.

La délibération est arrêtée à la majorité des voix et, en cas de partage, celle du président est prépondérante.

La décision est notée par le magistrat rapporteur, le magistrat contre-rapporteur, le greffier d'audience et par le président, sous forme d'apostille à la marge du rapport.

Article 61 .- Après l'audience, le greffier dresse le relevé des décisions prises par la formation.

Le rapporteur rédige les projets d'arrêts et des autres décisions. Le greffier, le magistrat contre-rapporteur et le président s'assurent que ceux-ci sont conformes aux décisions arrêtées.

Section 3

Du rôle du magistrat contre-rapporteur

Article 62 .- Pour chaque affaire à l'instruction, un magistrat contre-rapporteur assiste le magistrat rapporteur dans l'appréciation des actes portés à la connaissance de la Cour. À cette fin, il est chargé de s'assurer que les observations et propositions du rapporteur sont fondées. S'il juge l'instruction imparfaite, il la complète et en fait mention dans son contre-rapport.

Le magistrat contre-rapporteur dispose d'un délai de huit jours pour déposer ses contre-propositions entre les mains du président.

La désignation du magistrat contre-rapporteur intervient en même temps que l'affectation du dossier de l'affaire à l'équipe de contrôle.

Article 63 .- À l'audience, le magistrat contre-rapporteur prend la parole, d'abord à la suite du président dès l'ouverture de celle-ci pour présenter ses considérations d'ensemble sur l'affaire.

Il présente ensuite ses contre-observations après chaque intervention du magistrat rapporteur.

Le magistrat contre-rapporteur participe aux délibérations.

Section 4

Des mesures conservatoires

Article 64 .- Lorsque le magistrat rapporteur découvre, en cours d'instruction, des agissements ou irrégularités susceptibles d'affecter gravement les intérêts de l'organisme contrôlé, et après avis du magistrat contre-rapporteur, il saisit immédiatement le président de la chambre compétente d'une proposition de mesures conservatoires.

Article 65 .- Le président de la chambre réunit dans les trois jours de la saisine une formation de jugement en vue de se prononcer sur l'opportunité et la nature des mesures conservatoires à prendre.

Si la formation de jugement approuve la proposition, elle le signifie par arrêt avant dire droit. Dans ce cas, le dispositif de l'arrêt présente en détail les irrégularités constatées et énonce les mesures conservatoires prises ainsi que les autorités chargées de leur application.

Article 66 .- Dans les quarante-huit heures suivant la décision de la formation de jugement, l'arrêt avant dire droit est notifié :

- au supérieur hiérarchique et, le cas échéant, aux établissements bancaires et aux forces de sécurité, pour exécution;
- au mis en cause pour information.

Article 67 .- Après la clôture du dossier, le magistrat rapporteur propose dans son rapport d'instruction la levée ou non des mesures conservatoires.

Sans préjudice des sanctions qu'elle pourrait être amenée à prendre, la Cour statue définitivement sur les mesures à proposer aux autorités compétentes, notamment la révocation, la mutation ou l'interdiction d'occuper des fonctions analogues à l'avenir, l'inéligibilité.

Section 5 - De la récusation

Article 68 .- Dans les affaires qui leur sont confiées ou qu'ils sont appelés à connaître dans le cadre d'une formation, les magistrats de la Cour des comptes peuvent être récusés ou se récuser eux-mêmes.

À cet effet, les causes de récusation prévues par le code de procédure civile leur sont applicables.

Article 69 .- La demande de récusation est adressée au premier président. Elle est formulée par la partie directement intéressée par un contrôle de la Cour. Elle doit, à peine d'irrecevabilité, indiquer avec précision les motifs de la récusation.

Le premier président communique au magistrat concerné copie de la demande de récusation dont il est l'objet. Dès qu'il en a connaissance, le magistrat doit suspendre ses travaux de contrôle ou s'abstenir de siéger dans la formation de jugement devant statuer sur le dossier.

Article 70 .- Dans les huit jours de la communication, le magistrat fait connaître au premier président par écrit soit son acquiescement à la récusation, soit les motifs pour lesquels il s'y oppose.

S'il acquiesce, le président de la chambre concernée procède à son remplacement.

S'il s'oppose à la récusation ou ne répond pas dans le délai de huit jours, la demande de récusation est soumise par le premier président de la Cour siégeant toutes chambres réunies.

L'affaire est jugée au vu des observations écrites du magistrat récusé sans qu'il soit besoin d'appeler les parties en cause.

La partie dont la demande de récusation est rejetée est condamnée à une amende de 24.000 à 100.000 francs.

Article 71 .- Le magistrat qui suppose en sa personne une cause de récusation ou estime devoir s'abstenir sur un dossier en informe sans délai, par écrit, le président de la chambre dont il relève.

Lorsque celui-ci émet un avis favorable sur la demande du magistrat, il procède à son remplacement et en informe le premier président.

Section 6

Des interventions du ministère public

Article 72 .- Le ministère public près la Cour des comptes s'exerce, sur le plan juridictionnel, par voie de conclusions et de réquisitions et, sur le plan administratif, par voie de communications écrites.

Article 73 .- Les conclusions présentent les observations et l'opinion que le ministère public estime devoir exprimer sur le rapport ou égard aux dispositions législatives et réglementaires applicables aux observations développées par le magistrat rapporteur.

Article 74 .- Sur le plan administratif, les actes du ministère public se présentent sous forme de communications écrites.

Article 75 .- En l'absence de réponse à un référé dans un délai de trois mois à compter de la date de notification ou devant une réponse peu satisfaisante, le ministère public en fait état au président de la République dans une lettre de parquet avec ampliation au premier ministre.

Chapitre deuxième

Des règles spécifiques de procédure

Section 1

Du contrôle de l'exécution des lois de finances

Article 76 .- Le contrôle de l'exécution des lois de finances a pour objet de permettre au Parlement d'apprécier l'action du gouvernement en matière de gestion des opérations financières de l'État.

Le rapport établi par la Cour des comptes à cet effet rend compte de l'exécution de ces opérations. Il donne une vue d'ensemble de la situation financière de l'État au terme de l'exercice considéré.

Article 77 .- Le contrôle de l'exécution des lois de finances consiste, d'une part, à déterminer et à analyser les résultats des opérations financières de l'État et, d'autre part, à en examiner la régularité.

Les opérations financières de l'État comprennent :

- les opérations du budget général,
- les opérations des comptes spéciaux du trésor et des budgets annexes,
- les opérations de trésorerie.

Article 78 .- Le résultat de l'exécution des opérations du budget général est déterminé sur la base des recettes prises en charge par le trésorier-payeur général et des dépenses mandatées auxquelles s'ajoutent les mandements ou ordonnances portant sur les opérations des exercices antérieurs mais qui sont payées au titre du budget de l'exercice en cours de contrôle.

Article 79 .- Le solde des opérations des comptes spéciaux du trésor et des budgets annexes est arrêté sur la base des états d'encaissements et de décaissements annexés au compte général administratif de l'État.

Article 80 .- Le solde des opérations de trésorerie est arrêté à partir de la balance définitive des comptes du trésor et conformément au plan comptable général de l'État.

Article 81 .- L'examen de la régularité de l'exécution des opérations financières consiste à veiller au respect des règles budgétaires et de celles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses du budget général, des comptes spéciaux du trésor et des budgets annexes.

Article 82 .- À l'issue du contrôle, les magistrats rapporteurs établissent un rapport provisoire adressé aux administrations concernées par le contrôle. Chaque administration est tenue, en ce qui la concerne, à répondre par écrit aux observations des magistrats dans un délai de quinze jours.

À l'expiration de ce délai, la Cour, réunie en chambre de conseil, examine en présence des représentants des administrations concernées le rapport des magistrats rapporteurs ainsi que les réponses apportées à leurs observations.

À la fin des débats, la chambre du conseil arrête le rapport définitif de la Cour qui sera déposé au Parlement, conformément à l'article 48 de la Constitution, au cours d'une séance solennelle.

Le rapport est accompagné de la déclaration générale de conformité entre le compte du comptable supérieur de l'État et le compte général administratif de l'État.

Article 83 .- Avant l'adoption définitive de la déclaration générale de conformité par la chambre du conseil, les administrations concernées sont d'abord appelées à répondre sur les observations y afférentes, dans les mêmes formes et délais que pour le rapport sur l'exécution de la loi de finances.

Section 2 - Des gestions de fait

Article 84 .- Toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public ou sans agir sous le contrôle et pour le compte d'un comptable public, s'insère dans le recouvrement de recettes affectées ou destinées à un organisme public doté d'un poste comptable ou dépendant d'un tel poste doit, nonobstant les poursuites répressives encourues, rendre compte au juge des comptes de l'emploi des fonds ou valeurs qu'elle a irrégulièrement détenus ou maniés.

Il en est de même de toute personne qui reçoit ou manie directement ou indirectement des fonds ou valeurs mobilières ou immobilières extraits irrégulièrement du patrimoine d'un organisme public, par suite de opérations portant sur des fonds ou valeurs n'appartenant pas aux organismes publics, mais que les comptables publics sont exclusivement chargés d'exécuter en vertu de la réglementation en vigueur.

Article 85 .- Les gestions irrégulières entraînent pour leurs auteurs, déclarés comptables de fait par la Cour des comptes, les mêmes obligations et responsabilités que les gestions patentes pour les comptables publics.

Article 86 .- La Cour des comptes se saisit d'office des gestions de fait découvertes à l'occasion des vérifications et du contrôle des comptes qui lui sont soumis.

Les ministres, les présidents des corps constitués, les présidents des Cours judiciaire et administrative, les représentants légaux des collectivités locales et entreprises publiques sont tenus, sous peine d'amende, de communiquer à la Cour des comptes les opérations présumées constitutives de gestion de fait qu'ils découvrent dans leurs services. La même obligation incombe aux autorités de tutelle desdites collectivités et entreprises et au ministre chargé de leur tutelle financière pour toutes les gestions de fait dont ils ont connaissance.

Dans le second cas prévu à l'alinéa précédent du présent article, la Cour statue sur l'acte introductif d'instance. Elle doit, si elle écarte la déclaration de gestion de fait, rendre un arrêt de non-lieu.

Article 87 .- Lorsque la Cour retient la gestion de fait, elle la déclare par arrêt provisoire requérant le comptable de fait de produire son compte et lui impartissant un délai maximum de trois mois, à compter de sa notification, pour répondre à l'arrêt.

La Cour mentionne dans son arrêt provisoire qu'en l'absence de toute réponse, elle statuera de droit à titre définitif, après l'expiration du délai imparti pour contredire.

Si l'intéressé produit sans réserve son compte dans les formes prévues à l'article 90 ci-dessous, la Cour confirme par arrêt définitif la déclaration de gestion de fait et statue sur le compte.

S'il conteste l'arrêt provisoire et ne produit pas de compte, la Cour examine les moyens invoqués et, lorsqu'elle maintient, à titre définitif, la déclaration de gestion de fait, renouvelle l'injonction de rendre compte dans le délai de deux mois maximum à compter de la date de notification.

Si, lors de l'instruction, le justiciable reconnaît les faits constitutifs de gestion de fait qui lui sont reprochés, la Cour le déclare comptable de fait à titre définitif. Dans ce cas, le simple aveu de la personne mise en cause vaut compte.

Article 88 .- Si, après la déclaration définitive, le comptable de fait ne produit pas son compte, la Cour peut le condamner à l'amende visée à l'article 141 de la présente loi, le point de départ du retard étant la date d'expiration du délai imparti pour rendre compte. En cas de besoin, la Cour peut demander la nomination d'un commis d'office pour produire le compte aux lieux et places du comptable de fait défaillant et à ses frais.

Article 89 .- Si plusieurs personnes ont participé, en même temps, à une gestion de fait, elles sont déclarées conjointement et solidairement comptables de fait et ne produisent qu'un seul compte. Suivant les opérations auxquelles chacune d'entre elles a pris part, la solidarité peut porter sur tout ou partie des opérations de la gestion de fait.

Article 90 .- Le compte de la gestion de fait doit être unique et englober toutes les opérations de la gestion de fait. Il est dûment certifié et signé, appuyé des pièces justificatives.

Il est jugé comme les comptabilités patentes. Néanmoins, le juge des comptes peut suppléer par des considérations d'équité à l'insuffisance des justifications produites.

Article 91 .- Au terme de l'apurement de la gestion de fait, le comptable de fait peut être condamné par la Cour des comptes à une amende calculée suivant l'importance et la durée de la détention ou du maniement des fonds et valeurs sans pouvoir toutefois excéder le total des sommes indûment détenues ou maniées.

Section 3 - Des fautes de gestion

Article 92 .- Les ordonnateurs sont soumis, dans les conditions de la présente section, à la juridiction de la Cour, qui a tout pouvoir de sanctionner les fautes de gestion commises à l'égard de l'État, des collectivités territoriales, des établissements publics ou des organismes soumis au contrôle de la Cour.

Sont, à ce titre, justiciables de la Cour des comptes :

- tout fonctionnaire ou agent de l'État ou des organismes publics et des collectivités territoriales,
- tout représentant, administrateur ou agent des organismes qui sont soumis au contrôle de la Cour des comptes,
- tous ceux qui exercent en fait les fonctions des personnes désignées ci-dessus.

Article 93 .- Sera passible de l'amende prévue à l'article 141 ci-dessous, toute personne visée à l'article 92 ci-dessus, qui :

- aura engagé une dépense sans respecter les règles applicables en matière de contrôle financier portant sur l'engagement des dépenses;
- aura, pour dissimuler un dépassement de crédit, imputé ou fait imputer irrégulièrement une dépense;
- aura engagé des dépenses sans en avoir le pouvoir ou sans avoir reçu délégation de signature à cet effet;
- aura, en dehors des cas précédents, enfreint les règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses de l'État ou des collectivités, établissements ou organismes soumis au contrôle de la Cour ou à la gestion des biens leur appartenant ou qui, chargée de la tutelle desdites collectivités, aura donné son approbation aux décisions incriminées;
- aura, dans l'exercice de ses fonctions, omis sciemment de souscrire des déclarations qu'elle est tenue de fournir aux administrations fiscales ou fourni sciemment des déclarations inexactes ou incomplètes;
- aura, dans l'exercice de ses fonctions ou attributions, en méconnaissance de ses obligations, procuré à autrui ou à soi-même un avantage injustifié, pécuniaire ou en nature, entraînant un préjudice pour le trésor, la collectivité ou l'organisme intéressé, ou aura tenté de procurer un tel avantage.

Article 94 .- Les auteurs des faits visés à l'article précédent ne sont passibles d'aucune sanction s'ils peuvent exciper d'un ordre écrit, préalablement donné à la suite d'un rapport particulier à chaque affaire par leur supérieur hiérarchique ou par la personne légalement habilitée à donner un tel ordre dont la responsabilité se substituerait dans ce cas à la leur.

Article 95 .- La Cour des comptes statue soit d'office, soit à la requête du ministère public, soit à la requête des ministres responsables des services, des présidents des corps constitués, des présidents des Cours judiciaire et administrative, des représentants des collectivités locales et entreprises publiques, pour les faits relevés à la charge des fonctionnaires et agents placés sous leur autorité, tutelle ou contrôle.

Article 96 .- Le président de la Cour des comptes doit, dans tous les cas, si les circonstances l'exigent, prescrire une enquête administrative préalable. Il est en même temps désigné un magistrat rapporteur chargé de l'instruction.

Article 97 .- Dès l'ouverture de l'instruction, la personne mise en cause est avisée par lettre recommandée avec accusé de réception ou par un greffier. Elle peut se faire assister par un mandataire de son choix dans tous les actes d'instruction.

Article 98 .- L'instruction terminée, l'intéressé est avisé comme prévu à l'article précédent en vue de prendre connaissance du dossier de l'affaire au greffe de la Cour soit par lui-même, soit par son mandataire, dans le délai maximum de quinze jours à compter de la date de notification.

Dans les trente jours suivant la communication du dossier, l'intéressé doit produire à la Cour des

comptes un mémoire écrit soit par lui-même, soit par son mandataire.

Le mémoire en défense est communiqué au magistrat rapporteur qui fait ses observations.

En l'absence de réponse du justiciable dans les délais impartis, la procédure de faute de gestion suit son cours. Le magistrat instructeur en fait mention dans son rapport.

Article 99 .- L'intervention du magistrat contre-rapporteur étant inopportune en matière de faute de gestion, le rapport d'instruction est communiqué au procureur général appuyé des pièces justificatives, du mémoire en défense si celui-ci a été produit, et des observations du magistrat rapporteur.

Article 100 .- Le procureur général transmet au président, dans un délai de quinze jours à compter de cette communication, l'ensemble du dossier appuyé de ses conclusions écrites.

Article 101 .- Le rôle des audiences est arrêté par le président. Les débats peuvent être publics.

La Cour et le ministère public peuvent faire entendre les personnes dont le témoignage leur paraît nécessaire à la manifestation de la vérité. Celles-ci peuvent obtenir du président, après conclusions du procureur général, l'autorisation de faire citer les personnes de leur choix. Toutes sont entendues dans les formes et conditions prévues par le code de procédure pénale.

Toutefois, le président peut autoriser le mis en cause et les témoins qui en auront fait la demande, assortie de justifications utiles, à ne pas comparaître personnellement à l'audience et à déposer par écrit. L'intéressé et les témoins qui ne répondent pas dans le délai imparté par la Cour, aux communications ou aux convocations qui leur sont adressées, sont passibles de l'amende prévue en matière d'injonctions par l'article 142 de la présente loi.

Le magistrat rapporteur résume son rapport.

Le mis en cause, soit par lui-même, soit par son mandataire, est appelé à présenter ses observations.

Après audition des témoins ou lecture de leurs dépositions écrites par le greffier, des questions peuvent être posées par le président ou par les membres de la Cour avec l'autorisation du président, à l'intéressé ou à son représentant.

Le procureur général présente ses conclusions.

Le mis en cause ou son représentant doit avoir la parole en dernier.

La décision de la Cour est prise à la majorité des voix.

En cas de partage, celle du président est prépondérante.

Le magistrat rapporteur assiste aux délibérations avec voix consultative.

Article 102 .- Lorsque plusieurs personnes sont impliquées dans une même affaire, leur cas peut être instruit et jugé simultanément et faire l'objet d'un seul arrêt.

Article 103 .- La personne ayant commis une faute de gestion est passible d'une amende dont le minimum ne peut être inférieur à 250.000 francs et dont le maximum ne peut atteindre le double du montant du traitement ou du salaire brut annuel à la date de l'irrégularité ou de l'infraction.

Si la personne visée à l'article précédent ne perçoit pas une rémunération ayant le caractère d'un traitement, le maximum de l'amende peut atteindre le montant du traitement annuel brut attribué aux fonctionnaires titulaires de l'indice d'un agent de l'État à l'échelon le plus élevé de la catégorie A.

Article 104 .- L'arrêt qui fixe le montant de l'amende est notifié à l'intéressé, aux dirigeants de l'organisme et au ministre dont il dépend ou dépendait et, le cas échéant, à l'autorité ayant saisi la Cour.

Article 105 .- Les poursuites pour fautes de gestion devant la Cour des comptes ne font pas obstacle à

l'exercice de l'action pénale et de l'action disciplinaire.

Si l'instruction permet ou a permis de relever à la charge d'une personne mentionnée à l'article 94 de la présente loi des faits qui paraissent de nature à justifier une sanction disciplinaire, le président de la Cour des comptes saisit l'autorité ayant pouvoir disciplinaire sur l'intéressé. Cette autorité doit, dans un délai de six mois, faire connaître au président de la Cour des comptes, par une communication motivée, les mesures qu'elle a prises.

Section 4 - Du contrôle de la gestion des administrations et services publics

Article 106 .- En ce qui concerne le contrôle des administrations et services publics, la Cour examine les registres des opérations effectuées en deniers et en valeurs ainsi que les documents justificatifs des recettes et dépenses portant sur le budget général, les budgets annexes et les comptes spéciaux du trésor.

Dans les services et organismes où sont tenues des comptabilités de matériels, un rapport sur la gestion des matériels retraçant les opérations de l'année précédente est adressé chaque année à la Cour. Ce rapport traite notamment de l'utilisation des stocks, de leur renouvellement, des pertes constatées et des responsabilités encourues.

Elle procède à la vérification de ces documents pour assurer le contrôle budgétaire et de la gestion et préparer le jugement des comptables publics.

Le contrôle de la Cour peut en outre porter sur tous autres aspects ayant trait à l'organisation, au fonctionnement, à l'efficacité et à l'efficacité des administrations et services publics.

Article 107 .- Le contrôle de la gestion des administrations et services publics est sanctionné par un rapport à fin de jugement.

Les modalités pratiques de ce contrôle sont précisées par ordonnance du premier président.

Section 5 - Du jugement des comptes des comptables publics

Article 108 .- La Cour des comptes apprécie la régularité et la sincérité des opérations inscrites dans les comptes.

Lorsqu'elle constate des irrégularités mettant en cause la responsabilité du comptable, elle enjoint à ce dernier d'apporter la preuve de leur rectification ou de produire des justifications complémentaires.

Les charges relevées contre le comptable sont portées à sa connaissance par un arrêt provisoire. Cet arrêt peut comporter communication de pièces, à charge de réintégration.

Article 109 .- Dans son arrêt, la Cour fixe également le reliquat en fin de gestion et fait obligation au comptable d'en prendre charge au compte de la gestion suivante. Elle arrête, lorsque le compte comprend de telles opérations, le montant des recettes et dépenses effectuées durant la période complémentaire du dernier exercice en jugement et constate la conformité des résultats présentés par le compte du comptable et le compte de l'ordonnateur.

Article 110 .- Le comptable dispose d'un délai de deux mois, à compter de sa notification, pour répondre aux injonctions prononcées par l'arrêt provisoire sous peine d'amende prévue à cet effet par l'article 141 de la présente loi.

Article 111 .- En cas de mutation de comptable, le comptable en exercice est tenu de donner suite aux injonctions portant sur la gestion de son prédécesseur. Il communique à ce dernier une copie de l'arrêt et des dépenses destinées à y satisfaire et adresse ses réponses à la Cour après acquiescement du comptable sorti de fonctions.

Article 112 .- Lorsque l'apurement des gestions présente des difficultés particulières, le ministre chargé des finances, à la demande de la Cour des comptes, nomme un commis d'office chargé de donner suite aux

injonctions, aux lieu et place du comptable ou de ses héritiers.

Article 113 .- Si le comptable a satisfait aux injonctions formulées par l'arrêt provisoire ou produit toutes les pièces justificatives reconnues valables, la Cour lève les charges qu'elle avait prononcées.

Toutefois, en raison de l'obligation qui lui est faite de reprendre, au compte de la gestion suivante, le reliquat fixé conformément à l'article 109 ci-dessus, le comptable ne pourra être définitivement déchargé de sa gestion que lorsque l'exacte reprise de ce reliquat aura été constatée.

Article 114 .- Si les réponses produites par le comptable ne sont pas jugées satisfaisantes, la Cour confirme par un arrêt définitif les charges qu'elle avait prononcées.

La juridiction peut toutefois, avant de se prononcer à titre définitif, rendre sur un même compte plusieurs arrêts provisoires.

Article 115 .- La Cour établit par ses arrêts définitifs si les comptables sont quittes, en avance ou en débet.

Dans les deux premiers cas, elle prononce le décharge définitive et, si les comptables ont cessé leurs fonctions, autorise le remboursement de leur cautionnement et ordonne main-levée et radiation des oppositions et inscriptions hypothécaires mises sur les biens à raison de leur gestion.

Dans le troisième cas, elle les condamne à solder leur débet, avec les intérêts de droit, au trésor ou à la caisse de la collectivité locale ou de l'établissement public concerné.

Article 116 .- Sous réserve du droit d'évocation de la Cour des comptes exercé par voie d'arrêt, le trésorier-payeur général apure les comptes présentés par les comptables des collectivités et établissements publics appartenant aux catégories définies par arrêté conjoint du ministre chargé de la justice et du ministre chargé des finances.

Le droit d'évocation de la Cour s'exerce à tout moment sur réquisitions du ministère public.

Le premier président transmet le dossier à la chambre compétente. Un magistrat est alors désigné qui instruit le dossier et présente un rapport. La chambre, réunie en formation de jugement, se prononce sur la nécessité ou non de procéder à ladite évocation.

Si elle retient l'évocation, le dossier est intégré au programme annuel en cours. Il est traité comme les autres affaires.

L'exercice du droit d'évocation dessaisit le trésorier-payeur général au profit du juge financier.

Les comptables dont les comptes sont apurés par le trésorier-payeur général doivent produire leurs comptes et pièces justificatives dans les délais prévus par les lois et règlements.

Dans les cas où ils n'auront pas satisfait à leurs obligations, le trésorier-payeur général saisit le procureur général près la Cour des comptes aux fins de requérir, de la Cour, le prononcé des amendes prévues à l'article 141 de la présente loi.

Article 117 .- Le trésorier-payeur général rend sur les comptes qui lui sont soumis des décisions administratives établissant que le comptable est quitte, en avance ou en débet.

En cas de décision administrative de débet, le trésorier-payeur général en fixe le montant à titre conservatoire et transmet dans un délai d'un mois, les dossiers à la Cour des comptes qui statue par arrêt définitif.

Article 118 .- Les représentants légaux des collectivités locales, le ministre chargé des finances peuvent demander à la Cour des comptes la réformation des décisions d'apurement prises par le trésorier-payeur général dans un délai de soixante jours à compter de la date de notification.

Article 119 .- Chaque année, le trésorier-payeur général

ral fait parvenir à la Cour des comptes un état récapitulatif de ses décisions administratives de débet, quitus et avances. Cet état est accompagné d'un rapport dans lequel sont exposées les observations sur la gestion financière des organismes dont les comptes ont été apurés.

Article 120 .- Le recours en réformation doit être adressé en double exemplaire au procureur général près la Cour des comptes par lettre recommandée, avec accusé de réception.

Le recours doit, sous peine de nullité, exposer les moyens présentés par le demandeur à l'appui de sa requête. Il doit être accompagné de tous les documents nécessaires pour établir le bien-fondé de la demande.

Un exemplaire du dossier est adressé par le procureur général au trésorier-payeur général pour répondre, dans un délai d'un mois, aux moyens invoqués dans le recours.

La Cour des comptes statue par un arrêt unique sur la recevabilité et s'il y a lieu sur le fonds du recours.

La Cour des comptes peut ordonner des mesures d'instruction supplémentaires.

Article 121 .- Les comptes et les pièces justificatives produites à l'appui desdits comptes doivent être conservés dans un délai de trente ans à compter du jour où la décision d'apurement est devenue définitive. Passé ce délai, ils peuvent être détruits.

Section 6

Du contrôle des entreprises publiques

Article 122 .- En ce qui concerne les entreprises publiques, le contrôle de la Cour des comptes s'effectue dans les conditions fixées ci-après.

Article 123 .- Le contrôle de la Cour sur les entreprises soumises à sa compétence porte à la fois sur les opérations retracées dans les comptes annuels et sur les actes de gestion accomplis au cours de l'exercice contrôlé.

Article 124 .- Les comptes et les bilans accompagnés des tableaux de synthèse prévus par le plan comptable des entreprises ainsi que tous les documents propres à l'entreprise contrôlée sont transmis à la Cour des comptes après avoir été établis par la direction générale et approuvés par le conseil d'administration ou tout autre organisme en tenant lieu.

La Cour reçoit également les rapports des commissaires aux comptes, des commissaires du gouvernement et des agents chargés du contrôle technique, administratif ou financier ainsi que le rapport d'activités établi par le conseil d'administration ou organisme en tenant lieu lorsque ce rapport est prévu par les règles propres à la personne morale contrôlée.

Article 125 .- La transmission des documents prévus à l'article précédent, dûment approuvés par le conseil d'administration ou l'organe en tenant lieu, doit avoir lieu au plus tard dans les huit mois qui suivent la clôture de l'exercice.

Le retard ou la non-production des documents ci-dessus visés constituent pour le directeur général de l'entreprise une faute de gestion qui doit être instruite conformément aux dispositions de la présente loi.

Les ministres de tutelle veillent à la production des comptes annuels à la Cour des comptes dans les délais requis.

Article 126 .- Les établissements et sociétés précités sont tenus de conserver les pièces justificatives de leurs opérations à la disposition de la Cour pour les vérifications qui ont toujours lieu sur place.

Article 127 .- Le magistrat rapporteur procède à l'examen des comptes, bilans et documents et en tire toutes les conclusions sur les résultats financiers et la qualité de la gestion.

Article 128 .- Le rapport établi par le magistrat chargé

de l'enquête est communiqué par le premier président au directeur de l'entreprise qui répond aux observations dans le délai d'un mois par mémoire écrit, approuvé par le président du conseil d'administration et appuyé, s'il y a lieu, de justifications. Ce mémoire en défense est à la fois transmis au magistrat rapporteur et au magistrat contre-rapporteur.

Le dossier de l'enquête appuyé de toutes les pièces est transmis au ministère public pour ses conclusions.

Article 129 .- La Cour ayant statué, les observations sont suivies conformément aux dispositions de l'article 141 ci-dessous.

Section 7 - Du contrôle des organismes de prévoyance sociale

Article 130 .- En ce qui concerne les organismes de prévoyance sociale, y compris les organismes de droit privé jouissant de la personnalité civile et de l'autonomie financière assurant en tout ou en partie la gestion d'un régime de prestations familiales ou d'un régime légal de prévoyance sociale, le contrôle porte sur l'ensemble des activités exercées par ces organismes envisagés sous leurs différents aspects ainsi que sur les résultats obtenus.

Ces personnes morales présentent à la Cour un exemplaire de leurs comptes établis suivant les règles comptables propres à chacune d'elles, accompagnés des budgets ou états de prévision ainsi que tout document notamment les procès-verbaux de caisse, de banque et de portefeuille.

La transmission des documents prévus à l'article précédent, dûment approuvés par le conseil d'administration ou l'organe en tenant lieu, doit avoir lieu au plus tard dans les huit mois qui suivent la clôture de l'exercice.

Le retard ou la non-production des documents ci-dessus visés constituent pour le directeur général de l'entreprise une faute de gestion qui doit être instruite conformément aux dispositions de la présente loi.

Les ministres de tutelle veillent à la production des comptes annuels à la Cour des comptes dans les délais requis.

Article 131 .- Les documents visés à l'article précédent sont accompagnés des rapports établis par les commissaires aux comptes, la commission de contrôle ou les agents chargés de l'exercice du contrôle technique, administratif ou financier ainsi que du rapport annuel d'activités approuvé par le conseil d'administration, chaque fois que ces rapports sont exigés par les règlements propres à chaque organisme.

Article 132 .- Les pièces justificatives de recettes et de dépenses sont conservées au siège de l'organisme à la disposition de la Cour pour les vérifications qui ont toujours lieu sur place.

Article 133 .- L'établissement du rapport et sa transmission sont effectués dans les formes définies à l'article 128 ci-dessus.

Section 8 - Du contrôle des organismes bénéficiant d'un concours financier public

Article 134 .- Les organismes dont la gestion n'est pas assujettie aux règles de la comptabilité publique peuvent, quelles que soient leur nature juridique et la forme des concours qui leur sont attribués par l'État, une collectivité locale, un établissement public ou une autre personne publique, faire l'objet du contrôle de la Cour des comptes.

Ces concours font l'objet d'un compte d'emploi tenu à la disposition de la Cour.

Si ce concours dépasse cinquante pour cent des ressources totales de l'organisme bénéficiaire, le contrôle s'exerce sur l'ensemble de la gestion. Dans le cas contraire, les vérifications se limitent au compte d'emploi.

Ces dispositions sont applicables aux organismes recevant les concours d'autres organismes eux-mêmes soumis au contrôle de la Cour des comptes.

Peuvent également faire l'objet du contrôle de la Cour des comptes les organismes autorisés, dans les conditions prévues par la loi, à percevoir des taxes.

Article 135 .- Ces contrôles s'effectuent sur place, au vu des pièces et documents comptables que les représentants des organismes précités sont tenus de présenter à tout magistrat enquêteur. Les observations sont consignées dans un rapport établi et transmis comme il est dit à l'article 128 ci-dessus.

Article 136 .- À l'issue de chaque contrôle des entreprises publiques, des organismes de prévoyance sociale et des organismes bénéficiant d'un concours financier public, la Cour arrête définitivement le rapport dans lequel elle exprime son avis sur la régularité et la sincérité des comptes et bilans, propose, le cas échéant, les redressements qu'elle estime devoir y être apportés et porte un avis sur la qualité de la gestion commerciale et financière de l'entreprise. Elle signale éventuellement les modifications qui lui paraissent devoir être apportées à la structure ou à l'organisation de ces entreprises.

Article 137 .- Pour arrêter le rapport, la Cour siège en formation de jugement.

Elle peut toutefois s'adjoindre, à titre consultatif ou de renseignement :

- un représentant du ministère de tutelle technique de l'entreprise dont les comptes sont contrôlés,
- l'agent éventuellement chargé du contrôle financier de cette entreprise,
- un représentant du ministre chargé du plan.

Les représentants ci-dessus désignés sont convoqués en séance par les soins du premier président.

Peuvent également être autorisées à prendre part à l'audience, sur convocation du premier président, les personnes dont la présence est jugée par la Cour essentielle pour l'éclairage de la formation de jugement ou celles citées à témoigner par les dirigeants de l'entreprise.

Article 138 .- La formation de jugement appelée à statuer sur le dossier de l'entreprise contrôlée se réunit dans le mois qui suit la date de dépôt des conclusions du ministère public.

Article 139 .- Les invitations à l'audience sont notifiées, sous réserve des délais de distance, au moins quinze jours francs avant la date de la tenue de l'audience. Sous peine de se voir infliger une amende dont le montant varie entre 24.000 et 240.000 francs, toute personne invitée à prendre part à une audience qui, pour une raison ou une autre, ne peut honorer l'invitation, est tenue d'en informer la Cour au plus tard quarante-huit heures avant la date de l'audience.

Article 140 .- Les modalités pratiques du déroulement de l'audience feront l'objet d'une ordonnance du premier président.

Chapitre troisième Des décisions de la Cour des comptes et de leur notification

Section 1 - Des décisions de la Cour

Article 141 .- Les principales décisions de la Cour des comptes sont :

- le *pour ordre* : la Cour prend acte de l'information sans y donner une suite particulière. L'information objet de la décision est immédiatement classée;
- le *pour mémoire* : la Cour renvoie l'examen de l'information au prochain contrôle. La décision donne lieu à l'inscription obligatoire de l'organisme dont les faits sont rapportés au prochain programme de contrôle de la Cour des comptes;
- le *non-lieu* : lorsqu'il n'y a pas lieu à poursuivre le justiciable. Le non-lieu entraîne la levée définitive des charges provisoirement retenues à l'encontre du justiciable;
- le *déferé* : la Cour décide de déferer aux juridictions compétentes les faits de nature à entraîner des poursuites judiciaires. Le procureur général près la

Cour des comptes saisit le ministère public près la juridiction compétente en vue de la mise en œuvre de l'action publique;

- la note du président : la Cour décide de porter à la connaissance des autorités de tutelle, des directeurs ou chefs de services les irrégularités administratives de moindre importance. Les destinataires des notes du président sont tenus de faire connaître à la Cour, dans le délai fixé par celle-ci, les dispositions prises en vue de faire cesser les irrégularités relevées. S'il n'y est répondu ou si la réponse n'est pas satisfaisante, la question soulevée est portée à la connaissance du ministre intéressé, par un référé;

- le référé : la Cour décide de porter à la connaissance du premier ministre ou des ministres intéressés, les irrégularités dues aux ordonnateurs ou aux administrateurs, les lacunes dans la réglementation, les insuffisances dans l'organisation administrative et comptable, l'absence ou l'insuffisance des réponses aux notes du président. Le référé demande aux autorités citées ci-dessus de prendre les mesures destinées à faire cesser les errements constatés. Dans chaque ministère, un fonctionnaire de l'administration centrale dont la désignation est notifiée à la Cour des comptes est chargé de veiller à la suite à donner aux référés. Les ministres sont tenus de répondre dans les trois mois suivant la notification du référé. Le procureur général près la Cour des comptes porte à la connaissance du président de la République par lettre du parquet avec ampliation au premier ministre les infractions à ces dispositions et lui signale, le cas échéant, les questions pour lesquelles les référés n'ont pas reçu de suites satisfaisantes;

- l'insertion au rapport annuel : la Cour décide de porter à la connaissance du président de la République des irrégularités ou agissements particulièrement graves relevés à l'occasion de ses contrôles. La chambre de conseil est tenue de mentionner l'observation retenue au rapport annuel au président de la République;

- la déclaration de gestion de fait : la Cour décide que les faits portés à sa connaissance constituent l'infraction prévue et définie à l'article 84 de la présente loi. La décision entraîne l'ouverture de la procédure de la gestion de fait conformément aux dispositions des articles 86 à 91 de la présente loi;

- la déclaration de faute de gestion : la Cour décide que les faits portés à sa connaissance constituent l'infraction prévue à l'article 93 de la présente loi. La décision entraîne l'ouverture de la procédure de faute de gestion conformément aux dispositions des articles 95 à 105 de la présente loi;

- le débet : la Cour décide d'engager la responsabilité personnelle et pécuniaire d'un comptable public. La décision met à la charge dudit comptable le montant du déficit objet du débet. Le comptable est tenu de se libérer de sa dette avec les intérêts de droit au taux légal du trésor ou à la caisse de la collectivité locale ou de l'organisme intéressé, faute de quoi il ne pourra obtenir décharge de responsabilité, ni quitus de sa gestion;

- l'amende : la Cour condamne aux peines pécuniaires ci-après :

. amende pour retard dans la production des comptes : 50.000 à 500.000 francs par mois de retard;

. amende pour non-réponse dans les délais aux injonctions de la Cour : 20.000 francs par injonction et par mois de retard, s'il n'est produit aucune excuse admissible au sujet de ce retard;

. amende pour gestion de fait : elle est prononcée conformément à l'article 91 de la présente loi;

. amende pour faute de gestion : elle est prononcée conformément aux dispositions de l'article 103 de la présente loi;

. amende pour outrage à l'audience : 24.000 à 500.000 francs, sans préjudice de poursuites pénales éventuelles;

. amende pour entrave à l'action de la Cour des

comptes : de 500.000 à 2.500.000 francs, sans préjudice de poursuites pénales éventuelles.

Les amendes sont assimilées aux débits des comptables quant au mode de recouvrement, de poursuites et de remises;

- la décharge : la Cour ne retient aucune charge à l'occasion du jugement du compte d'un comptable public. La décision libère le comptable de sa responsabilité personnelle et pécuniaire au titre de la gestion concernée;

- le quitus : toutes les gestions du comptable ont été reconnues irréprochables et les omissions, irrégularités ou déficits ont été réparés, les débits apurés et, le cas échéant, l'amende ou les amendes payées. La décision constate que le comptable est sorti de fonctions, définitivement quitte et libéré de ses obligations. Elle ordonne que radiation soit faite des inscriptions hypothécaires qui auraient été prises sur les biens du comptable et que son cautionnement lui soit restitué.

À l'exclusion du pour ordre et du pour mémoire, les décisions de la Cour des comptes sont matérialisées soit sous la forme administrative, soit par des actes juridictionnels. Toutes ces décisions apparaissent dans les rapports sous forme d'apostilles. L'apostille est la mention portée ou l'annotation faite en marge du rapport et correspondant aux décisions prises par la Cour.

Article 142 .- Les décisions prises sous la forme administrative concernent les notes du président, les référés et l'insertion au rapport annuel.

Les notes du président et les référés se présentent sous forme de communications signées par le premier président de la Cour des comptes.

L'insertion au rapport annuel se présente sous la forme d'une note résumant les faits retenus à l'occasion de l'examen d'un rapport de contrôle et destiné à la chambre de conseil.

Section 2

Des notifications des décisions de la Cour

Article 143 .- Le greffe central de la Cour des comptes est chargé de la notification des décisions rendues par la Cour.

Les arrêts provisoires rendus sur les comptes des comptables publics sont notifiés aux seuls intéressés.

Les arrêts définitifs relatifs auxdits comptes sont notifiés :

- au ministre chargé des finances en ce qui concerne le comptable supérieur du trésor,

- au comptable supérieur du trésor compétent en ce qui concerne les autres comptables,

- à l'autorité de tutelle,

- au comptable intéressé.

Article 144 .- Les comptables transmettent directement à la Cour des comptes leurs réponses aux arrêts provisoires.

Ils les notifient directement en copie aux autorités visées à l'article 143 ci-dessus.

Article 145 .- Tout comptable sorti de fonctions est tenu, jusqu'à sa libération définitive, de notifier directement son nouveau domicile et tout changement ultérieur de domicile à la Cour des comptes.

Il doit également faire directement la même notification :

- à son successeur s'il s'agit d'un comptable supérieur du trésor,

- au comptable supérieur compétent dans les autres cas.

Article 146 .- Les arrêts rendus pour fautes de gestion sont notifiés :

- au justiciable,

- au ministre dont il dépend ou dépendait et, le cas échéant, à l'autorité qui a saisi la Cour

Article 147 .- Pour les justiciables résidant au siège de la Cour, les notifications sont effectuées au moyen de procès-verbaux de notification.

Pour les autres justiciables, les notifications sont effectuées par lettre recommandée avec demande d'avis de réception.

Article 148 .- Si, par la suite du refus du justiciable ou de ses héritiers, ou pour toute autre cause, la notification ne peut atteindre son destinataire, la Cour des comptes adresse l'arrêt à la préfecture ou à la mairie du dernier domicile connu ou déclaré.

Le préfet, le maire ou tout autre autorité administrative fait notifier l'arrêt. Les pièces constatant cette notification sont retournées à la Cour.

Article 149 .- Si l'agent ou l'autorité administrative ne trouve pas de destinataire, il dépose l'arrêt à la préfecture ou à la mairie et dresse de ces faits un procès-verbal qu'il joint à l'arrêt.

Un avis officiel est alors affiché, pendant un mois, au lieu de dépôt. Cet avis informe le destinataire qu'un arrêt de la Cour des comptes le concernant déposé à la préfecture ou à la mairie lui sera remis contre récépissé et que, faute de ce faire avant l'expiration d'un délai d'un mois, la notification dudit arrêt sera considérée comme lui ayant été valablement faite à personne avec toutes les conséquences de droit qu'elle comporte.

Le récépissé et les procès-verbaux prévus par le présent article et le, cas échéant, le certificat des autorités constatant l'affichage pendant un mois doivent être transmis sans délai à la Cour des comptes.

Article 150 .- La notification des arrêts de la Cour des comptes aux personnes déclarées comptables de fait est adressée par la Cour au dernier domicile connu.

La Cour peut demander, à cet effet, tous renseignements utiles au préfet ou au maire du lieu de gestion de fait et, le cas échéant, aux autorités dont relève le comptable de fait.

Si, par suite de refus du comptable de fait, ou pour toute autre cause, la notification n'a pu atteindre son destinataire, cette notification est faite au dernier domicile connu suivant la procédure prévue aux articles 148 et 149 de la présente loi.

Article 151 .- Les référés et notes du président sont notifiés à leurs destinataires dans les mêmes formes que les arrêts définitifs.

Chapitre quatrième - Des voies de recours

Section 1 - De la rétractation

Article 152 .- S'il n'est avant dire droit ou provisoire, l'arrêt définitif dessaisit la formation de jugement qui l'a rendu.

Toutefois, il appartient à toute formation de rétracter sa décision si des erreurs et omissions matérielles affectent celle-ci.

Article 153 .- La Cour est saisie par simple requête de l'une des parties ou par requête commune; elle peut aussi se saisir d'office.

La demande de rétractation doit, à peine d'irrecevabilité, faire mention des erreurs ou omissions ayant motivé la saisine de la Cour.

Article 154 .- Si la Cour déclare la demande recevable, elle doit la dire fondée ou non.

La décision rendue est notifiée aux parties dans les formes prévues par la présente loi.

Section 2 - De la révision

Article 155 .- La Cour, nonobstant l'arrêt de jugement définitif d'un compte, peut, pour erreur, omission, faux ou double emploi découvert postérieurement à l'arrêt, procéder à sa révision soit sur la demande du comptable, appuyée de pièces justificatives recouvrées depuis l'arrêt, soit d'office.

La demande en révision est adressée au premier président de la Cour. Elle doit comporter l'exposé des faits et moyens invoqués par le requérant, être accompagnée d'une copie de l'arrêt attaqué, des justifications servant de base à la requête ainsi que des pièces établissant la notification de cette requête aux autres parties intéressées.

Article 156 .- Selon qu'elle estime, après instruction, que les pièces produites permettent ou non d'ouvrir une instance en révision, la Cour, statuant à titre définitif, admet ou rejette la demande en révision.

Quand elle admet la demande, la Cour prend, par le même arrêt, une décision préparatoire de mise en état de révision des comptes et impartit au comptable un délai de deux mois pour produire des justifications supplémentaires éventuellement nécessaires à la révision lorsque celle-ci est demandée par lui, ou faire valoir ses moyens lorsque la révision est engagée contre lui.

Après examen des réponses, ou après l'expiration du délai susvisé, la Cour procède s'il y a lieu à la révision de l'arrêt et des comptes concernés.

Article 157 .- Lorsque la Cour agissant d'office estime, après instruction, que les faits dont la preuve est apportée permettent d'ouvrir une instance en révision, elle rend un arrêt préparatoire de mise en état de révision des comptes et procède conformément aux règles prévues par l'article précédent.

Article 158 .- L'exercice des recours en rétractation et en révision n'est soumis à aucun délai.

Dispositions diverses et finales

Article 159 .- Chaque année, la Cour des comptes examine les observations faites à l'occasion des diverses vérifications effectuées pendant l'année précédente et forme avec celles qu'elle retient un rapport qui est solennellement remis au président de la République au début de l'année judiciaire.

Le rapport annuel au président de la République est public.

Article 160 .- L'agent judiciaire du trésor ou le représentant légal de l'organisme au profit duquel les décisions de débits et amendes sont prononcées est tenu de mettre lesdites décisions à exécution par toutes voies de droit et d'en produire justifications à la Cour, sous peine de voir sa responsabilité personnelle et pécuniaire se substituer à celle des justiciables.

Article 161 .- Le produit des amendes fixées par la Cour des comptes est attribué par l'agent judiciaire du trésor, ou par le représentant légal de l'organisme concerné, au budget de l'État, selon les modalités fixées par arrêté conjoint des ministres chargés des finances et de la justice.

Le produit des débits juridictionnels fixés par la Cour des comptes est attribué par l'agent judiciaire du trésor, ou par le représentant légal de l'organisme concerné, au budget de l'État ou à l'organisme intéressé et à la Cour des comptes, selon les modalités fixées par arrêté conjoint des ministres des finances et de la justice.

Article 162 .- La Cour et ses magistrats sont protégés, conformément aux dispositions du code pénal et des lois spéciales en vigueur, contre les menaces, attaques, outrages, injures ou diffamations dont ils pourraient être l'objet.

Quiconque, par sa conduite ou ses propos, méconnaît le respect dû à la Cour au cours d'une de ses séances peut être condamné, par décision du président de la séance, à une amende allant de 24.000 à 500.000 francs, sans préjudice des poursuites pénales éventuelles.

Article 163 .- Une unité des forces de sécurité, placée sous l'autorité du procureur général, assure la protection des locaux de la Cour des comptes et des membres de cette juridiction, ainsi que la sauvegarde des bâtiments et des archives.

Article 164 .- Des actes réglementaires déterminent, en tant que de besoin, les dispositions de toute nature nécessaires à l'application de la présente loi.

Article 165 .- La présente loi organique, qui abroge toutes dispositions antérieures, sera enregistrée, publiée selon la procédure d'urgence et exécutée comme loi de l'État.

Fait à Libreville, le 17 septembre 1994

El Hadj Omar Bongo

Par le président de la République, chef de l'État,

Le premier ministre, chef du gouvernement,

Casimir Oye Mba

Le ministre de la justice, garde des sceaux

D' Serge Mba Bekale

Le ministre des finances,
du budget et des participations
Marcel Doupamy Matoka

ANNONCES LÉGALES

FIDAFRICA

Membre de PRICE WATERHOUSE
B.P. 2164 - Libreville - Tél. 76.23.71

" SHELL GABON "

Société anonyme

au capital de 15.000.000 000 de francs CFA

Siège social : PORT-GENTIL, B.P. 146

R.C. PORT-GENTIL n° : 271/B

N° statistique : 90 299/T

I - Suivant délibérations en date à Libreville du 7 juin 1994, le conseil d'administration a :

- coopté Monsieur E. EDOU EYENE, en qualité d'administrateur représentant l'État gabonais, en remplacement de Madame J. NGOLEINE OSSOU-KA;

- coopté Monsieur J.A. COLLIGAN, en qualité d'administrateur, en remplacement de Monsieur R.M. SPRAGUE, démissionnaire;

- décidé de renouveler les mandats d'administrateurs de Messieurs :

. Ph. EMERY,

. R.H. PATEY,

. B. LEYRAUD;

- renouvelé le mandat de Monsieur Ph. EMERY aux fonctions de président-directeur général.

II - Suivant délibérations en date à Libreville du 7 juin 1994, l'assemblée générale ordinaire des actionnaires a :

- ratifié la cooptation de Monsieur E. EDOU EYENE, en qualité d'administrateur représentant l'État gabonais, soit jusqu'à l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes de l'exercice 1994;

- ratifié la cooptation de Monsieur J.A. COLLIGAN, en qualité d'administrateur, en remplacement de Monsieur R.M. SPRAGUE, démissionnaire.

Le mandat de Monsieur J.A. COLLIGAN prendra fin à l'issue de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes de l'exercice 1995;

- ratifié le renouvellement des mandats d'administrateurs de Messieurs :

. Ph. EMERY,

. R.H. PATEY,

. B. LEYRAUD;

pour une durée de deux (2) ans, soit jusqu'à l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes de l'exercice 1995;

- ratifié le renouvellement du mandat de Monsieur Ph. EMERY aux fonctions de président-directeur général de la société.

Deux exemplaires enregistrés des procès-verbaux des délibérations susmentionnées ont été déposés au greffe du tribunal de commerce de Port-Gentil, le 18 octobre 1994 sous le numéro 671.34.

FIDAFRICA

Membre de PRICE WATERHOUSE
B.P. 2164 - Libreville - Tél. 76.23.71

AÉROPORT DE LIBREVILLE

" A.D.L. "

Société anonyme

au capital de 340.000 000 de francs CFA

Siège social : LIBREVILLE, B.P. 363

R.C. LIBREVILLE n° : 2962/B

N° statistique : 94 112/P

I - Suivant délibérations en date à Libreville du 30 juin 1994, l'assemblée générale ordinaire des actionnaires a :

- renouvelé pour une durée de six (6) ans les mandats des administrateurs suivants :

pour l'État gabonais :

. Madame Chantal LIDJI BADINGA,

. Monsieur John-Peter AVOUYA,

. Monsieur Jean-Louis MOUSSAVOU MOMBO,

pour l'ASECNA :

. Monsieur Étienne Robin MINTSA MI OWONO,

pour la SEGAP :

. Monsieur Maurice FAUNIERES,

. Monsieur Dominique PIERI,

. Monsieur Francis VERGIER,

. Monsieur Pierre REGIS.

Ces mandats expireront à l'issue de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes de l'exercice 1999;

- nommé en qualité d'administrateur les sociétés suivantes :

. AIR GABON,

. AIR FRANCE,

. BICIG,

. SNAT.

La durée de leur mandat qui est fixée à trois (3) ans expirera à l'issue de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes de l'exercice 1996.

II - Suivant délibérations en date à Libreville du 30 juin 1994, le conseil d'administration a renouvelé le mandat de Madame Chantal LIDJI BADINGA aux fonctions de président du conseil d'administration pour une durée de six (6) ans, soit jusqu'à l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes de l'exercice 1999.

Deux exemplaires enregistrés des procès-verbaux des délibérations susmentionnées ont été déposés au greffe du tribunal de commerce de Libreville, le 19 octobre 1994 sous le numéro 678/94.

FIDAFRICA

Membre de PRICE WATERHOUSE
B.P. 2164 - Libreville - Tél. 76.23.71

ARMEMENT SECAM GABON

" A.S.G. "

Société anonyme

au capital de 15.000.000 de francs CFA

Siège social : LIBREVILLE

R.C. LIBREVILLE n° : 4026/B

N° statistique : 95 992/V

I - Suivant délibérations en date à Libreville du 6 juin 1994, le conseil d'administration a décidé à l'unanimité de nommer Monsieur Guillaume OPAGA, administrateur, administrateur délégué pour une durée d'un an expirant à l'issue du conseil d'administration arrêtant les comptes de l'exercice 1994.

II - Suivant délibérations en date à Libreville du 10 octobre 1994, l'assemblée générale ordinaire

des actionnaires a décidé de renouveler le mandat de commissaire aux comptes du cabinet PRICE WATERHOUSE pour une durée de trois (3) ans, soit jusqu'à l'issue de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes de l'exercice 1996.

Deux exemplaires enregistrés des procès-verbaux des délibérations susmentionnées ont été déposés au greffe du tribunal de commerce de Libreville, le 19 octobre 1994 sous le numéro 681/94.

FIDAFRICA
Membre de PRICE WATERHOUSE
B.P. 2164 - Libreville - Tél. 76.23.71

"SCOA GABON"

Société anonyme
au capital de 750.000 000 de francs CFA
Siège social : LIBREVILLE, B.P. 151
R.C. LIBREVILLE n° : 2667/B
N° statistique : 93 703/M

Apport de fonds de commerce
Deuxième avis

Suivant acte sous seing privé en date à Libreville du 15 septembre 1994, enregistré à Libreville le 10 octobre 1994, volume 87, folio 80, numéro 622,

La société SCOA GABON, société anonyme au capital de 750.000.000 de francs CFA, dont le siège social est fixé à Libreville, B.P. 151, immatriculée au registre du commerce de Libreville sous le numéro 2667/B,

A apporté à la société SODIGAB, société anonyme au capital de 5.000.000 de francs CFA, dont le siège social est fixé à Libreville, B.P. 151, immatriculée au registre du commerce de Libreville sous le numéro 4408/B,

Les éléments de ses fonds de commerce de distribution de détail, exploités sous les enseignes M'BOLO et SCORE (super et hypermarchés) exploités sur l'ensemble du territoire de la République gabonaise, d'une valeur de 1.210.000.000 de francs CFA.

La date de l'entrée en jouissance a été fixée au 1^{er} janvier 1994.

Les oppositions, s'il y a lieu, seront reçues en la forme légale dans les dix jours de la présente publication légale, au siège social de la société SCOA GABON, B.P. 151 à Libreville, où domicile a été élu à cet effet.

Pour deuxième insertion

Phillippe LAURELLI
Conseil juridique et fiscal
B.P. 3927 - Libreville - Tél. 72.32.31 - 76.67.00

LIBINTER - GABON

Société à responsabilité limitée
au capital de 2.000.000 de francs CFA
Siège social : B.P. 2377, LIBREVILLE
R.C. LIBREVILLE n° 3724/B
N° statistique : 95 546 W

Par délibération en date à Libreville du 9 septembre 1994, la collectivité des associés a pris acte de la démission de Monsieur Marc GARCIA de ses fonctions de gérant, et ce, pour compter du 30 septembre 1994.

Elle a nommé en remplacement à ces fonctions, à compter du 1^{er} octobre 1994, Mademoiselle Geneviève BORG, laquelle dispose vis-à-vis des tiers des pouvoirs les plus étendus dans la limite de l'objet social.

Deux exemplaires enregistrés de la décision collective susvisée ont été déposés au greffe du tribu-

nal de commerce de Libreville, le 19 octobre 1994 sous le numéro 682/94.

Pour extrait et mention,
Le gérant

CENTRE DE DIFFUSION
DU LIVRE CHRÉTIEN
"C.D.L.C."

Société à responsabilité limitée
au capital de 2.000.000 de francs CFA
Siège social : LIBREVILLE, B.P. 13 130

Aux termes d'un acte sous seing privé en date à Libreville du 2 décembre 1992, dûment enregistré et visé, il a été constitué une société à responsabilité limitée ayant pour objet :

- la vente exclusive d'ouvrages de formation pédagogique et d'éducation chrétienne.

La dénomination sociale est : CENTRE DE DIFFUSION DU LIVRE CHRÉTIEN, en abrégé : "C.D.L.C."

L'agrément prévu par la loi n° 7/72 du 5 juin 1972 a été obtenu par arrêté du ministère du commerce, le 4 décembre 1992 sous le numéro 3619.

La durée de la société est fixée à 90 années à compter du jour de son immatriculation au registre du commerce.

Le siège social est fixé à Libreville, B.P. 13 130.

Les associés ont fait apport à la société d'une somme de 2.000.000 de francs CFA, égale au montant du capital social.

Deux exemplaires des actes susvisés ont été déposés au greffe du tribunal de commerce de Libreville, le 16 décembre 1992 sous le numéro 681/92.

"BUG"

Société à responsabilité limitée
au capital de 2.000.000 de francs CFA
Siège social : PORT-GENTIL, B.P. 795
R.C. LIBREVILLE n° 4456/B
N° statistique : 96 688/L
Agrément n° 1104 du 31 août 1994

Suivant acte sous seing privé en date à Libreville du 1^{er} septembre 1994, enregistré à Libreville le 16 septembre 1994, suivant volume 45, folio 74, numéro 496, il a été constitué une société à responsabilité limitée, dénommée : "BUG", au capital de 2.000.000 de francs CFA, dont le siège social est fixé à Port-Gentil, B.P. 795.

La société a pour objet dans le territoire de la République gabonaise :

- tous travaux d'hygiène générale, d'entretien de bâtiment et de location;

- toutes opérations commerciales, industrielles, financières, mobilières ou immobilières se rattachant directement ou indirectement à l'objet principal ou à tout autre objet similaire, connexe ou susceptible d'en faciliter l'accomplissement ou le développement.

Le capital social est fixé à la somme de DEUX MILLIONS (2.000.000) de francs CFA, divisé en DEUX CENTS (200) parts sociales d'une valeur de DIX MILLE (10.000) francs CFA chacune, entièrement libérées et attribuées aux associés en proportion de leurs apports.

La société sera administrée par Monsieur Jean-Christophe BOUHELIER en qualité de gérant unique, pour une durée indéterminée, qui jouira vis-à-vis des tiers des pouvoirs les plus étendus pour agir au nom de la société et accomplir les actes relatifs à son objet, tel qu'il est prévu à l'article 14 des statuts.

Sur le solde des bénéficiaires, après dotation de la réserve légale, les associés pourront, avant toute répartition, prélever toute somme en vue de la constitution de fonds de réserves dont ils détermineront l'affectation.

Deux exemplaires dudit acte ont été déposés au greffe du tribunal de commerce de Libreville, le 21 septembre 1994.

Le gérant

SOCIÉTÉ FORESTIÈRE DE BAKOUMBA
"FOBAK"

Société à responsabilité limitée
au capital de 2.000.000 de francs CFA
Siège social : LIBREVILLE, B.P. 4347
R.C. LIBREVILLE n° 4466/B
N° statistique : 96 706/V
Agrément n° 822 du 30 juin 1994

Suivant acte sous seing privé en date à Libreville du 5 septembre 1994, enregistré à Libreville le 22 septembre 1994, suivant volume 88, folio numéro 514, il a été constitué une société à responsabilité limitée, dénommée : SOCIÉTÉ FORESTIÈRE DE BAKOUMBA, "FOBAK", au capital de 2.000.000 de francs CFA, dont le siège social est à Libreville, B.P. 4347.

La société a pour objet :

- l'achat, la vente, l'exportation, le transit, l'importation, l'agrèage, la transformation de tous bois en grumes ou débités, le commerce du bois en général;

- l'attribution, la prospection et l'exploitation de tous permis forestiers, la construction, l'amélioration et l'entretien de toutes voies d'accès desservant les lieux d'exploitation;

- le transport par voies fluviales et maritimes ou par routes et voies ferrées, de grumes ou bois ouvrés, tant pour le compte de la société que pour le compte de tiers;

- tous travaux d'ensoleillement et de déforestation tant pour le compte de la société que pour le compte de tiers;

- toutes opérations commerciales, industrielles, financières, mobilières ou immobilières se rattachant directement ou indirectement à l'objet principal ou à tout autre objet similaire, connexe ou susceptible d'en faciliter l'accomplissement ou le développement.

Le capital social est fixé à la somme de DEUX MILLIONS (2.000.000) de francs CFA, divisé en DEUX CENTS (200) parts sociales d'une valeur de DIX MILLE (10.000) francs CFA chacune, entièrement libérées et attribuées aux associés en proportion de leurs apports.

La société sera administrée par Monsieur René CHASLERIE en qualité de gérant pour une durée indéterminée, et Monsieur Pierre LOUKE OGOU-LA en qualité de co-gérant, qui jouiront vis-à-vis des tiers des pouvoirs les plus étendus pour agir au nom de la société et accomplir les actes relatifs à son objet, tel qu'il est prévu à l'article 14 des statuts.

Sur le solde des bénéficiaires, après dotation de la réserve légale, les associés pourront, avant toute répartition, prélever toute somme en vue de la constitution de fonds de réserves dont ils détermineront l'affectation.

Deux originaux dudit acte ont été déposés au greffe du tribunal de commerce de Libreville, le 6 octobre 1994.

Le gérant

" TRANSTECH - INTERNATIONAL "

Société à responsabilité limitée
au capital social de 2.000.000 de francs CFA
Siège social : B.P. 826, LIBREVILLE
Agrément n° 1231/MCIRS/DGC/DCIP

Aux termes d'un acte sous seing privé en date à Libreville du 10 septembre 1994, enregistré à Libreville le 4 octobre 1994, volume 88, folio 80, numéro 532, aux droits de 20.000 francs CFA, il a été constitué, sous la dénomination sociale : "TRANSTECH - INTERNATIONAL", une société à responsabilité limitée ayant pour objet en tous pays :

- le montage des micro-ordinateurs et leur commercialisation ainsi que tous matériels informatiques,
- la réparation, l'entretien et la maintenance du matériel informatique,
- la formation permanente dans le domaine informatique,

ainsi que toutes opérations commerciales, financières, immobilières, mobilières pouvant se rattacher directement ou indirectement à l'objet social et à tous objets similaires ou connexes.

La société pourra faire ces opérations soit seule, soit en participation avec tous particuliers ou sociétés. Elle pourra les faire soit par exploitation directe, par location, régie ou sous toutes autres formes, soit pour le compte de tiers.

Le siège social est établi à Libreville, domicilié à la boîte postale 826, et la durée de la société a été fixée à 99 années à compter de son immatriculation au registre du commerce.

Le capital social formé par les apports des associés s'élève à la somme de DEUX MILLIONS de francs CFA, divisé en 200 parts de 10.000 francs CFA chacune, entièrement libérées, lesquelles ont été réparties entre les associés dans la proportion de leurs apports.

La société est gérée et administrée par Monsieur Alain BA-OUMAR, domicilié à Libreville, boîte postale 826, nommé auxdites fonctions aux termes d'une décision collective des associés en date à Libreville du 10 septembre 1994, enregistrée à Libreville le 4 octobre 1994, volume 45, folio 377, numéro 2738, sans limitation de durée. Il a été stipulé sous l'article 19 des statuts que la collectivité des associés aura la faculté de prélever toute somme sur le solde des bénéfices, soit pour être reportée à nouveau sur l'exercice suivant, soit pour être versée à un ou plusieurs fonds de réserves généraux ou spéciaux.

Deux exemplaires enregistrés des statuts et décisions collectives des associés ont été déposés au greffe du tribunal de commerce de Libreville, le 12 octobre 1994.

*Pour extrait et mention,
Le gérant*

**SOCIÉTÉ AFRICAINE DE DIFFUSION
" S.A.D.I.F. "**

Société anonyme
au capital de 34.000.000 de francs CFA
Siège social : LIBREVILLE, B.P. 883
R.C. LIBREVILLE n° 1935/B
N° statistique : 92 694 R

Par délibération de l'assemblée générale à caractère mixte en date à Libreville du 3 août 1994, l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires a notamment décidé de changer la forme des actions qui deviennent désormais *nominales* ou au porteur au choix de l'actionnaire.

La même assemblée a également décidé :

- de modifier en conséquence l'article 10 des statuts relatif à la *FORME DES ACTIONS* ;
- d'apporter les modifications nécessaires aux articles 22, 23 et 24 des statuts aux fins de nomination d'un directeur général ;
- de nommer aux fonctions d'administrateurs :
. Madame Marie-Christine DELL'ELMO,
. Monsieur Jacques DUMOULIN,
. Monsieur Jean-Pierre MANVOUMBI MOMBO,
pour une période de 6 années, qui prendront fin lors de l'assemblée générale ordinaire qui statuera sur les comptes de l'exercice 1999.

Le conseil d'administration, réuni à l'issue de cette assemblée :

- a nommé Monsieur Jacques DUMOULIN aux fonctions de président du conseil d'administration pour la durée de son mandat d'administrateur ;
- a nommé Monsieur Jean-Pierre MANVOUMBI MOMBO aux fonctions de directeur général pour la durée de son mandat d'administrateur.

Deux exemplaires du procès-verbal des délibérations de l'assemblée générale à caractère mixte susvisée ont été déposés au greffe du tribunal de commerce de Libreville, le 27 octobre 1994 sous le numéro 701/94.

*Pour extrait et mention,
Le conseil d'administration*

CRÉDIT FONCIER DU GABON

Société anonyme d'intérêt national
au capital de 2.000.000.000 de francs CFA
Siège social : LIBREVILLE, B.P. 3905

Suivant délibérations en date à Libreville du 4 février 1992, l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires, convoquée à l'effet de délibérer sur l'ordre du jour :

- 1) décision à prendre conformément à l'article 37 de la loi du 24 juillet 1867 ou de l'article 46 des statuts de la société ;
- 2) augmentation du capital ;

A décidé :

première résolution :

L'assemblée générale extraordinaire décide, conformément aux dispositions de l'article 46 des statuts, la poursuite de l'activité de la société en dépit de la perte de plus des trois quarts du capital.

deuxième résolution :

L'assemblée générale extraordinaire, après en avoir délibéré, décide de l'augmentation de capital par incorporation du compte courant associé des créances de l'État de 2.710.000.000 de francs CFA. Le CRÉDIT IMMOBILIER ET HÔTELIER DU MAROC ayant explicitement renoncé à son droit préférentiel de souscription, l'augmentation de capital donnera lieu à la création de 271.000 actions nouvelles de 10.000 francs CFA chacune.

troisième résolution :

Comme conséquence de l'augmentation de capital ci-dessus réalisée, l'assemblée générale extraordinaire décide que l'article 6 des statuts est désormais ainsi libellé :

« Article 6 - Capital

Le capital du CRÉDIT FONCIER DU GABON est fixé à 4.710.000.000 de francs CFA et est divisé en 471.000 actions de 10.000 francs CFA chacune, numérotées de 1 à 471.000. Le capital est la propriété de l'État gabonais à concurrence d'au moins 50%. Il est détenu à 80% au moins par des personnes morales de droit public.»

quatrième résolution :

L'assemblée générale donne tous pouvoirs au conseil d'administration à l'effet de réaliser l'augmentation de capital et de procéder à la modification des statuts et aux porteurs d'originaux de copies ou d'extraits du procès-verbal, à l'effet d'accomplir toutes les formalités de publicité légales et autres.

Deux exemplaires enregistrés des actes susmentionnés ont été déposés au greffe du tribunal de commerce de Libreville.

ARAS - GABON

B.P. 1643 - Port-Gentil - Tél. 55.58.10

" LASMO MASSANGA LIMITED "

Succursale

Suivant délibération en date du 21 juillet 1994, à Londres, le conseil d'administration a décidé la fermeture de sa succursale au Gabon.

ARAS - GABON

B.P. 1643 - Port-Gentil - Tél. 55.58.10

" LASMO AFRIQUE LIMITED "

Succursale

Suivant délibération en date du 21 juillet 1994, à Londres, le conseil d'administration a décidé la fermeture de sa succursale au Gabon.

ARAS - GABON

B.P. 1643 - Port-Gentil - Tél. 55.58.10

" LASMO INTERNATIONAL OIL DEVELOPMENT LIMITED "

Succursale

Suivant délibération en date du 21 juillet 1994, à Londres, le conseil d'administration a décidé la fermeture de sa succursale au Gabon.

" LASMO OIL (GABON) LIMITED "

Succursale

B.P. 1643 - Port-Gentil

A décidé la réouverture de sa succursale au Gabon et Monsieur John Anthony HOGAN a été nommé directeur de ladite succursale en remplacement de Monsieur Charles Norman DAVIDSON KELLY.

ARAS - GABON

B.P. 1643 - Port-Gentil - Tél. 55.58.10

" FISAS - GABON "

B.P. 1738 - LIBREVILLE

Agrément n° 428/MCIRS/DGC/DCIP

Aux termes d'un acte sous seing privé en date du 26 avril 1994, il a été constitué une société à responsabilité limitée ayant pour objet :

- la représentation, l'assistance et la promotion d'affaires.

Dénomination : FOREIGN INVESTMENT SUPPORT AND ADVISORY SERVICES, en abrégé : "FISAS - GABON".

Aux termes d'une décision collective, Monsieur François AGONDJO a été nommé en qualité de gérant pour une durée non limitée.

FFA/ERNST & YOUNG
 B.P. 1013 - Libreville - Tél. 76.13.25

SOGERCO - GABON
 Société anonyme
 au capital de 10.000.000 de francs CFA
 Siège social : LIBREVILLE, B.P. 2102
 R.C. LIBREVILLE n° 882/B
 N° statistique : 90 966/H

Avis de convocation

Messieurs les actionnaires sont convoqués en assemblée générale à caractère mixte, le 17 novembre 1994 à 16 heures, dans les bureaux de la société GRAS SAVOYE GABON à Libreville, sur convocation faite par le conseil d'administration, à l'effet de délibérer sur l'ordre du jour suivant :

- fusion de la société avec la société absorbante GRAS SAVOYE GABON;
- rapports du conseil d'administration et du commissaire aux comptes;
- dissolution de la société sous réserve de l'approbation de la fusion par les actionnaires de GRAS SAVOYE GABON et de la réalisation définitive de l'augmentation de capital qui en découlera pour cette société.

Les pouvoirs des actionnaires en vue de leur représentation devront être déposés au siège social avant la réunion de l'assemblée.

Le contrat de fusion, les rapports du conseil d'administration et du commissaire aux comptes, ainsi que la liste des actionnaires, seront tenus à la disposition de ces derniers, au siège social, dans les quinze jours précédant la réunion.

Le conseil d'administration

FFA/ERNST & YOUNG
 B.P. 1013 - Libreville - Tél. 76.13.25

GRAS SAVOYE GABON
 Société anonyme
 au capital de 83.530.000 francs CFA
 Siège social : LIBREVILLE, B.P. 2148
 R.C. LIBREVILLE n° 843/B
 N° statistique : 90 901/M

Avis de convocation

Messieurs les actionnaires sont convoqués en assemblée générale à caractère mixte, le 17 novembre 1994 à 17 heures, au siège social à Libreville, sur convocation faite par le conseil d'administration, à l'effet de délibérer sur l'ordre du jour suivant :

- fusion de la société avec SOGERCO-GABON;
- rapports du conseil d'administration et du commissaire aux comptes;
- lecture et discussion du rapport dressé par le commissaire chargé d'évaluer la valeur des apports effectués par SOGERCO-GABON à titre de fusion;
- approbation des apports;
- augmentation de capital comme conséquence de la fusion;
- modification des statuts.

Les pouvoirs des actionnaires en vue de leur représentation devront être déposés au siège social avant la réunion de l'assemblée.

Le contrat de fusion, les rapports du conseil d'administration et du commissaire aux comptes, le rapport du commissaire aux apports ainsi que la liste des actionnaires, seront tenus à la disposition de ces derniers, au siège social, dans les quinze jours précédant la réunion.

Le conseil d'administration

FIDAFRICA
 Membre de PRICE WATERHOUSE
 B.P. 2164 - Libreville - Tél. 76.23.71
MATÉRIAUX ET TRAVAUX DE BÂTIMENTS
 " M.T.B. "

Société anonyme
 au capital de 40.000 000 de francs CFA
 Siège social : LIBREVILLE, B.P. 2673
 R.C. LIBREVILLE n° : 3001/B
 N° statistique : 94 169/C

Avis de convocation

Messieurs les actionnaires sont convoqués en assemblée générale ordinaire annuelle, le 28 novembre 1994 à 9 heures, au siège social à Libreville, à l'effet de délibérer sur l'ordre du jour suivant :

- 1) présentation des rapports du conseil d'administration sur la marche de la société pendant l'exercice clos le 31 décembre 1993, du rapport du commissaire aux comptes de cet exercice et sur les conventions visées à l'article 40 de la loi du 24 juillet 1867;
- 2) approbation desdits comptes et conventions;
- 3) quitus aux administrateurs;
- 4) affectation des résultats de l'exercice 1993;
- 5) renouvellement de mandats d'administrateurs;
- 6) pouvoirs pour formalités.

Tout actionnaire ou représentant légal d'actionnaire sera admis à l'assemblée et pourra s'y faire représenter par un mandataire lui-même actionnaire.

Les pouvoirs en vue de la représentation à l'assemblée devront être déposés ou transmis au siège social avant l'assemblée.

L'inventaire, le bilan, le compte de profits et pertes, les rapports du conseil d'administration et du commissaire aux comptes, ainsi que la liste des actionnaires et le texte des résolutions proposées à l'assemblée, seront tenus à la disposition des actionnaires, au siège social, quinze jours avant l'assemblée.

Le conseil d'administration

FIDAFRICA
 Membre de PRICE WATERHOUSE
 B.P. 2164 - Libreville - Tél. 76.23.71

" DAVUM CMM GABON "
 Société anonyme
 au capital de 117.500 000 francs CFA
 Siège social : LIBREVILLE, B.P. 4078
 R.C. LIBREVILLE n° : 862/B

Avis de convocation

Messieurs les actionnaires sont convoqués en assemblée générale ordinaire, le 28 décembre 1994 à 10 heures, au siège social à Libreville, à l'effet de délibérer sur l'ordre du jour suivant :

- 1) présentation du rapport du conseil d'administration sur la marche de la société pendant l'exercice clos le 31 décembre 1993, et des rapports du commissaire sur les comptes de cet exercice et sur les conventions visées à l'article 40 de la loi du 24 juillet 1867;
- 2) approbation desdits comptes et conventions;
- 3) quitus aux administrateurs;
- 4) affectation du résultat de l'exercice;
- 5) ratification de la cooptation d'un administrateur;
- 6) nomination d'un administrateur;
- 7) pouvoirs pour formalités.

Tout actionnaire ou représentant légal d'actionnaire sera admis à l'assemblée et pourra s'y faire représenter par un mandataire lui-même actionnaire.

Les pouvoirs en vue de la représentation à l'assemblée devront être déposés ou transmis au siège social avant l'assemblée.

L'inventaire, le bilan, le compte de profits et pertes, les rapports du conseil d'administration et du commissaire aux comptes, ainsi que la liste des actionnaires et le texte des résolutions proposées à l'assemblée, seront tenus à la disposition des actionnaires, au siège social, quinze jours avant l'assemblée.

Le conseil d'administration

Philippe LAURELLI
 Conseil juridique et fiscal
 B.P. 3927 - Libreville - Tél. 72.32.31 - 76.67.00

LIBREVILLOISE de CONSTRUCTION
 " LIBECO "

Société anonyme
 au capital de 20.000.000 de francs CFA
 Siège social : B.P. 411, LIBREVILLE
 R.C. LIBREVILLE n° 180/B
 N° statistique : 90 123 I

Avis de convocation

Messieurs les actionnaires sont convoqués en assemblée générale ordinaire, le 6 décembre 1994 à 10 heures, au siège social à Libreville, à l'effet de délibérer sur l'ordre du jour suivant :

- 1) présentation du rapport du conseil d'administration sur la marche de la société pendant l'exercice social clos le 31 décembre 1993, et des rapports du commissaire sur les comptes de cet exercice et sur les conventions réglementées;
- 2) approbation desdits comptes et conventions;
- 3) quitus aux administrateurs et au commissaire aux comptes;
- 4) affectation des résultats de l'exercice;
- 5) renouvellement du mandat du commissaire aux comptes;
- 6) questions diverses.

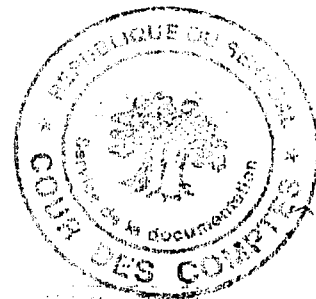
Tout actionnaire ou représentant légal d'actionnaire sera admis à l'assemblée et pourra s'y faire représenter par un mandataire.

Les pouvoirs en vue de la représentation à l'assemblée devront être déposés ou transmis au siège social avant le 1^{er} décembre 1994.

L'inventaire, le bilan et les comptes annexes, les rapports du conseil d'administration et du commissaire aux comptes, ainsi que la liste des actionnaires et le texte des résolutions soumises à l'assemblée, seront tenus à la disposition des actionnaires, au siège social, pendant les quinze jours précédant l'assemblée.

Le conseil d'administration

Édité par la Compagnie générale
 de diffusion de la culture
 B.P. 2240, Libreville - Tél. 74.25.68
 Siège social : immeuble Branly
 (centre-ville - premier étage)
 Directeur de publication : P. Christy
 MULTIPRESS GABON - T. 1500 - D.L. B.N. 1004



LES INJONCTIONS POUR L'AVENIR PRONONCÉES PAR LE JUGE DES COMPTES

Stéphanie DAMAREY (1)

Dans son office de jugement des comptes des comptables publics, la Cour des comptes a eu l'occasion d'étoffer et de préciser son office au regard des instruments procéduraux dont elle dispose. Initialement, le juge des comptes réserve son jugement définitif dans l'attente des réponses formulées par ces comptables à la suite des injonctions et réserves contenues dans les dispositions provisoires des arrêts rendus.

Il s'agit alors, au titre d'injonctions, de sommations faites au comptable de fournir des justifications manquantes ou de compléter des justifications insuffisantes (2) tandis que les réserves permettent de différer l'admission de recettes ou l'allocation de dépenses dont l'omission ou l'irrégularité pourrait engager la responsabilité du comptable jusqu'après l'achèvement d'autres procédures (vérification d'autres comptes, instruction pénale), qui révéleront si ces soupçons étaient fondés ou infondés. Le sort des réserves dépend donc non de justifications à produire par le comptable, mais des investigations ultérieures du juge, qui permettront à ce dernier de lever les réserves ou de les convertir en injonctions (3).

Distinguant l'injonction de la réserve, M. Fabre assimilait la première à une charge ferme et la seconde à une charge conditionnelle (4). L'objet de cette dernière est alors « d'ajourner l'admission d'une recette ou l'allocation d'une dépense en attendant l'achèvement d'une opération (marché de longue durée, mandat donné pour la réalisation d'un équipement public...) ou l'aboutissement d'une procédure (administrative, civile, pénale...) en cours – faute pour le juge de disposer dans l'immédiat de tous les éléments d'appréciation nécessaires à la prise d'une décision ferme, fut-elle provisoire (5) ». Appréciant les effets d'une telle réserve, ce même auteur constate : « une fois que le juge disposera des éléments d'appréciation, qui lui font défaut, la réserve sera levée, si aucune charge n'apparaît devoir être finalement retenue à l'encontre du comptable. Dans le cas contraire, la réserve sera convertie en injonction. C'est pourquoi elle constitue une charge conditionnelle et fait obstacle à la décharge du comptable aussi longtemps qu'elle n'est pas levée (6) ».

Les irrégularités comptables ainsi relevées peuvent alors, à terme, être sanctionnées, à titre définitif par un débet juridictionnel prononcé par le juge des comptes, réclamant du comptable qu'il comble de ses deniers personnels la perte financière subie par la collectivité concernée.

Une issue qui peut toutefois être éludée à raison d'injonctions pour l'avenir prononcées par ce même juge. Il s'agit alors, au moyen de telles injonctions, de rappeler le comptable à l'exacte observation des règles comptables applicables, voire de le dispenser de la responsabilité qu'il encourt à raison des irrégularités commises. Ces injonctions sont en l'occurrence formellement adressées non au comptable concerné par le jugement alors rendu, mais au comptable en fonction, afin qu'il évite de réitérer de tels errements (7). Intervenant alors au lieu et place d'injonctions fermées que

le juge des comptes pourrait prononcer, ces injonctions pour l'avenir réduisent alors d'autant le montant du débet susceptible d'être mis à la charge du comptable.

Ces précisions liminaires permettent d'apprécier, par certains aspects, quelques outils procéduraux dont dispose le juge financier à l'occasion de son jugement des comptes. Si l'analyse juridique s'avère relativement homogène s'agissant des injonctions fermes et dans une moindre mesure, des réserves formulées par le juge des comptes (8), une certaine opacité subsiste en matière d'injonctions pour l'avenir. Globalement peu usité, ce type d'injonction bénéficie pourtant, depuis quelques années, d'un regain d'intérêt conséquent auprès de la Cour des comptes. Une situation qui favorise l'étude d'une notion aux contours juridiques bien imprécis et qui n'a, jusqu'à présent, que peu retenu l'attention de la doctrine.

L'injonction pour l'avenir suscite, dans un premier temps, l'intérêt à raison de l'hétérogénéité dont fait preuve le juge des comptes dans l'utilisation de ce type d'injonction : une hétérogénéité, source d'interrogation et de confusion, à laquelle il ne peut être remédié qu'en consacrant la valeur de simple avertissement de l'injonction prononcée.

Une utilisation, par ailleurs, loin d'être dénuée de valeur juridique mais dont les conséquences s'entendent, essentiellement, de la responsabilité encourue par le comptable public à l'occasion de la gestion écoulée.

L'INJONCTION POUR L'AVENIR, UN INSTRUMENT AU SERVICE DU JUGE DES COMPTES

Construction prétorienne par excellence, l'injonction pour l'avenir témoigne de la latitude dont le juge des comptes entend parer ses interventions. Un instrument qu'il utilise comme bon lui semble, quitte à susciter la perplexité. Un constat qui suggère que l'utilisation de ce type d'injonction soit, désormais, unifiée et justifiée par la vocation principale qu'a entendu lui accorder le juge des comptes : tempérer par un souci d'équité, la lourde responsabilité qu'encourt le comptable public.

(1) Maître de conférences à l'université de Lille-2, directrice scientifique du GERAP (Groupe d'études et de recherches sur l'administration publique).

(2) J. Magnet, « La Cour des comptes », Berger-Levrault, 1996, p. 181 ; D. 11 février 1985, art. 26, al. 2.

(3) Ibid., p. 182 ; A. P. de Mirimonde, « La Cour des comptes », Sirey 1947, p. 133.

(4) F.-J. Fabre, « Le jugement des comptes publics : injonctions et réserves », RA 1984, p. 379.

(5) Ibid., p. 381 et s.

(6) Ibid., p. 382.

(7) J. Magnet, op. cit., p. 182.

(8) C. Descheemaeker, « La Cour des comptes », La Documentation française, 2^e éd., 1998, p. 69 et s. ; F.-J. Fabre, op. cit., p. 379 ; J. Magnet, op. cit., p. 179 et s.

X

A construction prétorienne, utilisation prétorienne

Incontestablement, l'injonction pour l'avenir constitue, pour le juge des comptes, un instrument essentiel d'adaptation de la jurisprudence financière aux réalités comptables auxquelles sont confrontés les comptables publics. Du moins, est-ce là, la vocation qui devrait être celle que le juge des comptes entend accorder aux injonctions pour l'avenir. Cette perspective s'entend tout à fait de l'utilisation de ce type d'injonction comme un avertissement préalable à l'engagement d'une responsabilité future. Moins judicieuse semble être l'utilisation de cet instrument dès lors que le juge des comptes relève une irrégularité comptable non sanctionnable voire l'utilisation comme moyen de pression à l'égard du Gouvernement.

Injonction pour l'avenir, un avertissement

Motivation essentielle du prononcé d'injonctions pour l'avenir, un avertissement qui est adressé par le juge des comptes au comptable public aux fins qu'il soit mis en terme aux irrégularités constatées. Plus déroutante est l'utilisation de ce type d'injonction aux fins de relever des irrégularités imputables à l'ordonnateur.

Un avertissement adressé au comptable public

Cible privilégiée des injonctions pour l'avenir, le comptable public échappe, avec ce type d'injonction, au prononcé d'injonctions fermes voire de réserves.

◆ Une injonction pour l'avenir aux lieu et place d'une injonction ferme

L'avantage pour le comptable public du prononcé d'une injonction pour l'avenir est indéniable. Aux lieu et place d'une injonction ferme qui pourrait aboutir à sa mise en débet, intervient une injonction pour l'avenir de mettre fin à des irrégularités constatées. Ainsi, la Cour des comptes constate-elle, à l'occasion de l'un de ses arrêts d'appel, qu'une chambre régionale des comptes, bien qu'ayant expressément relevé le caractère irrégulier de paiements opérés par un comptable public, s'était limitée, par le moyen d'une injonction pour l'avenir, à inviter le comptable à dorénavant subordonner l'ouverture de sa caisse à la production préalable d'une délibération exécutoire du conseil d'administration (9). Dans le même esprit, la Cour des comptes rappela à un comptable que les irrégularités commises étaient de nature à engager sa responsabilité mais préféra lui enjoindre d'être plus exact à l'avenir (10). Une clémence soulignée par le Parquet général près la Cour des comptes, lequel propose à la Cour des comptes, à l'occasion de certaines de ses conclusions, et alors même qu'une irrégularité a été relevée, de s'en tenir à une injonction pour l'avenir, justifiée par le fait qu'il s'agit d'un premier contrôle de l'établissement (11).

Il s'agit alors, comme le souligne la chambre territoriale des comptes de Nouvelle-Calédonie, d'attirer l'attention du comptable sur un problème (12), ou encore, comme le précise la chambre régionale des comptes du Limousin, de mettre en garde le comptable contre les risques qu'il prendrait en acceptant de tels règlements, irréguliers, susceptibles d'engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire (13). Ainsi, et alors même qu'une omission imputable au comptable public

aurait des conséquences préjudiciables quant à la responsabilité encourue par ce dernier, le juge des comptes admet de substituer à une injonction ferme une simple injonction pour l'avenir (14).

◆ Une injonction pour l'avenir aux lieu et place d'une réserve

L'injonction pour l'avenir est également utilisée par le juge des comptes lorsqu'il lui apparaît être dans l'impossibilité d'exercer ses compétences juridictionnelles. Ainsi, constatant qu'une comptabilité auxiliaire des fonds particuliers n'avait pas été produite au juge des comptes et qu'en dérogeant ainsi à son obligation légale de production d'un tel compte, le comptable public avait privé le juge des comptes de la possibilité d'exercer les compétences qu'il tient de la loi (15), ce dernier opte pour le prononcé d'une injonction pour l'avenir.

De même, constatant que les comptes financiers ont été arrêtés par l'agent comptable à des dates de plus en plus tardives, au point qu'il devenait impossible que le compte soit approuvé par le conseil d'administration, transmis à la trésorerie générale, puis à la Cour des comptes dans les délais impartis, cette dernière réprovoque cette irrégularité au moyen d'une injonction pour l'avenir (16). Dans le même esprit, la Cour des comptes exige du comptable, qu'à l'avenir, les décisions d'approbation des comptes financiers par les autorités de tutelle soient fournies à l'appui de la production de ces comptes (17).

Une carence dont le Parquet général près la Cour des comptes tire toutes les conséquences et convient, en dernière analyse, qu'« en cas de défaillance persistante, la Cour sera(it) fondée à prononcer une réserve sur la gestion du comptable en fonction, jusqu'à production de la pièce requise, (l'absence de cette dernière) n'étant pas, par elle-même, de nature à engager la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable » (18).

Injonction ferme ou pour l'avenir, réserve, autant d'instruments à la disposition du juge des comptes aux fins de stigmatiser, et le cas échéant, de remédier aux irrégularités constatées dans les comptabilités publiques et imputables à ces comptables. Dans cette perspective, et quel que soit l'objectif alors poursuivi par le juge des comptes, la cohérence demeure, même si l'utilisation, en la matière, de l'injonction

(9) C. comptes, 8 février 1994, Centre hospitalier de Blaye, Rec. p. 111.

(10) C. comptes, 20 septembre 1989, Receveurs des impôts des Alpes-Maritimes, Rec. p. 75.

(11) Concl. sur les comptes de Météo-France au titre des exercices 1994 à 1996, Concl. n° 4192 du 19 janvier 1999.

(12) CTC Nouvelle-Calédonie, Lettre d'observations au maire de Pouébo, 26 août 1994.

(13) CRC Limousin, Lettre d'observations au maire de la commune de Brive, 25 septembre 1994.

(14) CRC Poitou-Charentes, Lettre d'observations au centre hospitalier régional et universitaire de Poitiers, 23 septembre 1994.

(15) C. comptes, 13 mai 1998, TPG de l'Aveyron, n° 19618 ; C. comptes, 18 mars 1999, TPG de la Savoie, n° 22349 ; C. comptes, 14 juin 1999, TPG de Meurthe-et-Moselle, n° 23667.

(16) C. comptes, 30 septembre 1999, Institut des sciences de la matière et du rayonnement, n° 23891 ; C. comptes, 30 septembre 1999, Université de Caen, n° 23885.

(17) C. comptes, 19 avril 2000, Fonds solidarité vieillesse, La Revue du Trésor 2001, p. 205, Chronique de jurisprudence financière, Michel Lascombe et Xavier Vandendriessche.

(18) Concl. sur C. comptes, 30 septembre 1999, Institut des sciences de la matière et du rayonnement, n° 23891 ; v. également C. comptes, 23 février 1999, Commune d'Aiguilles.

pour l'avenir peut, parfois, apparaître contestable. MM. Lascombe et Vandendriessche s'étonnent, à juste titre, lorsque de telles injonctions « attirent l'attention du comptable sur des violations graves du droit de la comptabilité publique ou sur le non-respect de formalités considérées par ailleurs comme substantielles (19) ».

Une certaine perplexité apparaît toutefois lorsque par sa teneur même, l'injonction pour l'avenir concerne, en fait, l'ordonnateur.

Un avertissement adressé à l'ordonnateur

Sous couvert d'une injonction pour l'avenir introduite dans les dispositions d'un jugement des comptes d'un comptable public, sont, en fait, réprimandées des irrégularités imputables à l'ordonnateur.

Une pratique fréquente au sein des chambres régionales des comptes, à laquelle la Cour des comptes entend mettre un frein, bien qu'elle ne soit, elle-même, pas indifférente à l'utilisation, en ce sens, de ce type d'injonction. Ainsi, eut-elle l'occasion de constater qu'à plusieurs reprises, avait pu être relevé un usage abusif des procédures de marchés négociés, enjoignant pour l'avenir de veiller au strict respect des règles de consultation et de passation des marchés publics (20).

Certes, peu de jurisprudences font état d'une utilisation de l'injonction pour l'avenir en ce sens. Mais une telle pratique ne peut toutefois qu'être déplorée car de nature à jeter le trouble sur une notion aux contours juridiques déjà bien incertains. L'injonction pour l'avenir ne saurait être utilisée aux lieu et place des communications que le juge des comptes a la possibilité d'adresser dans le cadre d'un contrôle de la gestion. Dans ce contexte, l'injonction pour l'avenir ne doit avoir pour seul destinataire que le comptable public et ne doit pas constituer un moyen de pression indirect à l'égard de l'ordonnateur, d'autant plus que d'autres instruments, plus adaptés, sont à la disposition du juge des comptes.

En revanche, l'injonction pour l'avenir, en tant qu'elle atténue la responsabilité encourue par le comptable s'entend tout à fait de circonstances à l'occasion desquelles les irrégularités comptables constatées trouvent leur origine dans un comportement imputable à l'ordonnateur. C'est dans cette perspective que pourrait s'inscrire le jugement rendu par la CRC Picardie, laquelle, constatant que le comptable ne pouvait être tenu pour seul responsable d'une situation résultant de la volonté manifeste de l'ordonnateur de ne pas poursuivre les débiteurs défaillants, limita son action à une injonction pour l'avenir (21).

Une injonction pour l'avenir pour stigmatiser des irrégularités comptables non sanctionnables

Certaines irrégularités comptables peuvent n'emporter aucune conséquence en termes de mise en débet du comptable public concerné. Ainsi en va-t-il lorsque, constatant une augmentation régulière, au cours d'exercices successifs, du solde créditeur d'un compte d'attente, le juge des comptes enjoint pour l'avenir au comptable de veiller à l'apurement, en fin d'exercice, de l'ensemble des comptes d'imputation provisoire (22). En effet, et ainsi que le relève la Cour des comptes, à l'occasion d'une autre espèce, si des soldes anormalement créditeurs ne sauraient attester d'un manquant en caisse, ils témoignent toutefois d'un désordre comptable

avéré. Le comptable est chargé de la tenue de la comptabilité du poste qu'il dirige : en application de l'article 49 du règlement général sur la comptabilité publique, la comptabilité a pour objet la description et le contrôle des opérations, ainsi que l'information des autorités de contrôle et de gestion. Or, l'existence de soldes anormalement créditeurs ne permet pas à cet égard, de rendre compte de façon précise et rigoureuse des opérations budgétaires et des opérations de trésorerie (23).

Dans le même esprit, le juge des comptes enjoint pour l'avenir, au comptable, de rétablir, pour accroître la lisibilité d'un compte, des subdivisions à ce dernier (24).

De même, n'observant aucun manquant, la responsabilité du comptable ne pouvait être engagée mais n'en justifiait pas moins, selon la Cour des comptes, la formulation d'une injonction pour l'avenir de contrôler plus systématiquement et efficacement les régies de recettes qui, en l'espèce, conservaient trop longtemps les sommes reçues en méconnaissance des dispositions réglementaires et des décisions internes fixant leur mode de fonctionnement (25).

Une perspective bien différente de celle précédemment évoquée : l'avertissement n'est pas, ici, le maître mot. Et l'on peut douter, au regard notamment de la nature juridique qu'il sera possible de reconnaître à de telles injonctions (26), de la pertinence d'utilisation, en la matière, d'une injonction pour l'avenir.

L'injonction pour l'avenir, moyen de pression à la disposition du juge des comptes

En d'autres circonstances, et certes plus rarement, l'injonction pour l'avenir constitue un moyen de pression de nature à engendrer une évolution de la réglementation applicable.

Tel est le résultat auquel a abouti, bien involontairement, la Cour des comptes en adressant des injonctions pour l'avenir à raison d'irrégularités constatées dans la tenue de fonds particuliers (27). Une orientation jurisprudentielle dont l'incidence devait justifier l'interdiction formulée par le ministère de l'Economie et des Finances dans un arrêté du 2 février 2001, aux trésoriers-payeurs généraux de poursuivre leur activité de service de dépôts de fonds particuliers (28).

Une perspective dans laquelle s'inscrit une démarche parallèle utilisée par la Cour des comptes, consistant à prononcer une injonction ferme ultérieurement levée dès que la réglementation a été adaptée. L'injonction ferme est alors prononcée avec l'esprit d'une injonction pour l'avenir.

(19) Michel Lascombe et Xavier Vandendriessche, Chronique de jurisprudence financière, *La Revue du Trésor* 2001, p. 205.

(20) C. comptes, 5 septembre 1997, Port autonome de Dunkerque, n° 18199.

(21) CRC Picardie, Lettre d'observations au directeur du CCAS d'Amiens, 28 octobre 1993.

(22) C. comptes, 5 septembre 1997, Port autonome de Dunkerque, n° 18199.

(23) C. comptes, 26 avril 1999, Ecole nationale d'équitation, *La Revue du Trésor* 2000, p. 218. Chronique de jurisprudence financière, Michel Lascombe et Xavier Vandendriessche.

(24) C. comptes, 22 juin 1998, Bibliothèque nationale et universitaire de Strasbourg, n° 19537.

(25) Concl. sur C. comptes, 28 juin 2000, Ecole nationale de l'aviation civile, n° 26464.

(26) Cf. *infra*.

(27) C. comptes, 21 décembre 1994, Dupont, Brocheton et François, agents comptables centraux du Trésor, *Rec.* p. 126.

(28) Arrêté du 2 février 2001 relatif à l'activité de dépôts de fonds particuliers exercée par les trésoriers-payeurs généraux, JO p. 2009.

Un moyen de pression que la Cour des comptes avait déjà utilisé à propos des indemnités de formation continue versées dans l'enseignement supérieur. Plusieurs injonctions fermes avaient alors été prononcées à l'encontre d'agents comptables d'université et devaient être levées postérieurement à l'entrée en vigueur d'un décret adopté le 18 octobre 1985. Ultérieurement, la Cour des comptes a été amenée, par le biais d'injonctions pour l'avenir, à « veiller, pour le paiement des indemnités de direction et de gestion versées au titre de la formation continue, à la stricte application des dispositions du décret n° 85-1118 du 18 octobre 1985 et de l'arrêté ministériel du même jour (29) ».

Un moyen encore utilisé récemment par la Cour des comptes afin que soit donné un fondement réglementaire à l'indemnisation des personnels administratifs et techniques chargés, en dehors de leur activité principale, soit de l'organisation des opérations effectuées dans le cadre de recherche, soit de leur gestion financière et comptable. Une démarche qui devait conduire à l'adoption d'un décret du 4 février 1998 (30) dont la Cour des comptes tira les conséquences en levant par un arrêt du 15 octobre (31) de cette même année, l'injonction précédemment prononcée lors d'un arrêt rendu le 17 juillet 1997 (32).

Une démarche qui présente un intérêt appréciable en termes d'efficacité mais au prix d'une déformation de la nature des instruments de contrôle dont dispose le juge des comptes. En ce sens, elle emporte difficilement l'adhésion d'autant que la Cour des comptes dispose, par ailleurs, notamment dans le cadre de son contrôle de la gestion, d'instruments adéquats. La démarche ne trouve alors une justification, et non une absolue, qu'à raison du défaut d'efficacité présumé de ces derniers.

L'injonction pour l'avenir, un avertissement de complaisance

Par-delà la diversité d'utilisation de l'injonction pour l'avenir dont témoigne cette jurisprudence financière, il est possible de justifier l'injonction pour l'avenir par le souci qu'a le juge des comptes de signaler au comptable public les irrégularités constatées afin qu'il y remédie. Un avertissement paré, par certains aspects, de toute la clémence dont le juge des comptes sait faire preuve au regard d'une lourde responsabilité supportée par les comptables publics. Clémence qui, loin d'être isolée à ce cas de figure, s'entend d'une orientation jurisprudentielle désormais traditionnelle chez le juge des comptes.

L'injonction pour l'avenir justifiée par un souci d'équité

Telle qu'utilisée par le juge des comptes, l'injonction pour l'avenir traduit toute la mansuétude de ce dernier, désireux de ne sanctionner les irrégularités comptables constatées que dans une proportion strictement nécessaire, quitte à teinter d'une certaine subjectivité les décisions qu'il rend en la matière. Mme Gisserot, procureur général près la Cour des comptes devait d'ailleurs, encore récemment, le relever, s'interrogeant sur les raisons qui justifient que parfois, le juge des comptes préfère, au moins dans un premier temps, utiliser l'injonction pour l'avenir au lieu de l'injonction ferme et qu'il lui arrive même, purement et simplement, de fermer les

yeux sur des irrégularités mineures (33). Et le procureur général de préciser qu'une telle orientation jurisprudentielle ne saurait trouver d'autre explication qu'à raison de la sagesse témoignée par le juge des comptes lors de son office, tenant compte de considérations d'équité dans lesquelles l'examen du comportement du comptable a sa part.

Une orientation jurisprudentielle qui néanmoins, introduit une certaine forme d'inégalité dès lors qu'à situation identique, les CRC adoptent parfois une position différente, se contentant de prononcer une injonction pour l'avenir là où une autre chambre prononcerait une injonction ferme (34). Mais le pouvoir d'appréciation que s'accorde ainsi le juge des comptes est à ce prix.

Une injonction qui soulève également l'interrogation dès lors que sont appréciées les conséquences financières de cette clémence manifestée par le juge des comptes. En effet, et en diminuant ainsi le montant du débet mis à la charge du comptable public, le juge des comptes fonde, manifestement, l'intérêt à agir dont pourrait se prévaloir une collectivité publique dont la caisse n'aurait pas été reconstituée à hauteur des irrégularités commises. Un intérêt qui, s'il n'a, jusqu'à présent, pas fondé une action en contestation de la décision rendue par le juge des comptes, n'en constitue pas moins un tempérament notoire à l'usage de ce type d'injonction (35).

Teintée d'un souci indubitable d'équité, cette jurisprudence financière, si elle ne peut qu'étonner dès lors que sont appréciées les compétences du comptable public, s'inscrit néanmoins dans une architecture jurisprudentielle patiemment édifiée par le juge des comptes dont le point d'achoppement réside dans une clémence désormais traditionnelle chez ce dernier.

Une clémence traditionnelle du juge des comptes

Si les compétences du juge des comptes peuvent se résumer au jugement des comptes des comptables publics, la perception de ces compétences n'en doit pour autant être aussi restrictive. Si le Conseil d'Etat a entendu rappeler au juge des comptes qu'il ne pouvait se permettre d'apprécier le comportement personnel du comptable public mais devait se limiter à l'appréciation des éléments matériels du compte soumis à son contrôle (36), certaines particularités du jugement des comptes suggèrent d'élargir une conception par trop restrictive (37).

(29) C. comptes, 24 février 1988, Le Duic et Costa, agents comptables du centre universitaire de Saint-Denis de la Réunion, Rec. p. 20.

(30) Décret n° 98-65 du 4 février 1998 fixant les modalités de rétribution des personnels des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche dépendant du ministère de l'Éducation nationale pour services rendus lors de leur participation à des opérations de recherche scientifique prévues dans des contrats ou conventions, JO p. 1857.

(31) C. comptes, 17 juillet 1997, Université Claude-Bernard, Lycen-I, n° 17309.

(32) C. comptes, 15 octobre 1998, Université Claude-Bernard, Lyon-I, n° 20706.

(33) H. Gisserot, Allocution lors de la séance solennelle de rentrée du 25 janvier 2001.

(34) C. comptes, 25 mars 1991, Commune de Cuers, Rec. p. 18.

(35) Un parallèle ne peut être effectué avec les arrêts blancs (de décharge), les injonctions ayant été levées à raison des justifications apportées par le comptable public et qui sont de nature à régulariser sa situation comptable.

(36) CE, Ass., 20 novembre 1981, Rispaël, Rec. p. 434 ; CE, 10 février 1984, Gallé, req. n° 45178.

(37) H.-M. Crucis, « Droit des contrôles financiers des collectivités territoriales », Le Moniteur 1998, p. 314 ; S. Damarey, « Le juge administratif, juge financier », Dalloz 2001, p. 77 et s. ; E. Douat, « Les chambres régionales des comptes et l'ordre juridictionnel administratif », thèse, Bordeaux, 1991, p. 360 ; J. Magnat, « Que juge le juge des comptes ? », RF fin. publ. 1989, n° 28, p. 115 ; G. Montagnier, « Le trésorier-payeur général », thèse, Lyon, 1966, p. 275.

Ainsi, et comme l'a relevé le commissaire du Gouvernement Lamy dans ses conclusions sur l'arrêt Barthélémy, « le contrôle de la Cour n'est pas, malgré les rappels réguliers (formulés par le Conseil d'Etat) un contrôle se cantonnant aux seuls éléments matériels du compte (...). La Cour tient parfois compte du comportement du comptable. C'est un fait que (le Conseil d'Etat ne peut) ignorer (38) ». Et il s'agit parfois, pour le juge des comptes, de tempérer une responsabilité à raison des circonstances de l'espèce qui ne sauraient, en toute équité, justifier l'engagement de la responsabilité pécuniaire du comptable public, abstraction étant faite, dans ces cas, du caractère en principe purement objectif du jugement des comptes des comptables publics.

Une orientation jurisprudentielle qui explique, dès lors, et ainsi que l'a rappelé M. Fabre, la possibilité pour le juge des comptes de prendre une décision de passer pour ordre qui constitue alors un moyen discret mais efficace et utilisé assez fréquemment, aux dires de cet auteur, pour accorder en fait, sans le dire, des décisions de décharge de responsabilité (39). Un constat qui a également été formulé par Mme Gisserot s'agissant, dans une autre perspective, d'abstentions délibérées du juge des comptes de prononcer un débet lorsque l'existence manifeste de circonstances de force majeure en établirait par avance le caractère platonique (40).

L'intérêt du juge des comptes pour cette procédure particulière qu'est l'injonction pour l'avenir s'inscrit dans une semblable perspective. L'injonction pour l'avenir apparaît en effet comme un moyen d'atténuer la responsabilité du comptable public, le juge des comptes tenant en considération des éléments, souvent indépendants de la simple constatation d'une tenue régulière ou non des comptes en jugement, pour écarter la responsabilité encourue par le comptable public.

Ainsi appréciées, les modalités d'utilisation de la technique des injonctions pour l'avenir, telles que pratiquées par le juge des comptes, traduisent la marge de manœuvre qu'il s'est ainsi accordé, dans sa construction prétorienne d'une notion qui ne l'est pas moins. Un outil précieux, à sa disposition, qui doit demeurer une alternative à l'injonction ferme qu'il serait susceptible de prononcer et emporter toutes les conséquences juridiques qui s'imposent.

IMPACT DE L'INJONCTION POUR L'AVENIR SUR LA RESPONSABILITÉ DU COMPTABLE PUBLIC

Si régulièrement, depuis sa création, la Cour des comptes a recours aux injonctions pour l'avenir, ce n'est qu'au cours de ces dix dernières années, et à la faveur d'un intérêt particulier en constante progression pour ce type d'injonction, qu'il a été possible de préciser leur régime juridique. Appréciée au regard de la responsabilité effectivement encourue par le comptable public, l'injonction pour l'avenir présente pour effet immédiat de décharger le comptable de toute responsabilité à raison des irrégularités relevées. Toutefois, et si ces mêmes irrégularités persistent en dépit de l'injonction pour l'avenir ainsi formulée, le juge des comptes serait fondé à engager la responsabilité du comptable public à raison de la gestion postérieure au prononcé de telles injonctions.

La responsabilité du comptable écartée par l'injonction pour l'avenir

Alternative à l'injonction ferme, l'injonction pour l'avenir emporte un effet décisif quant à la responsabilité encourue par le comptable public.

L'injonction pour l'avenir, alternative à l'injonction ferme

Loin de répondre au régime juridique de l'injonction ferme, l'injonction pour l'avenir n'en constitue pas moins une disposition définitive.

L'injonction pour l'avenir n'est pas une injonction ferme

Lorsque le juge des comptes constate une irrégularité comptable, il enjoint, en tant que de besoin, au comptable public concerné de produire, dans un certain délai, toutes justifications utiles de nature à le décharger de la responsabilité qu'il pourrait encourir. Cette injonction ferme, nécessairement provisoire, ne se traduira toutefois par la mise en débet du comptable public que si ce dernier ne répond pas ou répond imparfaitement à l'injonction qui lui a été adressée. Une autre possibilité pour le comptable d'éviter sa mise en débet réside dans le versement, à titre de réponse à l'injonction prononcée, du montant de l'irrégularité constatée dans les caisses dont il tient la comptabilité.

Une injonction qui sera, en conséquence, levée à l'occasion de dispositions définitives prononcées par le juge des comptes ou confirmée et, en tant que telle, transformée en une disposition de débet à la charge du comptable public concerné.

Ainsi que le précise M. Fabre, « il ne faut pas confondre l'injonction ferme avec l'injonction pour l'avenir, dont l'objet est seulement de rappeler le comptable au respect de ses obligations (41) ». La Cour des comptes a ainsi pu préciser que les injonctions pour l'avenir ne créant aucun lien de droit et ne pouvant causer aucun préjudice immédiat aux comptables concernés, ces derniers étaient mal fondés à en faire l'objet d'un recours en appel (42). Dans le même esprit, la Cour des comptes a relevé qu'une injonction pour l'avenir ayant, par nature, trait à des comptes non encore rendus, sur des exercices non clos, ne fait pas grief au justiciable, ni obstacle à sa décharge (43). Simple avertissement, l'injonction pour l'avenir absout le comptable à raison des irrégularités que le juge des comptes a pu constater mais constitue une menace potentielle, en vue du jugement des prochains comptes à l'occasion desquels le comptable en fonction est tenu de se conformer aux observations liminairement formulées par ce même juge. Ces injonctions apparaissent alors, et pour le coup, dénuées d'un quelconque effet juridique.

Des injonctions qui ne peuvent, dès lors, être assimilées à des injonctions fermes et que le juge des comptes tente de

(38) Lamy, Concl. sur CE, sect., 3 avril 1998, Mme Barthélémy, *RFD adm.* 1998, p. 1046.

(39) F.-J. Fabre, « Intervention aux Journées Cour des comptes », Université de Toulouse, 13-14 février 1978, *Annales de l'université*, p. 395.

(40) H. Gisserot, « Où va le juge des comptes ? », *Rev. adm.* 1998, p. 249.

(41) F.-J. Fabre, « Le jugement des comptes publics : injonctions et réserves », *RA* 1984, p. 379, note 5.

(42) C. comptes, 29 avril 1884, Commune de Fort-National, *Rec. p. 4*; C. comptes, 16 juillet 1913, Commune de Châteauneuf, *Rec. p. 22*.

(43) C. comptes, 1^{er} juillet 1986, Commune de Frambois, *Rec. p. 228*.



dissocier au mieux. Si les injonctions simples formulées par le juge des comptes à l'occasion de ses jugements provisoires imposent « en tant que de besoin, au comptable de rapporter dans un délai fixé par la Cour et ne pouvant être inférieur à un mois, toutes les explications ou justifications à sa décharge (44) », rien de tel lorsque le juge des comptes formule des injonctions pour l'avenir. Ainsi qu'a pu le rappeler la Cour des comptes, de telles injonctions n'exigent aucune réponse du comptable concerné et le défaut de réponse à une telle injonction n'entre donc pas en compte pour le calcul de l'amende pour retard (45).

La Cour des comptes a par ailleurs relevé qu'après avoir formulé une injonction pour l'avenir, le juge des comptes ne pouvait la requalifier en injonction ferme (46) et dans le même esprit, elle a souligné que la demande d'un appelant de transformer un débet en une injonction pour l'avenir ne pouvait être retenue (47). Il suffit en effet, comme l'a précisé le procureur général à l'occasion de cette espèce, que le juge des comptes ait constaté qu'une somme a été réglée sans crédit et donc irrégulièrement payée, sans qu'il y ait lieu d'apprécier les circonstances de fait qu'il appartient au comptable d'invoquer le cas échéant auprès de l'autorité hiérarchique, pour que le débet puisse être prononcé (48). L'appelant ne saurait, par ailleurs, et à l'appui de sa demande, arguer du fait qu'à situation identique, certaines CRC se bornent à prononcer des injonctions pour l'avenir (49).

Le contenu des injonctions pour l'avenir ne peut impliquer aucune mise en cause de la responsabilité pécuniaire des comptables, alors même qu'y aurait été adjointe la mention « sous toutes réserves », celle-ci étant dans ces cas sans portée (50).

Avertissement qui, s'il ne peut être assimilé à une injonction ferme, soulève néanmoins l'interrogation dès lors qu'il s'agit d'apprécier les injonctions pour l'avenir au regard des dispositions provisoires puis définitives contenues dans le jugement des comptes.

L'injonction pour l'avenir est une disposition définitive

Très révélateur, l'article 26 du décret du 11 février 1985 relatif à la Cour des comptes (51) précise que celle-ci « rend des arrêts par lesquels elle statue à titre provisoire ou à titre définitif », ne laissant, en la matière, pas de place pour une troisième catégorie de dispositions (52). Il n'est d'ailleurs pas nécessaire de créer une catégorie *sui generis*, propre aux seules injonctions pour l'avenir, pour préciser le régime juridique de telles injonctions. Les différentes caractéristiques de ce type d'injonction permettent, en effet, et ainsi qu'il sera précisé, d'apprécier de telles injonctions en termes de dispositions définitives. Une perspective que ne devait toutefois pas retenir la Cour des comptes. S'interrogeant sur la nature de ces injonctions pour l'avenir, la Cour des comptes devait, à l'occasion d'un arrêt rendu en 1986, relever que la disposition du « jugement qui prescrit au comptable d'établir un compte de gestion pour le bureau d'aide sociale à partir de l'exercice 1986 a expressément le caractère d'une injonction pour l'avenir, et constitue dès lors, bien que placée après la mention « statuant définitivement », une disposition provisoire (53) ». L'assimilation ainsi opérée par la Cour des comptes entre injonction pour l'avenir et dispositions provisoires mentionnées au titre des mentions « statuant provisoirement » introduites dans le jugement des comptes, par

opposition aux dispositions définitives, ne saurait toutefois retenir l'assentiment.

Il n'est pas inutile de rappeler ici que l'injonction pour l'avenir ne peut être transformée en injonction ferme (54) et qu'aucune réponse n'est requise à sa suite (55). Dans cette perspective, l'injonction pour l'avenir apparaît beaucoup plus définitive que provisoire, n'emportant pour autant pas les mêmes conséquences que les traditionnelles dispositions définitives, susceptibles, elles, de recours (56).

Percevant la singularité de ce type d'injonctions, la Cour des comptes adopte une solution de facilité et les place d'ailleurs, le plus souvent, à part dans ses arrêts, ni provisoires ni définitives (57) alors même qu'aucun obstacle ne s'oppose à ce que les injonctions pour l'avenir figurent, en bonne place, parmi les dispositions définitives formulées par le juge des comptes.

En dernière analyse, et quelle que soit, en fait, la place accordée par le juge des comptes à ce type d'injonctions, cette circonstance n'influe aucunement sur leur nature juridique : définitives, les injonctions pour l'avenir emportent de notables conséquences juridiques, tant sur la responsabilité à venir que passée des comptables publics.

L'autorité attachée aux injonctions pour l'avenir prononcées

Revêtue d'une véritable autorité de la chose jugée, l'injonction pour l'avenir prononcée par le juge des comptes emporte des effets semblables à ceux d'un arrêt ou jugement de décharge prononcé par le juge des comptes.

L'autorité de chose jugée attachée aux injonctions pour l'avenir prononcées

S'interrogeant sur les effets de telles injonctions, M. Ducher devait relever qu'une injonction pour l'avenir « ne peut évidemment pas être considérée comme faisant grief au requérant, puisque d'une part, elle n'impose aucune charge et que d'autre part, elle n'est pas adressée à un comptable nommément désigné, mais au comptable qui sera en fonctions lorsque l'arrêt sera notifié. La Cour a ainsi jugé (...) qu'une injonction pour l'avenir ne peut par sa nature même revêtir un

(44) F.-J. Fabre, *op. cit.*, p. 379.
 (45) C. comptes, 16 mai 1984, Collèges Marcelle et Lanvin, Rec. p. 332 ; C. comptes, 4 octobre 1984, Collèges Rostand et Les Essarts, Rec. p. 341. Par un arrêt d'espèce, à ranger au rang anecdotique, la Cour des comptes a néanmoins estimé qu'elle se devait de maintenir une injonction pour l'avenir pour défaut de réponse. C. comptes, 26 décembre 1894, Commune d'Alais, Rec. 1895, p. 26.
 (46) C. comptes, 8 décembre 1994, Centre hospitalier de Blaye, Rec. p. 111.
 (47) C. comptes, 25 mars 1991, Commune de Cuers, Rec. p. 18.
 (48) Concl. sur C. comptes, 25 mars 1991, Commune de Cuers, Rec. p. 18.
 (49) C. comptes, 25 mars 1991, Commune de Cuers, Rec. p. 18.
 (50) C. comptes, 14 janvier 1987, Lycée Lurçat, Rec. p. 267.
 (51) D. n° 85-199 du 11 février 1985 relatif à la Cour des comptes, JO p. 1959, art. R. 131-3 du Code des juridictions financières.
 (52) Ancien art. 17, D. n° 68-827 du 20 septembre 1968 relatif à la Cour des comptes ; v. également art. 46, D. n° 95-945 du 23 août 1995 relatif aux chambres régionales des comptes, JO p. 12719.
 (53) C. comptes, 1^{er} juillet 1986, Commune de Fraimbois, Rec. p. 228.
 (54) C. comptes, 8 décembre 1994, Centre hospitalier de Blaye, Rec. 1895, p. 26.
 (55) C. comptes, 16 mai 1984, Collèges Marcelle et Lanvin, Rec. p. 332 ; C. comptes, 4 octobre 1984, Collèges Rostand et Les Essarts, Rec. p. 341.
 (56) CE, 20 juillet 1883, Monnier, Rec. p. 673 ; CE, 5 juillet 1953, Hiff, Rec. p. 264 ; CE, 8 mars 1968, Ministre du Travail, Rec. p. 173 ; CE, 12 décembre 1969, Darrac, Rec. p. 578 ; CE, 6 janvier 1995, Nucci, Rec. p. 6.
 (57) Très révélateurs : C. comptes, 1^{er} juin 1976, Office de HLM du Loiret, Rec. p. 157 ; C. comptes, 16 septembre 1998, TPG de l'Eure-et-Loir, req. n° 21478.

caractère définitif, puisqu'elle s'applique à des comptes non encore rendus, afférents à des exercices non clos, qu'elle ne fait pas grief au justiciable ni obstacle à sa décharge (58) ».

Le constat ne peut toutefois qu'être nuancé. Lorsque l'injonction pour l'avenir intervient au lieu et place d'une injonction ferme, le juge des comptes, constatant une irrégularité, s'abstient de prononcer une injonction ferme et lui substitue une injonction pour l'avenir. Loin d'être dénuée d'un quelconque effet juridique, une telle substitution a pour effet de décharger, pour la gestion examinée par le juge des comptes, le comptable de toute responsabilité.

Appréciée sous cet aspect, l'injonction pour l'avenir revêt nécessairement un caractère définitif dont les conséquences peuvent être comparées à celle d'un arrêt ou jugement par lequel le juge des comptes entend décharger le comptable public de sa gestion.

Une position d'autant plus radicale que l'injonction pour l'avenir, ainsi qu'il a été vu, ne peut être transformée, au cours de l'examen d'une même gestion, en injonction ferme (59). Ainsi, et une fois prononcée, l'injonction pour l'avenir décharge le comptable de toute responsabilité à raison de ces irrégularités constatées mais non immédiatement reprochées, sans qu'il soit possible au juge des comptes de revenir sur sa décision. Subsiste néanmoins l'hypothèse au terme de laquelle le juge des comptes aurait la possibilité de transformer, au cours de l'examen d'une même gestion, une injonction pour l'avenir en une injonction ferme à raison d'éléments nouveaux dont il n'avait pas eu connaissance lors du prononcé de l'injonction pour l'avenir (60).

L'injonction pour l'avenir emporte les effets immédiats d'un arrêt de décharge

Ainsi que, souligne M. Magnet, « l'arrêt de décharge a l'autorité de la chose jugée entre le comptable et l'organisme public intéressé. Il fait obstacle à ce que le juge recherche ultérieurement la responsabilité de ce comptable à raison d'opérations comprises dans la gestion dont celui-ci a obtenu décharge (61) ». Ainsi, et sous réserve des voies de recours ouvertes contre une telle décision, le comptable public se voit déchargé de toute responsabilité à raison de la gestion examinée par le juge des comptes. Et c'est dans cet esprit que peut s'inscrire l'injonction pour l'avenir, laquelle emporte des effets similaires à ceux résultant d'un arrêt ou jugement de décharge, le comptable concerné ne pouvant voir sa responsabilité engagée à raison des opérations ayant fait l'objet d'une injonction pour l'avenir. Cette injonction revêt ainsi un caractère d'autant plus solennel qu'elle ne peut être transformée en une injonction ferme et emporte, surtout et par ailleurs, des conséquences décisives quant à la responsabilité encourue par le comptable public.

En accordant au comptable public décharge de sa responsabilité, le juge des comptes lui ôte par ailleurs tout intérêt à agir en appel, ou le cas échéant, en cassation. Une perspective qui s'entend également des injonctions pour l'avenir mais que la Cour des comptes a dû, à plusieurs reprises, rappeler à certains comptables publics. Ne causant aucun préjudice immédiat aux comptables concernés, ceux-ci ne sauraient en obtenir l'annulation (62). Une position contestable dès lors qu'elle préjuge, pour l'avenir, d'une responsabilité éventuelle du comptable public et si, en définitive, cette injonction pour l'avenir s'avère mal fondée.

La responsabilité du comptable à raison du non-respect d'une injonction pour l'avenir

Apprécier les conséquences du non-respect d'une injonction pour l'avenir permet d'envisager l'engagement de la responsabilité encourue par le comptable public déterminée à raison des gestions ultérieures au prononcé d'une telle injonction.

Le non-respect d'une injonction pour l'avenir devrait entraîner la responsabilité du comptable public

Précisant les conséquences juridiques du non-respect d'une injonction pour l'avenir, le Parquet près la Cour des comptes devait signaler qu'une telle injonction justifierait pleinement, si elle n'était pas suivie d'effet, la mise en jeu de la responsabilité du comptable en fonction lors du prochain contrôle (63), dans l'hypothèse, bien sûr, où il s'agit d'irrégularités sanctionnables.

Si peu d'arrêts ou de jugements rendus par le juge des comptes ont, jusqu'à présent, pu formaliser l'impact juridique du non-respect d'une injonction pour l'avenir, la lecture de certaines lettres d'observations émises par des CRC dans le cadre du contrôle de la gestion permet de préciser, utilement, la valeur juridique de telles injonctions. Ainsi, la CRC Picardie rappelle-t-elle que « la chambre a préféré intervenir par la voie d'une injonction pour l'avenir qui, si elle n'est pas suivie d'effet, donnera lieu sur les comptes ultérieurs à la mise en jeu effective de la responsabilité du comptable (64) ».

Si, à l'occasion d'une gestion ultérieure, le juge des comptes constate que le comptable public n'a pas satisfait à l'injonction pour l'avenir formulée à l'occasion d'un précédent exercice, sa responsabilité pourra alors être engagée mais uniquement à raison de la gestion en cours d'examen. Ainsi qu'a pu le constater la Cour des comptes, il ne paraît pas souhaitable que le juge des comptes réitère une injonction pour l'avenir déjà formulée lors du précédent contrôle, et qui n'a pas été suivie d'effet (65). Néanmoins, et à raison d'une appréciation d'un cas d'espèce faisant état de l'ancienneté de l'arrêt antérieur à l'occasion duquel avaient été formulées des injonctions pour l'avenir et de la modestie des sommes en cause, le juge des comptes a pu estimer, sur les conseils du Parquet, que ces circonstances étaient de nature à justifier le renouvellement d'une injonction pour l'avenir (66). De même, et toujours à raison des circonstances de l'espèce, la Cour des comptes devait confirmer les injonctions

(58) G. Ducher, « La Cour des comptes, juge d'appel », Berger-Levrault, 1994, p. 19 ; C. comptes, 1^{er} juillet 1986, Commune de Frambois, Rec. p. 228.

(59) C. comptes, 8 décembre 1994, Centre hospitalier de Blaye, Rec. p. 111.

(60) Ibid.

(61) Jacques Magnet, op. cit., p. 187.

(62) C. comptes, 29 avril 1884, Commune de Fort-National, Rec. p. 4 ; C. comptes, 16 juillet 1913, Commune de Châteauneuf, Rec. p. 22.

(63) Concl. n° 5179 sur C. comptes, 22 juin 2000, Institut national des sciences appliquées de Lyon, n° 26322.

(64) CRC Picardie, Lettre d'observations au directeur de la maison de retraite et centre d'hébergement pour personnes âgées de Rue, 28 octobre 1993.

(65) C. comptes, rapport sur les comptes et la gestion du centre régional de la propriété forestière (CRPF) d'Aquitaine, Concl. n° 4511 du 3 juin 1999.

(66) C. comptes, rapport sur les comptes et la gestion du centre régional de la propriété forestière (CRPF) d'Aquitaine, Concl. n° 4511 du 3 juin 1999 et C. comptes, 29 septembre 1999, Centre régional de la propriété forestière (CRPF) d'Aquitaine, n° 23845.

α

pour l'avenir prononcées à l'occasion d'un précédent arrêt, justifiant sa décision par le fait que le comptable en fonction n'avait pas été en mesure d'appliquer la totalité des injonctions précédemment prononcées (67).

Une orientation jurisprudentielle qui bien qu'elle soit de nature à semer le doute quant aux conséquences avérées du non-respect d'une injonction pour l'avenir, exprime de nouveau, mais au cas d'espèce, l'équité dont la jurisprudence financière est empreinte.

Ainsi, et en l'absence de suites données aux injonctions pour l'avenir formulées par le juge des comptes, devrait logiquement succéder l'engagement de la responsabilité du comptable public concerné. Mais l'impact d'une injonction pour l'avenir devrait, en termes de procédure, s'achever ici. L'injonction pour l'avenir ne pourrait, à l'occasion d'une gestion ultérieure, que justifier une injonction ferme mais nécessairement provisoire, dans le strict respect de la règle du double arrêt.

La responsabilité du comptable public serait alors engagée, sans qu'il puisse, en principe, bénéficier d'une nouvelle clémence du juge des comptes, aux termes d'une procédure classique d'engagement de sa responsabilité. Ainsi appréciée, en termes de procédure, l'injonction pour l'avenir n'emporte aucune conséquence particulière. Il paraît, en effet, difficile, alors même que l'on souhaiterait parer l'injonction pour l'avenir d'une densité juridique accrue, d'admettre que fasse suite à une injonction pour l'avenir non respectée à l'occasion de gestions ultérieures, une disposition définitive engageant la responsabilité du comptable public concerné. Le respect de la règle du contradictoire exige que la procédure soit initiée par une injonction nécessairement provisoire qui n'engagera la responsabilité du comptable en fonction qu'en cas de défaillance de celui-ci dans les réponses qu'il fournira au juge des comptes. C'est dans cette perspective que s'inscrit l'arrêt par lequel la Cour des comptes, constatant qu'une injonction pour l'avenir faisait déjà obligation au comptable de produire un état récapitulatif, statuant provisoirement, réclama au comptable la production de cet état récapitulatif (68). Une jurisprudence isolée qu'il serait excessif de considérer comme l'illustration de l'efficacité des injonctions pour l'avenir. Une explication plus convaincante résulte, en effet, de la prudence manifestée par le juge des comptes dans l'utilisation de cet instrument juridique : des injonctions prononcées mais pour lesquelles il n'est pas fait allusion à l'injonction pour l'avenir précédemment formulée, afin d'éviter qu'un préalable ne s'impose.

Une responsabilité limitée à la gestion postérieure au prononcé de l'injonction pour l'avenir

Une injonction, prononcée pour l'avenir, s'impose au comptable, lequel devra, lors de gestions ultérieures, en tenir compte dans la tenue de sa comptabilité. A défaut, la responsabilité du comptable concerné, qui peut ne pas être le comptable à l'égard duquel l'injonction pour l'avenir avait été prononcée, sera engagée. C'est dans cet esprit que la Cour des comptes avait, par injonction pour l'avenir, rappelé à un receveur municipal l'obligation qui lui incombait de transmettre les délibérations du Conseil municipal portant création ou modification de taxes (69). Le comptable ayant négligé de le faire, la Cour lui a enjoint de produire toutes les délibérations de cette nature votées depuis la date de notification de l'arrêt précédent. Elle l'a ensuite condamné provisoirement à

l'amende pour le retard constaté dans la production de ces délibérations. Une condamnation rendue définitive par un arrêt du 11 mai 1978.

La responsabilité du comptable ne sera toutefois pas engagée dès lors que les injonctions pour l'avenir formulées par le juge des comptes l'ont été à l'occasion d'exercices antérieurs à la période examinée par ce même juge, mais n'ayant été portées à la connaissance du comptable que postérieurement à cette même période (70). En l'espèce, la Cour des comptes devait constater que les injonctions pour l'avenir, formulées au titre des exercices 1984 à 1990, n'ont été portées à la connaissance des comptables qu'à la fin de l'année 1994. Dans ces conditions, il apparaissait impossible pour les comptables concernés d'en observer les dispositions et de les prendre en compte dans les différentes opérations dont ils avaient la charge, au titre des exercices 1991 à 1993. La Cour des comptes devait, en conséquence, estimer que le non-respect éventuel de ces injonctions ne pouvait être imputé aux différents comptables en fonction durant cette période.

En se munissant d'un outil tel que l'injonction pour l'avenir, le juge des comptes s'autorise à reporter, dans le temps et le cas échéant, les conséquences d'une irrégularité décelée dans la comptabilité examinée. Une responsabilité comptable qu'il se refuse par ailleurs à engager, s'en tenant, en certaines circonstances, au prononcé d'une injonction pour l'avenir dans la mesure où aucune mise en garde n'avait été adressée au comptable en fonction lors des contrôles précédents (71).

Une circonstance qui soulève, par ailleurs, de notables interrogations quant au réel destinataire de l'injonction pour l'avenir. Il est de principe de relever qu'une injonction pour l'avenir est adressée au comptable en fonction, qui peut être différent de celui auquel sont imputables les irrégularités comptables constatées. Or, la logique même de ce type d'injonction suppose que par-delà le comptable en fonction, l'injonction pour l'avenir s'adresse également au comptable responsable des irrégularités constatées mais non sanctionnées, avec toutes les conséquences juridiques qui s'y attachent et notamment, la possibilité d'une mise en jeu ultérieure de sa responsabilité en cas de non-respect des injonctions formulées pour l'avenir. Ainsi parée d'une nouvelle dimension, l'injonction pour l'avenir suppose, nécessairement, dans cette perspective, que le juge des comptes puisse assurer un suivi des injonctions pour l'avenir prononcées.

L'injonction pour l'avenir résume ainsi parfaitement une situation désormais acquise, au terme de laquelle le juge des comptes n'est plus juge des seuls comptes du comptable public. Confirmée dans son rôle de simple avertissement, l'injonction pour l'avenir n'emporte, en définitive, de réelles conséquences qu'à raison des gestions à l'occasion desquelles ces injonctions ont été prononcées et invite le juge des comptes à une rationalisation dans l'utilisation de cet instrument afin que l'injonction pour l'avenir acquière une réelle unité juridique.

(67) C. comptes, 19 juin 2000, Caissier général de la Caisse des dépôts et consignations, n° 26719.

(68) C. comptes, 22 février 1989, Ecole polytechnique, Rec. p. 28.

(69) C. comptes, 8 janvier 1975 et 6 mai 1976, Commune d'Epinay-sur-Seine, Rec. p. 143.

(70) C. comptes, 3 juin 1999, Institut français d'Athènes, La Revue du Trésor 2000, p. 379, Chronique de jurisprudence financière, Michel Lascombe et Xavier Vandendriessche.

(71) C. comptes, 30 septembre 1999, Université de Caen, n° 23885.

30 juin 1961, *Procureur général près la Cour des comptes c/ Sieur Mazer*, RD publ. 1961, p. 864, concl. Bernard). Si l'inapplicabilité des lois d'amnistie était patente, et la solution classique, la présente espèce se distinguait par la voie inhabituelle choisie pour invoquer l'application d'une loi d'amnistie. Jusqu'à présent, cet argument avait toujours été soulevé en premier ressort, donc lors du jugement de l'affaire au fond (v. par exemple CDBF 19 juillet 1974, *Société d'économie mixte d'aménagement et de gestion du marché d'intérêt national de Paris - La Villette [SEMV]*), Lebon p. 803; CCP n° 2, p. 103; *Les Grands arrêts de la juridiction financière*, Dalloz, n° 56, p. 507; une loi d'amnistie, ne s'appliquant pas à la CDBF, est « sans effet sur le renvoi de M. X. devant la Cour »: CDBF 23 avril 2003, *Tribunal de grande instance de Marseille*; Rev. Trésor 2004, p. 54, note M. Lascombe et X. Vandendriessche; Rec. p. 111), ou en cassation.

Or, en l'espèce, l'arrêt de condamnation (CDBF 17 juin 2005, *Centre hospitalier spécialisé [CHS] Paul-Guiraud de Villejuif*, 2^e arrêt, préc.), sur lequel portait la demande, ne faisait pas état de cette question, qui n'avait donc pas été soulevée lors du jugement au fond, alors que la loi d'amnistie date de 1995 et qu'elle était donc connue au moment du jugement (2005), ce qui, semble-t-il, aurait pu constituer un argument supplémentaire pour rejeter la requête. Et cette question eût-elle été soulevée à l'époque que la CDBF l'aurait directement écartée.

Un recours atypique, mais une jurisprudence classique.

La présente espèce innovait donc en se fondant sur une procédure, prévue directement par la loi d'amnistie, de demande adressée à une juridiction. Or la CDBF n'étant pas visée par cette loi, la procédure prévue par cette dernière ne lui était tout simplement pas applicable; la demande devait dès lors être rejetée pour avoir été portée devant une autorité non concernée par cette loi d'amnistie et donc incompétente pour traiter la requête, cette dernière ne pouvant par ailleurs se fonder sur aucune autre voie de recours prévue par les textes concernant la CDBF. Cette dernière ayant déjà statué sur cette affaire et aucun texte applicable à elle ne permettant qu'elle puisse statuer de nouveau sur ce cas d'espèce, elle avait donc épuisé sa compétence.

Il sera rappelé enfin que cette inapplicabilité des lois d'amnistie aux sanctions de la CDBF s'explique par leur nature particulière.

En effet, il ne s'agit pas de sanctions professionnelles, ni de sanctions pénales (CDBF 30 octobre 1985, *Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés [CNAMTS], Service du contrôle médical régional de Nancy*, CCP n° 3, p. 20), jusqu'à ce jour seules visées par les lois d'amnistie, même si la CDBF est bien une juridiction répressive (comme elle l'a indiqué elle-même: CDBF 4 avril 2001, *Office public intercommunal d'HLM [OPIHLM] de la région de Creil*, Rev. Trésor 2001, p. 799, note M. Lascombe et X. Vandendriessche) et qu'elle statue sur des « accusations en matière pénale » au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (v. par exemple CE 30 octobre 1998, *Lorenzi*, Lebon p. 374; AJDA 1998, p. 1047; RFDA 1999, p. 1022).

Les amendes CDBF sont assimilées par la loi (art. L. 313-14 du code des juridictions financières) aux amendes pour question de fait (v. à ce sujet, cette chronique, AJDA 2005,

p. 2391), elles-mêmes étant de nature *sui generis* (ni pénales ni disciplinaires, ni civiles) et donc non couvertes par les différentes lois d'amnistie.

ARRÊT

**Cour de discipline budgétaire et financière (1^{re} section),
24 février 2006**

M. Philippe Séguin, Premier prés. de la Cour des comptes, prés. de la CDBF, prés. - M. Emmanuel Giannesini, conseiller référendaire à la Cour des comptes, rapp.
Centre hospitalier spécialisé Paul-Guiraud de Villejuif - 3^e arrêt - n° 153-414-III

Sur la requête de M. X.:

Considérant que par lettre susvisée du 20 juin 2005, M. X., se prévalant de l'article 16 de la loi n° 95-884 du 3 août 1995 portant amnistie, demande à la Cour de discipline budgétaire et financière, d'une part, d'ordonner la suspension de l'exécution de l'arrêt du 17 juin 2005 par lequel celle-ci l'a condamné au paiement d'une amende de 5 000 euros, et d'autre part, de constater que le bénéfice de l'amnistie prévue par la loi précitée lui est acquis;

Considérant, en premier lieu, qu'en rendant son arrêt du 17 juin 2005 dans l'affaire ayant motivé le renvoi de M. X. devant elle, la Cour de discipline budgétaire et financière a épuisé sa compétence et ne peut, en principe, se saisir à nouveau du même litige;

Considérant, en second lieu, que la demande de M. X. du 20 juin 2005 n'entre dans aucun des cas dans lesquels le recours en révision, prévu par l'article L. 315-3 du code des juridictions financières, est possible;

Considérant enfin que les sanctions prononcées par la Cour de discipline budgétaire et financière ne sont pas explicitement mentionnées par la loi du 3 août 1995; qu'elles ne constituent pas davantage des sanctions professionnelles ou disciplinaires au sens des articles 14 à 16 de cette loi; qu'en conséquence, la procédure prévue par l'article 16, sur lequel se fonde la requête de M. X., n'est pas applicable à la Cour;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les conclusions de la requête demandant à la Cour de constater le bénéfice de l'amnistie doivent être rejetées comme irrecevables; que par suite et en tout état de cause, les conclusions aux fins de suspension doivent être rejetées;

Sur la publication:

Considérant qu'il n'y a pas lieu, en application de l'article L. 314-20 du code des juridictions financières, de publier le présent arrêt au Journal officiel de la République française;

Arrête:

Article unique: La requête de M. X. est rejetée.

Le juge financier, la ligne de compte et les valeurs inactives

Dans un arrêt classique, la Cour des comptes a rappelé le principe et les limites de la responsabilité des comptables publics en matière de reprise des soldes entre deux exercices. Elle en a fait une application, assez rare en jurisprudence, à la matière particulière des valeurs « inactives ».

JURIDICTION FINANCIERE - Cour des comptes - Jugement des comptes - Ligne de compte - Valeurs inactives

(C. comptes 4^e ch. 26 janvier 2006, Commune de Lezay [Deux-Sèvres], n° 44341)

Sans doute parce qu'il cultive le complexe de ces disciplines techniques qui ont plus de chance de devenir une science que de toucher à l'art, le droit de la comptabilité publique abonde en termes poétiques, dont l'ésotérisme peut dérouter l'observateur non averti: «admission en non-valeur», «arrêt de débet» ou encore, comme dans la décision ci-dessous reproduite, «ligne de compte» et valeurs dites «inactives». Ces deux dernières expressions, quoique touchant aux fondements même de la mission du juge des comptes, et notamment à la notion de deniers publics, connaissent des applications relativement rares dans la mise en jeu de la responsabilité des comptables publics.

Les obligations du comptable en matière de reprise de la «ligne de compte»

(J. Magnet, *Droit budgétaire et comptabilité publique*, PUF, coll. Lexique, 1980, p. 73). Elle correspond à l'actif net de l'organisme public (ou au passif, qui est par construction égal à l'actif net) et rend donc compte de son patrimoine.

En effet, le principe de l'annualité budgétaire et l'obligation faite aux comptables publics de produire chaque année le compte de leur gestion ne sauraient être interprétés comme signifiant que les comptes repartiraient «de zéro» au début de l'année civile. Au contraire, comme le soulignait le parquet général de la Cour des comptes dans ses

conclusions sur l'arrêt des chambres réunies *Commune de Condé-sur-Noireau* du 16 octobre 2000 (v. encadré), «l'enchaînement des gestions constitue un principe fondamental de tout système

comptable, qu'il soit public ou privé», même si la justification en est différente: d'un côté, impératif fiscal et obligation de rendre compte périodiquement aux détenteurs du capital, de l'autre côté, contrôle démocratique de l'assemblée délibérante et examen systématique par un juge spécialisé.

A cet égard,

Cependant, dès 1905, Victor de Marcé affirmait, dans son *Traité de la comptabilité publique*: «Le juge des comptes ne peut modifier la ligne de compte, à moins d'inexactitude dans le report du reliquat fixé par un arrêt précédent». En d'autres termes, l'office du juge se limite à la constatation

des soldes et à la vérification de leur reprise régulière. La doctrine financière a consacré cette vision en évoquant le principe de l'immuabilité de la ligne de compte, qui s'impose autant au juge qu'au comptable et qui vaut pour l'Etat comme pour l'ensemble des personnes publiques, comme la *Cour des comptes* l'a rappelé dans son rapport sur l'exécution des lois de finances de 1998 (p. 16, sur l'intangibilité du bilan d'ouverture).

Toutefois, pendant près d'un siècle, et quoique dépourvue d'un pouvoir d'appréciation en la matière, la juridiction financière a maintenu la forme classique de ses arrêts en «fixant» ou en «arrêtant» la ligne de compte dans le corps des arrêts et en prononçant une injonction au comptable. Récemment, le droit et la pratique ont rejoint la doctrine à la faveur d'un avis rendu par les chambres réunies de la Cour des comptes les 7 et 14 octobre 1996 (Rec. p. 125), rédigé dans des termes dépourvus d'ambiguïté:

Il subsiste néanmoins, de la conception traditionnelle, une trace dans les procédures de gestion de fait, dans lesquelles il appartient au juge de fixer la ligne de compte (ce dernier étant lui-même présenté en partie simple, c'est-à-dire en encaissements et décaissements), par soustraction entre les recettes allouées et les dépenses admises (C. Descheemaeker, *La gestion de fait*, J.-Cl. adm., fasc. 1265, n° 185).

Dès lors que la ligne de compte est immuable, le comptable ne peut procéder à des rectifications, de sa propre initiative ou sur injonction du juge des comptes, qu'en cours d'exercice et non en balance d'entrée. Il lui appartient en conséquence de justifier toute différence apparaissant entre les écritures de sortie d'un exercice et les écritures d'ouverture de l'exercice suivant. A défaut, il est susceptible d'engager sa responsabilité pécuniaire dans les conditions prévues par le paragraphe I, de l'article 60 de la loi de finances du 23 février 1963, c'est-à-dire dès lors qu'un déficit ou un manquant en deniers ou en valeurs a été constaté (C. comptes 13 juin 1979, *Collège d'enseignement technique «La Colline» à Montpellier*, Rec. p. 75; C. comptes 29 juin 1995, *Institut médico-éducatif de Troissy*, Rev. Trésor 1996, p. 26).

Cette notion de manquant en deniers ou en valeurs appelle une explication complémentaire. Malgré la rédaction très générale du paragraphe I de l'article 60, toute anomalie constatée dans la tenue de la comptabilité n'engage pas pour autant la responsabilité du comptable. Encore convient-il que l'irrégularité se traduise, pour l'organisme concerné, par un déficit ou un manquant en deniers ou en valeurs, concepts propres à la comptabilité publique et qui se rapprochent de l'idée de dommage⁽¹⁾. Deux exemples permettront d'illustrer cette exigence:

(1) A l'inverse, la responsabilité en matière de paiement des dépenses est fondée sur la constatation du manquement, par le comptable, aux obligations de contrôle que lui assignent les règlements et renvoie à la notion d'irrégularité de la dépense, indépendamment de toute idée de préjudice.

– le comptable engage sa responsabilité si le montant des créances à court terme (ou «restes à recouvrer») inscrit en balance d'entrée est inférieur au montant porté en balance de sortie de l'exercice précédent; les sommes susceptibles d'être encaissées étant en effet inférieures à celles qui étaient allouées au 31 décembre précédent, il sera déclaré débiteur du montant «manquant» dans la caisse, sauf à démontrer que le solde de la balance de sortie était erroné;

– le comptable n'engage pas sa responsabilité, faute d'un montant, si le solde du compte au Trésor inscrit en balance d'entrée est supérieur à celui affiché à la fin de l'exercice précédent. Il lui sera néanmoins demandé de justifier une anomalie aussi grave et de procéder à sa régularisation. La différence ne sera pas versée au comptable mais regardée comme une recette exceptionnelle.

Dans l'affaire reproduite ci-dessous, la responsabilité du comptable avait été engagée en première instance à raison d'une différence «en moins» entre la balance d'entrée 2001 et la balance de sortie 2000. L'intéressée ayant pu démontrer, lors de l'instance d'appel, l'origine de cette discordance et établir l'absence de tout manquant en valeurs, la Cour des comptes a infirmé le jugement de débet.

La responsabilité du comptable en matière de tenue de la comptabilité des valeurs inactives

Bien qu'elle occupe une place importante dans la gestion des collectivités locales et de certains établissements publics, la notion de valeurs inactives demeure assez peu connue du grand public. Cette méconnaissance est paradoxale puisque ces valeurs inactives mettent souvent en cause les relations entre le service public et ses usagers.

Pour définir ce terme énigmatique, il convient de faire un détour par la notion de deniers publics. La doctrine, telle que résumée par Jacques Magnet (*Eléments de comptabilité publique*, LGDJ, 2001, p. 14-15), considère que les deniers publics

Parmi les valeurs inactives déposées par des tiers, on peut notamment citer les objets précieux (bijoux, titres) remis au comptable par les malades lors de leur entrée à l'hôpital.

sont constitués de deux catégories, les fonds et les valeurs. Les fonds correspondent à l'ensemble des moyens de paiement ayant pouvoir libératoire (monnaie divisionnaire, fiduciaire et scripturale, pour l'essentiel); les valeurs sont plus hétérogènes car elles incluent, à côté des valeurs de portefeuille (titres

de créances et de dettes) – qui sont considérées par la jurisprudence administrative comme des deniers par anticipation ou, en termes financiers, comme des valeurs «actives» –, des valeurs dites «inactives», dont les mouvements ne se traduisent pas immédiatement par une recette ou par une dépense. Ces dernières sont elles-mêmes de deux ordres: elles comprennent «certaines valeurs, autres que du numéraire, qui sont déposées par des tiers et n'entrent pas dans la situation de la collectivité», ainsi que des «formules de différentes natures qui n'acquiescent une valeur que dans la mesure où elles ont fait l'objet d'une émission par le comptable ou un agent habilité à cet effet» (R. Brolles et B. Straub, *Budget des communes 2006*, Berger-Levrault, 2006, p. 203). Parmi les valeurs déposées par des

POUR EN SAVOIR PLUS

- J. Magnet, *Eléments de comptabilité publique*, LGDJ, 5^e éd., 2001;
- H. Glisserot, *concl. sur C. comptes (ch. réunies) 6 octobre 2000*, Commune de Condé-sur-Noireau, Rec. p. 80 (sur la ligne de compte);
- R. Brolles et B. Straub, *Budget des communes – Gestion et comptabilité 2006*, Berger-Levrault, 16^e éd., 2006;
- Ministère de l'Economie et des Finances (direction de la comptabilité publique), *Comptabilité des valeurs inactives*, Instruction codificatrice n° 97-042-L8 du 2 avril 1997.

tiers, on peut notamment citer les objets précieux (bijoux, titres) remis au comptable par les malades lors de leur entrée à l'hôpital. Quant aux «formules», elles recouvrent des réalités très diverses comme les droits d'entrée dans les musées ou les piscines, les cartes d'accès aux photocopieurs dans une bibliothèque, les timbres-amendes, les tickets de cantine, les tickets pour les prélèvements sur le produit des jeux dans les casinos ou les vignettes-visas remis aux demandeurs d'un titre de séjour.

Ainsi définies, les valeurs inactives peuvent, selon les cas, appartenir ou non à la personne publique et être ou non productives de revenus pour celle-ci. Elles doivent être distinguées de certains biens, également non monétaires, comptabilisés à l'actif, et notamment les stocks (vêtements, carburants, publications destinées ou non à la vente...).

Les valeurs inactives représentent donc un enjeu important en termes de gestion. Du fait de leur nature de deniers publics, elles ne peuvent être maniées, en vertu de l'article 11 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, que par des comptables publics, souvent avec l'aide de régisseurs de recettes (piscines publiques, musées...). Mais, la Cour des comptes l'a constaté à de nombreuses reprises, cette gestion rencontre de nombreux obstacles. Une première difficulté, résultant de leur nature non monétaire, consiste à déterminer les conditions de comptabilisation des valeurs inactives. Par convention, elles sont comptabilisées soit pour leur montant (rentes et obligations de l'Etat inscrites au Grand-Livre), soit en valeur faciale ou pour leur prix de vente (timbres, tickets, permis, billets de loterie...), soit enfin en nombre, à raison d'un euro par unité, lorsqu'elles n'ont pas de valeur fixe (objets précieux, quittances pour la perception de droits ou d'amendes...). Dès lors, le contrôle du comptable sur les opérations des régisseurs est délicat, le rapprochement des recettes avec les sorties de titres sans valeur réelle ou faciale étant impossible. S'y ajoute le relatif éloignement du comptable à l'égard des procédures de commande des valeurs inactives, de leur prise en charge par les régisseurs ou de leur conservation, qui sont largement déterminées par les ordonnateurs.

Le traitement comptable est précisé par les instructions émanant de la direction générale de la comptabilité publique pour chaque catégorie d'organismes et par une instruction «codificatrice» L8 du 2 avril 1997 (v. encadré): les opérations sont décrites dans des comptes distincts de la comptabilité générale, retraçant respectivement les valeurs prises en charge par le comptable, les valeurs en portefeuille chez celui-ci et les valeurs chez les correspondants (régisseurs, établissements financiers, casinos...). Les opérations de l'exercice et les soldes doivent être justifiés par des pièces énumérées par les instructions: compte d'emploi, état de

développement des soldes des valeurs détenues tant par le comptable que par les correspondants, procès-verbal d'incinération ou de destruction des formules...

En toute hypothèse, quelles que soient ces spécificités, les valeurs inactives doivent obéir aux grands principes de l'instance en reddition de compte: dépôt annuel du compte auprès de la juridiction financière, enchaînement des gestions, immutabilité de la ligne de compte. La préoccupation de la juridiction financière à l'égard de ces opérations est ancienne et constante. La Cour des comptes dénonçait déjà, dans son rapport sur les comptabilités vérifiées en 1924 et 1925 (p. 75), l'insuffisance des justifications concernant les

Dans son activité juridictionnelle, le juge des comptes adopte une attitude empreinte d'exigence et de pragmatisme.

mouvements de valeurs inactives, l'observation se prolongeant, trois quarts de siècle plus tard, dans le rapport public annuel de 1999 (p. 325 et s.), par le constat de l'absence quasi systématique de la balance des valeurs inactives dans les comptes des universités (alors que cette pièce est exigée, pour les établissements publics nationaux à caractère administratif, par l'article 3 du décret du 29 décembre 1962).

Dans son activité juridictionnelle, le juge des comptes adopte une attitude empreinte d'exigence et de pragmatisme. Bien souvent, le défaut de production d'une balance des valeurs inactives n'est sanctionné que par le prononcé d'une injonction pour l'avenir, qui n'est pas une charge (v. cette chronique, AJDA 2003, p. 1218). En revanche, lorsqu'une discordance est constatée entre balance de sortie et balance d'entrée et lorsqu'il ne parvient pas à apporter les explications de ces écarts, le comptable engage sa responsabilité à hauteur du montant constaté (C. comptes 13 avril 1983, *Lycée d'enseignement technologique Pierre-de-Coubertin à Meaux*, Rec. p. 69; CRC Bretagne 8 juillet 1992, *Commune de Saint-Cast-le-Guildo*, Rec. p. 68). Il en va de même, plus généralement, de toute perte de valeurs inactives, par exemple à la suite d'un vol ou de détournements (C. comptes 22 janvier 1998, *Lycée d'enseignement professionnel Le Corbusier à Tourcoing*, Rec. p. 20). Si les écarts constatés ne traduisent pas un manquant mais une différence « en plus », une réserve sera prononcée sur la gestion du comptable dans l'attente de la rectification des écritures. Enfin, du fait de leur assimilation aux deniers publics, les valeurs inactives sont également susceptibles d'engager la responsabilité du comptable pour défaut de conser-

vation des recettes. Dans une espèce très particulière, le receveur d'un hôpital a ainsi été déclaré débiteur du montant des arrérages qu'il avait laissé prescrire sur des titres au porteur qu'il détenait pour le compte des hospitalisés (CRC Franche-Comté 14 janvier 1993, *Hôpital de Gray*, Rec. p. 9).

L'arrêt ci-dessous reproduit fait une application classique, mais dans une rédaction fort concise, des principes précédemment exposés. La chambre régionale des comptes de Poitou-Charentes avait engagé la responsabilité du comptable de la commune de Lezay pour n'avoir pas repris, en balance d'entrée 2001, le solde des valeurs inactives figurant à la balance de sortie du compte de l'année 2000. Ce n'est qu'en appel que l'intéressé a produit les pièces (compte d'emploi des tickets et titres de recette) permettant d'établir le fait que, si la balance d'entrée 2001 était en effet erronée, aucun manquant en valeurs ne pouvait être retenu à l'encontre du requérant. Se référant implicitement aux termes de l'article 60, paragraphe IV, de la loi du 23 février 1963, la Cour des comptes a en conséquence infirmé le jugement attaqué, non sans avoir relevé au passage qu'en l'état de son information, la chambre régionale des comptes avait été fondée à prononcer un débet. Même si, en l'espèce, la responsabilité du comptable a été dégagée, la Cour a donc réaffirmé l'importance du principe d'immutabilité de la ligne de compte, y compris dans le cas particulier des valeurs inactives.

ARRÊT

Cour des comptes (4^e chambre), 26 janvier 2006

M. Vianès, conseiller maître, rapp. - M. Moreau, conseiller maître, contre-rapp.

Commune de Lezay (Deux-Sèvres) - n° 44341

La Cour [...]

Sur la recevabilité:

Attendu que M^{me} Cirot, comptable constituée en débet par le jugement définitif susvisé, a qualité et intérêt à en élever appel; que sa requête a été déposée dans le délai réglementaire et contient l'exposé des faits, moyens et conclusions; qu'elle est donc recevable;

Sur le fond:

Attendu que le montant du solde d'entrée pour l'exercice 2001 du tableau des valeurs inactives joint au compte financier du budget principal de la commune n'était pas identique à celui de la balance de sortie pour l'exercice 2000; qu'en réponse à l'injonction formulée par la chambre régionale des comptes, la comptable n'avait pas justifié de cette différence; que, dès lors, la chambre régionale était fondée à l'instituer en débet à hauteur de l'écart constaté de 2 290,55 euros (15 025 F) à la date de son jugement;

Attendu, toutefois, que l'appelante a produit dans sa requête les pièces justifiant l'absence de tout denier manquant en valeurs inactives à l'entrée de l'exercice 2001; que dès lors, le débet ne saurait être maintenu;

Par ces motifs, statuant définitivement,

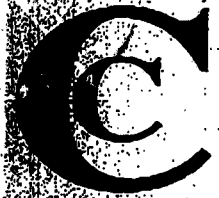
Ordonne:

Le jugement de la chambre régionale des comptes de Poitou-Charentes en date du 20 mai 2005 est infirmé.

(2) Le montant du débet mis à sa charge est, par construction, inférieur au montant du manquant en valeurs, lorsque les biens (ou les valeurs) ont été comptabilisés à un niveau conventionnel (une disparition de bijoux donne lieu au prononcé d'un débet à hauteur d'un euro par bijou). Il convient de rappeler que le débet ne concerne que les relations entre le comptable et la personne dont il tient les comptes et ne règle en rien les rapports entre l'organisme public et l'usager, qui aura droit à la réparation de son préjudice selon les règles du droit commun de la responsabilité administrative.

COUR DES

LEYE



COMPTES

Paris, le 30 janvier 1997

Commission des méthodes
des chambres régionales
des comptes

Cellule d'appui

**DILIGENCES MINIMALES
EN MATIERE JURIDICTIONNELLE**

A l'occasion de sa réunion du 17 décembre 1996, la commission, après un examen des diligences mises en oeuvre par les chambres dans le cadre des vérifications allégées, a jugé qu'il serait bon, dans un souci d'harmonisation, de parvenir à une définition commune des diligences minimales de contrôle. Compte-tenu de leur caractère d'ordre public, elle a considéré que cette définition devait s'appliquer prioritairement à l'exercice des compétences des chambres en matière juridictionnelle. Portant sur des vérifications allégées, elle a estimé, enfin, que cette définition devait tendre avant tout à assurer la sécurité juridique des jugements sans charge.

Les propositions qui suivent ont été élaborées, conformément à ces orientations, par le groupe de travail constitué sur ce thème et réunissant les conseillers membres de la commission. Elles bénéficient également de la contribution des conseillers compétents des chambres de Bourgogne et de Provence-Alpes-Côte-d'Azur, qui s'étaient portées volontaires pour des contacts sur ce sujet.

Dans une *première partie*, une liste motivée de diligences minimales en matière juridictionnelle, issue de cette réflexion collective, est soumise à l'appréciation de la commission. Quelques questions apparues à cette occasion comme relevant de l'appréciation du ministère public sont regroupées dans une *seconde partie*. Enfin, les dispositions à prendre concernant la formulation des recommandations de la commission et les modalités de la poursuite des travaux font l'objet d'une *troisième partie*.

François CELLIER

I - Définition des diligences minimales en matière juridictionnelle (propositions)

La recherche des diligences minimales propres à répondre à la préoccupation de sécurité juridique des jugements sans charge invite à un examen de la jurisprudence, particulièrement en matière d'appel.

Pour autant, la notion de diligences minimales ne constitue pas, par elle-même, une notion jurisprudentielle, au sens où le non respect de celles-ci pourrait constituer, sans plus de précision, un motif suffisant d'annulation d'un jugement.

Par ailleurs, on ne saurait prétendre déduire mécaniquement les diligences minimales d'un examen de la jurisprudence. Fort heureusement, en effet, la sécurité juridique recherchée est d'ores et déjà bien assurée par les diligences mises en oeuvre, d'où, du reste, l'extrême rareté des cas répertoriés de contestations de jugements sans charge.

Dans des cas plus nombreux d'appel a minima aggravant des charges pesant sur le comptable, la Cour des Comptes a eu, toutefois, l'occasion de rappeler certaines diligences essentielles et de préciser les conditions sous lesquelles un comptable pouvait être valablement déchargé. Plus généralement, on ne s'interdira pas de puiser largement dans la jurisprudence pour cerner l'étendue des obligations minimales de contrôle en matière juridictionnelle.

Il reste que la définition de diligences minimales communes suppose aussi de faire la part des vérifications, qu'il s'agisse de contrôles formels et relativement accessoires ou de contrôles relevant d'un examen plus approfondi des comptabilités, ne présentant pas le même caractère général et impératif. Au regard de l'hétérogénéité des vérifications allégées mises en oeuvre par les chambres, ce dernier aspect ne constitue sans doute pas le moindre des apports qui peut être attendu d'un effort d'harmonisation.

1°) Forme des comptes-état d'examen

On ne s'intéressera ici qu'aux contrôles auxquels il paraît indispensable que la chambre procède après l'arrivée des comptes, nonobstant les vérifications opérées préalablement par les comptables centralisateurs dans le cadre de la mise en état d'examen.

1-1) Forme des comptes

- signature-procurations du ou des comptables

L'appropriation des comptes, pour la durée de leurs fonctions, par les comptables responsables revêt sans conteste un caractère essentiel.

Il n'a pas été trouvé d'illustration récente d'une méconnaissance de ce principe dans la jurisprudence des chambres. En revanche, il est à relever que, dans le cadre d'une gestion de fait, la CRC d'Ile de France a été amenée à juger que le refus de signature de l'un des coauteurs de la gestion de fait ne s'opposait pas au jugement du compte, mais ceci dès lors que les pièces du dossier permettaient au juge de déterminer d'office la recette et la dépense (commune de Breuillet, 12-02-1988), situation qui ne saurait se rencontrer, il est vrai, pour des comptabilités patentes.

*cf art 10
de la loi*

- visas du comptable supérieur et de l'ordonnateur

L'apposition des signatures du comptable supérieur et de l'ordonnateur sur le compte revêt également un caractère essentiel, dans la mesure où celles-ci sont destinées à certifier, d'une part que le compte a été mis en état d'examen, d'autre-part qu'il a été soumis au vote de l'assemblée délibérante, l'omission de l'une ou l'autre de ces formalités substantielles étant susceptible de faire encourir l'annulation du jugement pour vice de forme (sur l'annulation pour vice de forme, cf. jurisprudence ci-après relative à l'absence de certificat libératoire).

Une telle interprétation n'est pas contradictoire avec celle fournie par l'instruction du 17 juin 1985 sur la mise en état d'examen, laquelle indique que le refus de l'organe délibérant d'approuver le compte ne fait pas obstacle à son examen par le juge. Encore convient-il, en effet, que l'organe délibérant ait été en mesure de statuer.

- conformité du compte avec les nomenclatures et instructions

Sur cet aspect de la régularité formelle du compte, il semble, en revanche, qu'on puisse s'interroger sur le fait de savoir s'il mérite de figurer au nombre des diligences minimales de contrôle, tout au moins en matière juridictionnelle et pour les communes et groupements.

Certes, dans certains cas extrêmes, tel celui présenté par la situation du L.P. F. Leger d'Argenteuil (Cour des Comptes, arrêt d'appel du 11-09-1992) : absence de comptabilité générale, de cahiers de trésorerie et de caisse, la nécessité de sanctionner le comptable responsable de ces désordres, en l'espèce par une amende pour retard, les comptes n'ayant pas été produits, paraît s'imposer d'elle-même.

Mais si l'on s'en tient aux communes et groupements, ce type d'anomalies renvoie plutôt à des situations, telles que des retards dans la mise en oeuvre des nomenclatures M4 pour les budgets annexes, pour la solution desquelles une intervention auprès de l'ordonnateur peut paraître plus appropriée qu'un rejet, qui ne pourrait être que global, des opérations du comptable.

1-2) Pièces générales

- présence des pièces de mutation et du certificat P615 (pluralité de comptables)

La nécessité de s'assurer, préalablement au quitus d'un comptable, que la collectivité ou l'établissement n'a aucune réclamation à présenter contre lui, a été rappelée par la Cour des Comptes saisie en appel d'un jugement rendu par la CRC d'Ile-de-France (Collège Paul Fort de Montlhéry, 28-04-1993). La Cour a estimé, en l'espèce, que le jugement visant un certificat libératoire qui n'avait pas été réellement délivré était entaché d'un vice de forme essentiel et devait être annulé.

On peut penser que la solution serait identique pour un jugement visant des pièces de mutation non valides.

Il doit être rappelé qu'en revanche, l'ordonnateur, s'il ne s'appuie sur aucun argument précis, ne saurait faire obstacle indéfiniment à la décharge d'un comptable en refusant de lui délivrer le certificat libératoire, ainsi que la Cour en a jugé dans son arrêt définitif du 19-12-1994 relatif au même établissement.

• présence des documents budgétaires

La nécessité de s'assurer de la présence des documents budgétaires s'impose en premier lieu pour les comptes administratifs, dans la mesure où l'arrêté des comptes par l'organe délibérant porte à la fois sur les comptes administratifs et de gestion (rejet d'un compte qui n'a pas été mis en concordance avec la délibération statuant sur le compte administratif correspondant (CRC de Haute-Normandie, perception de Criquetot, 08-04-1987).

Etant précisé, bien entendu, qu'ainsi que le rappelle l'instruction du 17 juin 1985 sur la mise en état d'examen, ces documents budgétaires n'ont pas à être produits lorsqu'il n'y a eu aucune opération.

• présence des états de solde

Cette vérification paraît s'imposer, dans la mesure où l'absence d'état de solde ne peut qu'entraîner la mise en débet à hauteur des différences en moins constatées (nombreux exemples de jurisprudence, confirmés en appel par la Cour dans le cas de la commune de Taradeau (Var), arrêt du 19-05-1994).

Cette diligence peut être regroupée avec celle ayant trait à la justification des soldes (traitée ci-après).

2°) Examen des réserves

• réclamations de l'organisme public

Les réclamations éventuelles de l'organisme public à l'encontre du comptable ne sauraient être passées sous silence. Ainsi, sur appel du commissaire du gouvernement, la Cour a été conduite à annuler un jugement rendu par la CRC d'Ile-de-France pour absence de visa des réserves de l'ordonnateur (Régie d'électricité de Houilles, 20-01-1994).

• réserves du comptable entrant

Les considérations qui précèdent paraissent transposables à l'examen des réserves du comptable entrant. Cette question a été soulevée en appel pour l'hôpital Victor Dupouy d'Argenteuil (arrêt du 28-06-1991). Le parquet général avait alors estimé qu'en ne statuant pas sur des réserves expresses du comptable, la juridiction avait

*la p.m. demande
les comptes
à soumettre
(quand il est
arrêté d'avis
IV)*

*sp. des budgétaires
(d'avis)*

*W n ce pas ci
reprendre de p
le point le bon m)*

refusé de relever des irrégularités patentes et conclu à l'infirmité du jugement. Cependant, pour un motif de principe, cet appel a été rejeté pour irrecevabilité.

Etant rappelé que, si la juridiction paraît tenue d'examiner les réserves, elle n'est pas tenue en revanche de formuler une injonction. Ainsi, dans le cas déjà cité du collège Paul Fort de Monthléry, la Cour, saisie en appel, a procédé à l'examen des réserves émises par le comptable, mais conclu que la chambre n'était pas tenue de formuler une injonction, car ces réserves n'étaient ni précises ni motivées.

3°) Examen des comptes

Le principe étant que, dès lors qu'une charge n'a pas été retenue, il peut être interjeté appel par toute personne ayant qualité pour agir, il ne saurait y avoir de sécurité juridique absolue.

Le parquet général a, en particulier, rappelé dans l'affaire déjà citée du collège Paul Fort, qu'aucun texte ne permet de restreindre le droit du ministère public pas plus que celui de l'ordonnateur de faire appel d'une disposition définitive d'un jugement, même s'il s'agit d'une absence de charges.

Cependant, ce principe connaît certaines limitations: dès lors qu'un ordonnateur a délivré le certificat libératoire un recours éventuel de sa part contre un jugement conforme à ce certificat est irrecevable (Sivom les Essarts le Perray, arrêt du 12-10-1995). ~~On peut penser que, dans les mêmes conditions, le recours d'un contribuable agissant au nom d'une commune ne serait pas davantage recevable.~~

Les autres limitations résultent plutôt des usages. En particulier, si rien n'interdit au ministère public de conclure au sujet de charges non évoquées dans le rapport, les appels formés par le ministère public contre des jugements de décharge visent plutôt à trancher des questions de principe et non à sanctionner d'éventuelles lacunes de l'instruction.

En matière d'examen des comptes certaines diligences paraissent impératives. Ce sont celles qui permettent de s'assurer de :

- L'apurement des débits antérieurs éventuels

Le débit fait évidemment obstacle à la décharge du comptable, ce dernier ne pouvant être déchargé qu'après que celui-ci aura été apuré.

*non - possession
par un autre
exercice
administratif*

*fait à l'origine
de la décharge
à l'origine de
la décharge*

Il convient donc, en particulier, de s'assurer qu'aucune somme ne subsiste au compte 419 déficit et débit, les mouvements sur ce compte étant à examiner avec d'autant plus d'attention qu'ils peuvent masquer de graves irrégularités, telles que le remboursement à un comptable d'un débit que celui-ci avait antérieurement soldé (CRC Rhône-Alpes, commune de la Baume, 08-11-1994). Il est à noter que les sommes inscrites à ce compte peuvent également correspondre à un déficit de caisse imputable à un régisseur (CRC Centre, commune de Bourges, 01-10-1993).

mi | Bien que cette diligence soit moins fréquemment mentionnée, on peut se demander s'il ne conviendrait pas de même de s'assurer de l'apurement des amendes éventuelles.

• la reprise des soldes et la fixation de la ligne de comptes (dont valeurs inactives)

Le comptable a l'obligation de justifier de la reprise du résultat du compte jugé au compte suivant. Cette obligation constitue une charge et le comptable ne peut être déchargé s'il n'y a satisfait. Si la Cour dans son avis des chambres réunies des 7 et 14 octobre 1996 a apporté des novations au dispositif des arrêts concernant, en particulier, la fixation de la ligne de compte, ce dispositif n'a pas été modifié quant à l'obligation de reprise des soldes.

En conséquence, la reprise des soldes de clôture du bilan en balance d'entrée de l'exercice suivant doit être vérifiée, de même que l'enchaînement des soldes des valeurs inactives, toute différence en moins ne pouvant qu'être sanctionnée par un débit.

Jurisprudence : débits motivés par des différences entre solde de clôture et balance d'entrée (concernant des éléments d'actifs (Cour des comptes, IME de Troissy, 29-06-1995 ; CH de Blaye, 25-02-1993) - des valeurs inactives (CRC Bretagne, commune de Saint-Cast, 08-07-1992)).

Bien que ne présentant pas le même caractère impératif mais se situant dans le prolongement direct du contrôle de la reprise des soldes, paraît également s'imposer la vérification de :

• la justification des soldes : présence de l'état et concordance avec le compte

L'importance de ce contrôle des irrégularités comptables en matière d'examen des comptes est souligné par J. Magnet (La Cour des Comptes, p.131).

Jurisprudence: l'absence d'état et/ou la constatation d'une différence en moins ne peut qu'entraîner la mise en débit du comptable (CRC Limousin, commune de Boussac, 01-02-1996 ; CRC Centre, OPHLM d'Eure-et-Loir, 06-02-1995 ; CRC Basse-Normandie, OPHLM de la Manche, 20-11-1991).

Si le principe de faire figurer cette vérification usuelle parmi les diligences minimales était retenu, il conviendrait de l'explicitier pour certains soldes, ne serait-ce que parce que les justifications à produire par le comptable peuvent varier selon les cas.

*
* *

Si les diligences qui précèdent paraissent nécessaires en première analyse, elles n'épuisent évidemment pas la détection des manquements éventuels du comptable à ses obligations en matière de contrôle des recettes et des dépenses. Mais elles semblent suffisantes pour étayer entièrement les énonciations du jugement sans charges (autres que celles ayant trait à la reprise des soldes). Aussi le groupe de travail propose-t-il, dans cette approche, de limiter à ce qui précède les diligences minimales.

Il est vrai que l'on peut s'interroger, à cet égard, sur le traitement à réserver au contrôle des dépassements de crédit (dans la mesure où les budgets sont visés) et paiements sans fonds disponibles (qui se rattache à la vérification des soldes). Cependant, si sur ces deux points la question de l'engagement de la responsabilité du comptable a été tranchée sans ambiguïté (Cour des Comptes, BAS de Matour, 04-02-1988 ; SI des eaux de Maule, 06-07-1989 ; SITS de Boissise le Roi, 07-12-1989), le parquet général a lui-même relevé la difficulté présentée par les débits ne correspondant pas à un préjudice pour la collectivité et souligné que ceci constituait une faiblesse du système de jugement des comptes en vigueur (conclusions de l'arrêt commune de Fontaine le Dun, 05-02-1992). Les interrogations peuvent être d'autant plus grandes à ce sujet que cette faiblesse paraît également concerner les conditions d'apurement des débits, lorsque ceux-ci ne correspondent pas à un préjudice financier pour la collectivité (cf. ci-après II).

Il est certain, par ailleurs, que si la réflexion conduite, fondée sur la notion de sécurité juridique, ne fait pas explicitement référence au caractère allégé des contrôles, celui-ci est implicite dans une recherche de minimisation des risques de contestation de jugements de décharge. Pour une collectivité de grande taille, faisant l'objet d'un contrôle approfondi, ces diligences ne sauraient certainement être considérées comme suffisantes au regard du temps consacré au contrôle. Cette dimension devra sans doute être prise en compte dans une étape ultérieure de réflexion sur les diligences étendues.

II - Questions susceptibles de relever de l'appréciation du ministère public

1°) Rôle du ministère public dans les diligences relevant de la mise en état d'examen

Les propositions de diligences minimales qui précèdent comportent la vérification de la certification par le comptable supérieur de la mise en état d'examen. Malgré cette certification, certains contrôles, bien que faisant partie des opérations de mise en état d'examen, apparaissent, néanmoins, devoir être réitérés par la chambre au regard de l'objectif de sécurité juridique (cf. diligences relatives à la forme des comptes et aux pièces générales).

Dès lors et dans la mesure où, selon une jurisprudence constante, la mise en état d'examen se déroule à l'intérieur du délai de production du compte, se pose la question de savoir lesquelles de ces diligences sont susceptibles d'être mises en oeuvre par le ministère public, d'une-part, et par le rapporteur, d'autre-part.

Outre un intérêt de fond, lié aux moyens d'action de la juridiction au stade de la production des comptes (mise en demeure) ou au stade ultérieur (réserves), la réponse à cette question présente également un intérêt pratique évident du point de vue de la complémentarité des contrôles.

Aussi serait-il intéressant de pouvoir bénéficier d'une information et de la position du parquet sur ce point.

2°) Apurement des débits

La mise en oeuvre de certaines diligences, concernant en particulier les dépassements de crédits et paiements sans fonds disponibles, soulève la question des débits ne correspondant pas à un préjudice, qui pourraient en résulter. Ces interrogations sont renforcées par les conditions d'apurement de ces débits, puisqu'il semblerait qu'il soit fait application en ce cas des dispositions de l'article 10 du décret du 29 septembre 1964, lesquelles prévoient qu'en cas d'irrégularités commises par l'ordonnateur le Ministre des Finances a la faculté d'atténuer, voire d'annuler, la fraction de ces débits restant, après remises gracieuses, à la charge par l'Etat.

Il pourrait être utile, sur ce point, de pouvoir bénéficier des enseignements retirés de l'enquête en cours du parquet sur l'apurement des débits.

*la
de
à
non
de*

mf

III - Organisation et suite des travaux

1°) *Forme des recommandations aux chambres - orientations de travail*

1-1) *Forme des recommandations*

Les présentes propositions relatives aux diligences minimales en matière juridictionnelle ont été élaborées en vue de permettre à la commission de dégager, parmi les diligences possibles, la liste de celles qui doivent être obligatoirement mises en oeuvre. Pour cette raison, il n'a pas paru utile à ce stade d'entrer dans le détail du contenu des contrôles correspondants. En revanche, il conviendra sans doute, sur la base des recommandations retenues par la commission concernant ces diligences, d'explicitier en tant que de besoin le contenu de ces contrôles.

Il est proposé que les recommandations aux chambres que retiendra la commission prennent la forme d'un document adressé à l'ensemble des magistrats, comportant quelques rappels de jurisprudence (en matière d'examen des réserves notamment) ainsi qu'une explicitation du caractère minimal du champ des diligences retenues (au regard de ce qu'il contient et de ce qu'il écarte), assorti de fiches explicitant brièvement sur certains points les contrôles à opérer.

1-2) *Orientations pour la poursuite des travaux*

Au cours de sa précédente séance, la commission a retenu le principe de procéder, dans une première étape, à la définition des diligences minimales de contrôle dans le cadre des procédures allégées, avant d'envisager, dans une seconde étape, d'élargir l'étude à des recommandations en matière de diligences étendues.

mw Dans l'immédiat la question se pose, donc, de savoir si la définition de diligences minimales, à laquelle la commission aura procédé en matière juridictionnelle, doit être complétée par un exercice d'harmonisation similaire des diligences mises en oeuvre par les chambres, sous la forme d'indicateurs de risques financiers, en matière d'examen de la gestion dans le cadre des procédures allégées.

Si la commission estimait pouvoir retenir cette orientation, des propositions pourraient lui être soumises sur ce point lors de sa plus prochaine réunion.

LE CONTROLE DES FINANCES PUBLIQUES PAR UNE JURIDICTION DES COMPTES : CAS DE LA COUR DES COMPTES DU SENEGAL

La bonne gouvernance et la transparence dans la gestion des affaires publiques impliquent un contrôle efficace exercé par une institution indépendante, dotée de moyens adéquats. C'est à cet effet que la Cour des comptes a été créée.

Depuis 1999, année de sa création, la Cour des Comptes a pu se forger une place dans le concert des institutions de la République. En plus, la confiance et la considération dont elle jouit ne cesse de croître auprès des populations et des partenaires au développement.

Même si la Cour a su marquer sa présence parmi les institutions de la République, sa mission et ses prérogatives ne sont pas bien connues.

Vous comprendrez donc pour moi l'honneur et le plaisir qui m'est offert de parler de cette institution et de ses procédures.

Pour mieux comprendre les procédures suivies par la Cour des Comptes du Sénégal, il y a lieu nous semble-t-il, de faire état d'abord une présentation de cette dernière.

I - PRESENTATION GENERALE DE LA COUR DES COMPTES DU SENEGAL :

1 - Historique

Au Sénégal, le rôle d'institution supérieure de contrôle des finances publiques était dévolu dès 1960 à une institution du pouvoir judiciaire, la Cour Suprême. A la faveur de la réforme judiciaire de 1992, la 3^{ème} Section de la Cour Suprême qui faisait fonction de juridiction des comptes a fait place à la 2^{ème} Section du Conseil d'Etat créée en même temps que le Conseil Constitutionnel et la Cour de Cassation, par la loi Constitutionnelle n° 92-22 du 30 mai 1992.

Cette réforme institutionnelle, commandée par la nécessité avérée de la spécialisation des magistrats devenue un impératif pour la sauvegarde même de l'institution judiciaire, s'est poursuivie par la création de la Cour des Comptes en lieu et place de la 2^{ème} Section du Conseil d'Etat. C'est l'objet de la loi n° 99-02 du 29 janvier 1999 portant révision de la Constitution.

2 - Compétence

Le champ de compétence de la Cour des Comptes est défini par la loi constitutionnelle n° 99-02 et par la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes. En matière juridictionnelle et financière, la Cour des Comptes juge les comptes des comptables publics dont la loi organique précitée rappelle, en son article 25, la définition : "A l'égard de la Cour des Comptes, est comptable public tout fonctionnaire ou agent ayant qualité pour exécuter au nom d'un organisme public des opérations de recettes, de dépenses ou de maniement de titres, soit au moyen des fonds et valeurs dont il a la garde, soit par virements internes d'écritures, soit par

l'entremise d'autres comptables publics ou de comptes externes de disponibilités dont il ordonne ou surveille les mouvements" .

La Cour juge également les comptes des personnes qu'elle a déclarées comptables de fait, c'est à dire celles qui se sont immiscées dans les fonctions de comptable patent ou les comptables patents qui ont abusé de leurs fonctions.

Elle s'assure du bon emploi des crédits, fonds et valeur gérées par les services de l'Etat, les collectivités locales et leurs établissements publics.

La Cour des Comptes assiste le Président de la République, le Gouvernement et le Parlement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances. Elle effectue toute enquête complémentaire qui pourrait lui être demandée par le Parlement, à l'occasion de l'examen ou du vote du projet de loi de règlement.

Elle s'assure que l'Etat et ses démembrements sont en règle avec les institutions de sécurité sociale.

La Cour peut exercer un contrôle du compte d'emploi des ressources collectées auprès du public dans le cadre de campagnes nationales d'appel à la générosité publique.

Constituée en chambre de discipline financière, elle a compétence pour sanctionner les fautes de gestion et prononcer des amendes contre leurs auteurs.

Enfin, par l'intermédiaire de la Commission de Vérification des Comptes et de contrôle des entreprises publiques (CVCCEP), la Cour des Comptes vérifie les comptes et contrôle la gestion des entreprises du secteur parapublic, des institutions de sécurité sociale et de tout organisme faisant appel à la générosité publique.

3 - Organisation

La Cour des Comptes est organisée en formations que sont l'audience plénière solennelle, les chambres réunies, les chambres permanentes, une chambre non permanente (la chambre de discipline financière) et deux formations consultatives (le comité des rapports et programmes, et la conférence des présidents et du Commissaire du droit).

Les chambres permanentes sont au nombre de trois :

- la chambre des affaires budgétaires et financières (CABF) chargée du contrôle des comptes et de la gestion des services financiers de l'Etat et de leurs établissements publics à caractère administratif.
- La chambre des affaires administratives et des collectivités locales (CAACL) qui contrôle les comptes et la gestion des autres services de l'Etat, des collectivités locales et des organismes publics qui leur sont rattachés.
- La commission de vérification des comptes et de contrôle des entreprises publiques (CVCCEP), chambre autonome de contrôle des entreprises du secteur

parapublic que la loi organique définit comme comprenant les établissements publics à caractère industriel et commercial, les établissements professionnels, les établissements publics de santé, les autres établissements publics dont la création sera décidée ultérieurement. Les sociétés nationales, les sociétés anonymes à participation publique majoritaire, les organismes bénéficiant de soutien de la puissance publique, les institutions de sécurité sociale, ainsi que tout organisme faisant appel à la générosité publique.

Quant à la chambre non permanente, la CDF, elle comprend un président, deux conseillers maîtres et deux conseillers référendaires et juge toute personne investie d'un mandat public ou assimilée ayant enfreint l'obligation de respect et de sauvegarde du bien public. Seuls le Président de la République et les membres du Gouvernement échappent à sa compétence.

Après de toutes ces formations, le Commissaire du Droit exerce les fonctions de ministre public et veille ainsi à la bonne application des lois et règlements au sein de la Cour. Il est nommé par décret selon le pouvoir discrétionnaire du Président de la République et n'a pas la qualité de magistrat.

Les formations de la Cour sont animées par des magistrats sous la supervision du Président de la Cour des Comptes.

La Cour dispose d'un greffe central dirigé par un greffier en chef, composé des greffes respectifs des chambres.

II - LES PROCEDURES DEVANT LA COUR DES COMPTES :

Les procédures applicables au sein de la Cour des Comptes sont définies par la loi organique sur la Cour des Comptes et précisées par le décret n° 99-499 du 8 juin 1999 fixant les modalités d'application de ladite loi organique.

- Elles sont écrites ;
- Elles sont contradictoires.

Toutefois, elles varient suivant le type de contrôle et suivant la structure qui l'exerce au sein de la Cour (chambre).

Deux grands types de contrôles sont exercés par la Cour des Comptes. Ce sont le contrôle juridictionnel et le contrôle non juridictionnel.

A/ Le contrôle juridictionnel

Il est exercé en vue du jugement des comptes des comptables publics, en vue de sanctionner une ou des fautes de gestion, ou en vue de déclarer comptable de fait, une personne qui manie des deniers publics sans en être habilitée par un texte.

A.1 - La procédure relative au jugement des comptes

On peut dire que la procédure relative au jugement de comptes débute pour la Cour avec l'adoption de son programme annuel de vérification qu'elle définit en application de l'article 29 de la loi organique sur la Cour des Comptes. Elle se poursuit par :

1 - La production des comptes : cette obligation incombe aux comptables publics justiciables de la Cour des Comptes, qui doivent transmettre à celle-ci, cinq mois après la clôture de chaque gestion, leur compte de gestion appuyé des pièces générales et des pièces justificatives des recettes et des dépenses qu'ils ont effectuées durant la période écoulée, sous peine d'une amende de 20 000 F par mois de retard. Outre les comptables publics, les ordonnateurs transmettent à la Cour leur compte administratif (pour ce qui concerne les collectivités locales).

A l'arrivée, les comptes font l'objet d'un enregistrement au bureau du greffe central. A cette occasion, il est procédé à la vérification de la conformité de l'envoi des comptes, avant enregistrement au rôle général de la Cour, puis au rôle particulier de la Chambre compétente.

2 - L'instruction des affaires : elle est entreprise par un ou plusieurs rapporteurs désignés par le président de chambre. Selon les dispositions de l'article 36 de la loi organique sur la Cour des Comptes, "les rapporteurs procèdent à la vérification des comptes en se rapportant aux pièces de recettes et de dépenses et aux justifications qui y sont annexées". A l'occasion, ils peuvent entendre tous les acteurs, peuvent procéder à des vérifications sur place. Au terme de leurs investigations, ils présentent à la chambre un rapport à fin d'arrêt provisoire, enjoignant le cas échéant, au comptable d'apporter des explications ou des justifications aux constatations valant charges, dans un délai d'un mois, et dont le non respect peut être sanctionné par une amende de 100 000 F au maximum par injonction et par mois de retard (article 37 de la loi organique).

3 - Le jugement définitif des comptes : il intervient "dès que l'affaire est complètement instruite" (article 38). Il conduit au prononcé d'un arrêt soit de décharge, soit de quitus, soit de débet. Les arrêts définitifs de la Cour sont rendus en premier et dernier ressort, sous réserve de pourvoi en révision devant elle-même ou de cassation devant le Conseil d'Etat (articles 39 et 401 de la loi organique).

A.2 - Procédure relative à la gestion de fait

La procédure relative à la gestion de fait s'ouvre à partir de la constatation de l'immixtion de toute personne (non habilitée) dans les fonctions du comptable patent. Celui-ci peut également commettre une gestion de fait en abusant de ses pouvoirs. "Les gestions de fait entraînent les mêmes obligations et responsabilités que les gestions patentes et sont jugées comme elles" (article 25, alinéa 3 de la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes). La procédure se déroule en six phases suivant les dispositions des articles 25 à 34 du décret n° 99-499 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes.

1 - La saisine

"La Cour se saisit d'office des gestions de fait relevées par la vérification, ou le contrôle des comptes qui lui sont soumis. Elle est également saisie par le Commissaire du Droit de faits présumés constitutifs de gestion de fait".

"Les ministres, les représentants légaux des collectivités locales et des établissements publics sont tenus de communiquer à la Cour toutes les gestions de fait qui sont découvertes dans leurs services ou organismes. La même obligation incombe aux autorités de tutelle de ces collectivités ou établissements ainsi qu'au ministre chargé de leur tutelle financière pour toutes les gestions de fait dont ils ont connaissance".

2 - L'instruction

Le président de la chambre compétente désigne par ordonnance un conseiller rapporteur chargé d'instruire l'affaire. A l'issue de l'instruction, le conseiller rapporteur élabore un rapport. Par ce rapport, il propose, s'il y a lieu, la déclaration de gestion de fait à l'encontre des personnes concernées. Le dossier et le rapport sont communiqués par l'intermédiaire du greffe au Commissaire du Droit, ministère public près la Cour. Le Commissaire du Droit formule un avis sur les conditions d'application des lois et règlements en la cause.

3 - L'examen du rapport

La chambre examine le rapport présenté devant elle par son auteur, au vu du dossier et de l'avis du Commissaire du Droit. Si elle estime devoir écarter la gestion de fait, elle rend un arrêt motivé de non-lieu. Si elle adopte une position contraire, elle déclare d'abord la gestion de fait par arrêt provisoire portant injonction au comptable de fait de produire son compte accompagné de toutes les pièces justificatives dans le délai de deux mois suivant la notification de l'arrêt.

4 - La décision définitive

Au vu des réponses du comptable de fait, sans aucune réserve, la chambre rend un arrêt confirmant la déclaration de gestion de fait et fixant à titre définitif la ligne de compte. "Si l'intéressé conteste l'arrêt provisoire, la chambre examine les moyens invoqués et les preuves fournies. En cas de maintien de la déclaration de gestion de fait, elle doit réfuter dans ses motivations tous les arguments présentés par le comptable et renouveler l'injonction de produire le compte dans le délai de deux mois.

Elle mentionne en outre dans le nouvel arrêt provisoire qu'en l'absence de réponse, elle statuera de droit à titre définitif après l'expiration du délai imparti pour produire". (article 29 du décret). Le compte de la gestion de fait doit être certifié et signé par l'intéressé. Il est jugé comme les comptes des comptables patents. En cas de pluralité d'auteurs, la Cour peut les déclarer conjointement et solidairement comptables de fait.

5 - Les suites

La procédure a notamment pour objet de rétablir les formes budgétaires qui n'ont pas été respectées". La déclaration de gestion de fait et la fixation de la ligne de compte nécessitent donc que l'autorité budgétaire compétente reconnaisse que les dépenses effectuées présentaient bien un caractère d'utilité publique. Elle statue alors sur le rejet ou l'approbation des opérations en cause, hors la présence des comptables de fait. La décision de l'autorité budgétaire, approuvée par l'autorité de tutelle, s'impose à la Cour qui ne peut allouer à la décharge du comptable de fait que les dépenses dont l'utilité publique a été acceptée." (article 33 du décret). Pour le surplus, il y a prononcé de débet.

6 - L'apurement

"Pour pouvoir apurer une gestion de fait et pour que le comptable puisse obtenir quitus de sa gestion, la Cour doit s'assurer que le solde entre les dépenses et les recettes, s'il existe, a été versé à la collectivité compétente. Lorsque le paiement du solde est intervenu, le débet apuré et les amendes versées, la chambre prononce alors la décharge et le quitus du comptable comme une gestion patente" (article 34 du décret).

A.3 - La procédure devant la chambre de discipline financière.

Aux termes de l'article 44 de la loi organique sur la Cour des Comptes, celle-ci "exerce une fonction juridictionnelle en matière de discipline financière. Cette attribution s'exerce par la chambre de discipline financière." La procédure devant la chambre de discipline financière fait l'objet des articles 54 à 64 et 66 de la loi organique sur la Cour des Comptes. Les principales étapes sont :

- la saisine : "la chambre ne peut être saisie quatre années révolues après le jour de la découverte des faits de nature à donner lieu à l'application des sanctions prévues en matière de discipline financière" (article 54 de la loi organique, sur la Cour des Comptes). La chambre est saisie, sur demande de poursuites adressée au Commissaire au Droit, par :
 - le Président de la République ;
 - le Président de l'Assemblée nationale ;
 - le Premier Ministre ;
 - le Ministre chargé des Finances ;
 - le Président de la Cour des Comptes ;
 - le Président de la CVCCEP.

La ou les personnes concernées par les demandes de poursuites en sont informées par le Commissaire du Droit par lettre recommandée avec avis de réception, puis celui-ci transmet le dossier au président de la chambre pour désignation d'un rapporteur.

La ou les personnes concernées par les demandes de poursuites en sont informées par le Commissaire du Droit par lettre recommandée avec avis de réception, puis celui-ci transmet le dossier au président de la chambre pour désignation d'un rapporteur.

1 - L'instruction : le conseiller rapporteur désigné par le président de chambre a tous les pouvoirs d'investigation, sans qu'il puisse lui être opposé le secret professionnel. S'il constate qu'une ou plusieurs personnes autres que celles visées par la demande de poursuite ont commis des faits susceptibles d'être sanctionnés comme fautes de gestion, il doit communiquer ses constatations au Commissaire du Droit. Au terme de l'instruction, le rapporteur produit son rapport qui est transmis au Commissaire du Droit pour ses conclusions. Celui-ci peut conclure soit au classement sans suite de l'affaire et en informe l'autorité qui lui a transmis la demande de poursuites, soit au renvoi du ou des prévenus devant la chambre de discipline financière pour y être jugés. Dans ce cas le ou les prévenus en sont informés et peuvent exercer leur droit de défense, en se faisant communiquer leur dossier et en se faisant assister d'un conseil.

2- Le jugement : cette phase commence par une ordonnance du président de la chambre ouvrant la session de jugement et fixant le rôle des audiences. Le ou les prévenus sont cités à comparaître par le greffier de la chambre. Les audiences de la chambre de discipline financière ne sont pas publiques. Les débats sont le plus large possible ; des questions peuvent être posées par le président , ou avec son autorisation, par le Commissaire du Droit ou par les membres de la chambre au prévenu qui doit avoir le dernier la parole.

La chambre siège avec l'assistance du greffier, et en présence du Commissaire du Droit ; toutefois, la délibération a lieu hors la présence de ce dernier.

3- La décision : la décision de la chambre est rendue sous la forme d'un arrêt, revêtu de la formule exécutoire, elle est non susceptible d'appel. Elle est en revanche susceptible de pourvoi en révision devant les chambres réunies de la Cour des Comptes, ou en cassation devant le Conseil d'Etat.

Le rôle du greffe central mérite ici d'être mentionné dans la conduite de la procédure juridictionnelle. C'est en effet le greffe central qui, en application des dispositions de l'article 17 du décret n° 99-499 du 8 juin 1999 fixant les modalités d'application de la loi organique n° 90-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes,

- réceptionne et enregistre les comptes et toutes les pièces justificatives qui les accompagnent ;
- enregistre les recours ;
- enregistre les réponses des personnes interrogées et tous autres documents transmis ou déposés à la Cour ;
- en assure l'archivage et la bonne conservation ;

- notifie les arrêts et autres actes de la Cour à caractère juridictionnel ;
- en délivre copies ou extraits après certification.

Le greffe central, par l'entremise du greffier en chef ou des greffiers de chambre, prépare l'ordre du jour des séances de la Cour (ou des chambres), assiste aux dites séances, en dresse le procès verbal. Il tient et conserve les rôles d'audiences.

A .4 – Le contrôle de l'exécution de la loi des finances

La loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes dispose en son article 2 que la Cour des Comptes « assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution de la loi des finances ». Cette formule a été reprise par le décret 99-499 du 28 juin 1999 fixant les modalités d'application de la loi organique sur la Cour des comptes en sa section III qui en précise l'application en édictant que la Cour établit chaque année un rapport sur l'exécution des lois des finances et une déclaration générale de conformité entre les comptes des comptables publics et le compte générale de l'administration des finances.

1- Le rapport sur l'exécution des lois de finances : Ce rapport est considéré comme la contribution de la Cour des Comptes au contrôle du Parlement sur l'exécution des lois de finances, les parlementaires pouvant comparer eux-mêmes les autorisations budgétaires conférées par ces lois avec les opérations effectuées.

Ce contrôle de la Cour a pour objet de permettre au parlement d'apprécier l'action du gouvernement en matière de gestion des opérations financières de l'Etat.

Le travail de la Cour consistera donc à déterminer et à analyser les résultats des opérations financières de l'Etat et à examiner la régularité et la sincérité :

- rapprocher les prévisions de recettes inscrites dans les lois de finances des recettes définitives décrites dans l'état de développement des recettes ;
- comparer les autorisations de dépenses conférées par les lois de finances , détaillées dans le décret de répartition et modifiées par les décrets d'avance et de virement et les arrêtes de transferts et de reports) avec les situations de consommations des crédits ;
- analyser les mouvements financiers au regard des règles budgétaires et celles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses .

A l'issue du contrôle le magistrat rapporteur établit un rapport provisoire qui est transmis aux administrations concernées avec un délai de réponses de quinze jours.

A l'expiration de ce délai la CABF examine , en présence des représentants des administrations concernées le rapport et les réponses apportées.

Au terme de cette audition, le chambre délibère et arrête le rapport de la Cour qui est soumis pour avis aux chambres réunies puis adopté définitivement en audience plénière solennelle.

Ce rapport est enfin déposé par le Président de la Cour sur le bureau de l'assemblée nationale.

2. La déclaration générale de conformité : La comptabilité de l'Etat telle qu'elle est organisée est constituée principalement par deux séries d'écritures, les unes qui constate la mise en recouvrement des recettes et l'ordonnancement des dépenses (comptabilité administrative) et les autres qui constatent les encaissements et les décaissements correspondants et l'exécution des opérations de trésorerie (comptabilité des comptables publics).

Les opérations de la comptabilité administrative sont présentées dans le compte général de l'administration des finances élaboré par les services du ministère de l'Economie et des Finances.

Les vérifications de la Cour consisteront essentiellement à s'assurer que les mêmes opérations se retrouvent, sous une présentation différente, dans le compte général de l'administration des finances et dans les comptes des comptables soumis à sa juridiction.

L'adoption de la déclaration générale de conformité se fait se fait dans les mêmes formes et délais que le rapport sur l'exécution des lois de finances.

Au vu du rapport sur l'exécution des lois de finances et de la déclaration générale de conformité, le Parlement vote la loi de règlement.

III - LE CONTROLE NON JURIDICTIONNEL :

Le contrôle non juridictionnel exercé par la Cour des Comptes est celui qu'elle exerce dans le cadre de ses attributions fixées aux articles 26 et 27 de la loi organique sur la Cour des Comptes. Aux termes de l'article 67 de la loi organique, "il vise à apprécier la qualité de la gestion et à formuler, éventuellement, des suggestions sur les moyens susceptibles d'en améliorer les méthodes et d'en accroître l'efficacité et le rendement." La procédure suivie est celle prescrite par l'article 73 de la loi organique, s'agissant des contrôles qui sont exercées par la chambre des affaires budgétaires et financières ou par la Chambre des affaires administratives et des collectivités locales.

En ce qui concerne cette procédure suivie, deux distinctions doivent être faites, s'agissant du cas du Sénégal.

1 - La procédure devant les chambres des affaires budgétaires et financières et des affaires administratives et des collectivités locales.

C'est la procédure décrite par l'article 73 de la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes.

Elle se différencie très peu, dans son déroulement, de celle suivie en matière de jugement des comptes :

- un rapporteur est désigné qui procède à l'instruction du dossier et établit un pré-rapport à l'issue de cette instruction ;

- le pré-rapport est communiqué par le président de chambre aux dirigeants du service ou organisme contrôlé pour réponse par mémoire ;
- le mémoire est transmis pour analyse au rapporteur et à un contre-rapporteur s'il y a lieu ;
- l'ensemble du dossier est transmis ensuite au Commissaire du Droit pour ses conclusions ;
- une séance d'audition des parties est ensuite organisée par la chambre le cas échéant, à l'issue de laquelle la chambre arrête définitivement le rapport dans lequel elle exprime son opinion sur la régularité et la sincérité des comptes, propose les redressements, sanctions et modifications éventuels.

Les irrégularités constatées, les lacunes de la réglementation relevées et les insuffisances dans l'organisation administrative et comptable des entités contrôlées donnent lieu à des référés du président de la Cour adressés aux dirigeants desdites entités ainsi qu'à leurs ministres de tutelle.

Elle fait intervenir le Commissaire du Droit dont les conclusions doivent être produites avant que la chambre n'arrête son rapport définitif sur l'affaire. Ce dernier peut conclure à un référé du Président de la Cour adressé aux "dirigeants des organismes contrôlés, aux ministres intéressés ou aux autorités de tutelle" en leur demandant "de faire connaître à la Cour les mesures prises en vue de faire cesser les errements constatés".

S'agissant de la CVCCEP, la procédure applicable est décrite aux articles 8 à 12 du décret n° 92-1559 du 6 novembre 1992 fixant ses règles de fonctionnement. La CVCCEP procède à un contrôle non juridictionnel sur les comptes et la gestion des entreprises du secteur parapublic. La Commission arrête en assemblée restreinte son programme annuel de vérification et le communique pour information au Président de la République, au Premier Ministre, aux différents Ministres concernés, au Président de la Cour des Comptes, à l'Inspection Générale d'Etat et au Contrôleur financier. Toutefois, la Commission peut être saisie par le Président de la République ou le Premier Ministre d'une demande de contrôle spécifique. Elle peut enfin compléter si nécessaire son programme annuel par un programme intérimaire. Ses procédures s'apparentent à celles des cabinets d'expertise comptable tout en se conformant aux dispositions de la loi relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic.

Les interventions de la CVCCEP doivent notamment permettre de s'assurer :

- de la régularité et de la sincérité des comptes ;
- du respect des dispositions légales et réglementaires par les responsables de l'entité contrôlée ;
- du respect des objectifs assignés à la structure (efficacité de la gestion) ;
- de l'optimisation des moyens (efficience de la gestion).

Elles débouchent sur l'établissement d'un rapport particulier provisoire adressé aux dirigeants des entités contrôlées et à leurs ministres de tutelle pour observations écrites, dans un délai que leur impartit le Président de la CVCCEP.

Au terme de ce délai, la CVCCEP tient une assemblée plénière où les dirigeants des entités contrôlées trouvent l'occasion de formuler à nouveau et le cas échéant de commenter leurs observations, en présence des représentants des autres corps de contrôle et de ceux des ministres chargés des tutelles technique et financière.

A l'issue de ces assemblées plénières, la Commission arrête ses conclusions définitives. Elle les adresse au Président de la République qui peut les transformer en directives.

III – CONCLUSION :

La Cour des Comptes a apporté ainsi beaucoup de nouveautés dans l'organisation judiciaire du Sénégal (création de la magistrature financière) d'une part et d'autre part dans le système de contrôle des finances publiques.

Les compétences que la loi et le règlement assignent à la Cour des Comptes sont mises en œuvre à travers des procédures minutieusement décrites par ces mêmes textes. Elles sont de nature à permettre à la Cour un exercice complet de ses attributions, dans un souci de transparence et d'efficacité.

Institution Supérieure de contrôle des finances publiques, la Cour des Comptes jouit d'une grande autonomie dans l'exercice de ses prérogatives (elle ne dépend d'aucun ministère) et peut faire connaître directement le résultat de ses investigations par la production de son rapport public.



Abdourahmane DIOUKHANÉ

Commissaire du droit près la Cour des comptes du Sénégal
Maître de conférences à la faculté des sciences juridiques et politiques
de l'université Cheikh Anta Diop de Dakar

Le principe du contradictoire dans la procédure de jugement des comptes des comptables publics

Alors que dans le langage courant, le terme « contradictoire » a un sens péjoratif puisqu'il y signifie « illogique » ou « inconséquent » (1), dans le droit de la procédure, au contraire, il en est autrement car sa finalité y est d'assurer la protection des parties à un procès. Et pendant très longtemps, la nécessité de cette protection était allée jusqu'à assurer à ces dernières la maîtrise de l'instance. Par la suite, l'idée de conférer un rôle plus directif au juge a fait apparaître le principe des droits de la défense comme moyen, par excellence, de protection des plaideurs et le principe du contradictoire comme garantie essentielle à la sauvegarde de ces droits (2).

Le « principe du contradictoire » (ou « principe de la contradiction »), dans une procédure juridictionnelle, qualifie le fait que chacune des parties a été mise en mesure de discuter, à la fois, l'énoncé des faits et les moyens juridiques qu'on lui a opposés. Comme l'a dit le président Odent : « Dire de la procédure qu'elle doit être contradictoire, cela signifie que des juges ne peuvent pas faire intervenir dans leurs décisions des faits, des actes ou des renseignements que les personnes directement intéressées n'auraient pas été mises à même de connaître et de discuter » (3).

De ce point de vue, le principe du contradictoire, en ce qu'il garantit celui des droits de la défense, rejoint le principe d'impartialité (4). Par conséquent, tout juge doit, non seulement le faire observer, mais l'observer lui-même.

Dès lors, on comprend aisément l'importance qui s'attache au principe du contradictoire, d'abord du point de vue de sa portée juridique, puisque la jurisprudence lui accorde la valeur d'un principe général du droit. Autrement dit, il constitue une règle générale de procédure qui s'impose même en l'absence de texte exprès (5) et dont le caractère impératif (6) justifie que sa violation éventuelle soit soulevée d'office par le juge.

L'importance du principe du contradictoire explique aussi qu'il gouverne toute procédure juridictionnelle, qu'elle soit civile, pénale ou administrative. On le retrouve ainsi devant la Cour des comptes du Sénégal, juridiction spécialisée rattachée à l'ordre administratif du fait qu'elle est soumise au contrôle du Conseil d'Etat. La Cour a été créée par la loi constitutionnelle n° 99-02 du 29 janvier 1999 et ses règles d'organisation et de fonctionnement sont fixées par la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des comptes et son décret d'application n° 99-499 du 8 juin 1999.

Puisque le contradictoire constitue une garantie essentielle des justiciables, il pénètre les procédures de contrôle non juridictionnel de la Cour et ceux qui y sont soumis bénéficient de la sorte des garanties procédurales prévues pour les comptables publics.

Dans la procédure de jugement des comptes des comptables patentés ou des comptables de fait, le principe du contradictoire est garantie par la règle de la double décision (arrêt ou jugement) qui constitue une spécificité par rapport aux autres procédures juridictionnelles. Elle signifie que le juge des comptes statue sur les comptes qui lui transmis par les comptables par des arrêts successivement provisoires et définitifs d'où, son objet qui est, d'une part, d'identifier et de limiter les points en litige, d'autre part, de permettre au comptable de fournir au juge des comptes des explications ou des justifications. Cela n'empêche pas, cependant, la procédure d'être une procédure unique.

Ainsi, le fait que des mêmes juges aient connu d'une affaire aux différents stades de la procédure ne constitue pas une irrégularité (7). Ce double examen collégial d'une même espèce peut rendre la procédure devant le juge des comptes longue, mais on peut y voir la garantie d'une justice sereine dans une matière d'une grande complexité technique (8).

Devant le juge des comptes comme devant les autres juridictions, il est des cas où le principe du contradictoire ne s'applique pas. Le cas le plus fréquent où la règle de la double décision est écartée est celui où l'instruction initiale n'a retenu aucune irrégularité sur le compte. Le juge peut alors statuer directement par un arrêt ou un jugement définitif de décharge, s'il a constaté la reprise des soldes de ce compte en balance d'entrée du compte suivant (9).

Si des irrégularités sont constatées, le principe du contradictoire devra s'appliquer à toutes les phases de la procédure. Aborder la question du respect du contradictoire dans la procédure de jugement des comptes des comptables publics reviendra donc à l'envisager successivement par rapport à la décision provisoire et à la décision définitive rendue par le juge des comptes.

(1) S. Braudo, *Dictionnaire du droit privé* (<http://www.dictionnaire-juridique.com/definition/contradictoire.php>).

(2) Sur ce point, voir par ex., G. Wiederkehr, « Le principe du contradictoire. A propos du décret n° 73-1122 du 17 décembre 1973 », *D. 1974, Chron.*, p. 95.

(3) Cité dans les conclusions sur CE, 3 avril 1998, Mme Barthélemy (RFD adm. 14 (5), septembre-octobre 1998, p. 1045).

(4) CE français, arrêt du 1^{er} février 2000, Société Labor Métal et autres.

(5) CE français, Ass., 13 décembre 1968, Association syndicale des propriétaires de Champigny-sur-Marne (cité dans les concl. sur cet arrêt publiées dans la RFD adm. 14 (5), septembre-octobre 1998, p. 1042).

(6) C. cass. française, 2^e civ., 26 juin 2003.

(7) Sur ce point, voir par ex., CE français, Ass., 14 décembre 2001, Société Réflexions, Méditations, Ripostes (*La Revue du Trésor* n° 3-4, mars-avril 2002, p. 226).

(8) D. Lamarque et G. Miller, « La loi du 21 décembre 2001 relative aux chambres régionales des comptes et à la Cour des comptes », *AJDA*, 16 septembre 2002, p. 740.

(9) Voir, par ex., C. comptes française, arrêt du 15 octobre 1998, Office des postes et télécommunications de la Polynésie française (*La Revue du Trésor* n° 3-4, mars-avril 2002, p. 198).

LES EXIGENCES DU CONTRADICTOIRE AU NIVEAU DE LA DÉCISION PROVISOIRE

Une fois que le juge des comptes est saisi des comptes des comptables publics (10), ils sont attribués à des magistrats pour instruction. Si à l'examen des opérations décrites dans un compte, il apparaît que le comptable n'a pas satisfait à l'ensemble de ses obligations, c'est-à-dire si l'instruction révèle des irrégularités ou des omissions, le juge des comptes lui fait injonction, c'est-à-dire le somme de produire, par le biais d'une décision provisoire, les justifications complémentaires insuffisantes ou manquantes. Pour que la contradiction soit pleinement assurée, à ce stade de la procédure, il faut que les injonctions indiquent clairement les motifs de fait et de droit sur lesquels elles sont fondées.

De ce double point de vue, la décision provisoire peut méconnaître le principe du contradictoire.

L'appréciation du respect du contradictoire au regard des motifs de droit de la décision provisoire

Le principe du contradictoire peut être méconnu par le juge des comptes dans sa décision provisoire du fait que les injonctions qui y sont contenues sont insuffisamment motivées ou mal fondées.

Les injonctions insuffisamment motivées

En droit de la comptabilité publique, c'est par l'injonction que le juge des comptes met en jeu la responsabilité des comptables publics. Au Sénégal, cette responsabilité est régie par le décret n° 62-0195 du 17 mai 1962 portant réglementement concernant les comptables publics. Les articles 8 et 11 à 24 de ce décret énumèrent les cas d'ouverture de cette responsabilité qui se résument aux faits de déficit constaté, de dépense irrégulièrement payée et de créance non recouvrée.

A la suite de ces articles, l'article 31 du même décret énonce que : « Le comptable public dont la responsabilité pécuniaire est engagée au titre de l'article 8 (...) a l'obligation de verser immédiatement, de ses deniers personnels, une somme égale au montant du déficit de caisse constaté ».

L'article 32 poursuit en disposant que : « Le comptable public qui n'a pas satisfait à l'obligation prévue à l'article précédent, et dont la responsabilité pécuniaire est engagée en exécution des dispositions des articles 11 à 24... est constitué en débet... par arrêté du juge des comptes ».

On peut déduire de ces dispositions que le juge des comptes ne peut valablement constituer un comptable public en débet si, au préalable, il ne lui a pas, dans une décision provisoire, fait injonction de reverser la somme correspondante soit au montant du déficit constaté, soit à celui de la dépense irrégulièrement payée ou de la créance non recouvrée.

Plusieurs hypothèses peuvent être envisagées où l'injonction formulée par le juge des comptes viole le principe du contradictoire. Comme la Cour des comptes du Sénégal n'a pas encore statué définitivement sur les réponses apportées par les comptables publics concernés aux injonctions formulées dans les arrêts provisoires qu'elle a déjà rendus, on ne peut pas citer des exemples tirés de sa jurisprudence ou de celle de son juge de cassation. En revanche, la jurisprudence française offre des exemples à partir des dispositions de l'article 60-VII de la loi n° 63-156 du 23 février 1963, dans des arrêts d'appel rendus par la Cour des comptes, dans des termes qui sont généralement les suivants : « (...) La mise en débet du comptable n'a pas été précédée contrairement à ce qu'exige l'article 60-VII de la loi n° 63-156 (...) d'une injonction demandant le reversement de la

somme en cause, à défaut d'une autre justification à décharge, dans la caisse de la collectivité concernée (...) dans ces conditions, le caractère contradictoire de la procédure n'a pas été assuré » (11).

On peut faire remarquer que les dispositions de l'article 60-IV précité dont le juge des comptes français fait application dans le passage ci-dessus rappelé, semblent garantir le principe du contradictoire plus que ne le font celles des articles 31 et 32 du décret n° 62-195 du Sénégal précité puisque dans ce décret, il n'est prévu expressément pour un comptable dont la responsabilité est engagée, qu'une injonction de reversement pure et simple. Il appartiendra au juge des comptes sénégalais de combler cette lacune.

Hormis le cas ci-dessus rappelé d'une injonction formulée en violation du principe du contradictoire tiré directement des dispositions de la loi, d'autres cas sont issus de l'œuvre prétorienne du juge des comptes. Il en est ainsi du cas d'une injonction qui, bien que sommant le comptable de reverser la somme en cause, n'en précise pas, cependant, le montant. En pareil cas et pour assurer pleinement la contradiction, il faut lever l'injonction initiale pour prononcer une nouvelle injonction qui précisera le montant de la somme dont le reversement est demandé au comptable (12). Par ailleurs, dans certains cas, il peut s'avérer insuffisant de fixer le montant de la somme à recouvrer. C'est notamment en cas de plusieurs dépenses irrégulièrement payées ou de plusieurs créances non recouvrées. Une injonction ne pourrait, dans ces cas, se contenter d'additionner les titres sans les détailler dépense par dépense ou créance par créance. C'est pourquoi, quand une chambre régionale avait constitué un comptable débiteur du montant total de chèques impayés indiqué dans l'état de développement des soldes du compte correspondant, la Cour des comptes française avait annulé le jugement au motif que « la chambre régionale n'a pas détaillé créance par créance les reproches qu'elle adressait au comptable » (13).

Bien plus, même si le détail des calculs a été effectué mais qu'il n'a pas été communiqué au comptable, le caractère contradictoire de la procédure n'aurait pas été totalement respecté, le comptable n'ayant pas été à même de connaître la liste, les numéros et les montants des titres dont il a été constitué débiteur, c'est-à-dire le détail des charges qui pèsent sur lui (14).

Une nouvelle injonction doit aussi être formulée si l'injonction initiale fixe le montant du reversement et que le juge décide de le porter à un montant supérieur. Le respect du contradictoire commande soit de formuler une nouvelle injonction, soit de maintenir le montant tel qu'il figure dans l'injonction (15).

Méconnaître également le principe du contradictoire une injonction qui est formulée de manière anonyme, c'est-à-dire qui ne mentionne pas nominativement le comptable en cause, à tout le moins si les éléments du dossier laissent un doute sur le fait qu'elle s'adressait bien à lui (16).

De même, la procédure contradictoire n'est pas correctement respectée si une injonction ouvre trop de possibilités de réponses au comptable. Il en est ainsi, par exemple, lorsque le juge laisse

(10) L'article 21 du décret n° 99-499 du 8 juin 1999 fixant les modalités d'application de la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des comptes précise que : « La Cour n'est saisie que par le seul dépôt des comptes en état d'examen ».

(11) C. comptes française, arrêt n° 26374 du 29 juin 2000 (*La Revue du Trésor* n° 8-9, août-septembre 2001, p. 531).

(12) Voir, par ex., les concl. du commissaire du Gouvernement près la chambre régionale des comptes de Picardie sur le rapport n° 99-0178/414.

(13) 4^e Ch., arrêt du 4 juillet 1996 (*La Revue du Trésor* n° 1, janvier 1997, p. 37).

(14) C. comptes française, arrêt du 13 février 1992, Sieur F..., ancien agent comptable du lycée agricole de Nézac (*La Revue du Trésor* n° 4, juin 1997, p. 367).

(15) V., par ex., les concl. n° 4216 du 28 janvier 1999 du procureur général près la Cour des comptes française.

(16) V. concl. n° 7522 du 12 mai 2003 sur C. comptes française, arrêt n° 36339 du 15 mai 2003, qui cite, à l'appui, un arrêt de la Haute Juridiction rendu le 8 décembre 1994 (*Centre hospitalier de Bayreuth*).

au comptable le soin de présenter de nouveaux décomptes ou de reverser le montant intégral des sommes payées au titre des intérêts moratoires (17).

Les injonctions mal fondées

On vise ici les injonctions fondées sur des motifs non pertinents, comme par exemple lorsque le juge des comptes se trompe sur la qualification juridique de la pièce justificative dont le défaut de production par le comptable lui a valu une injonction. A titre d'illustration, on peut citer le cas dans lequel un juge fait injonction au comptable de produire un marché à l'appui des paiements litigieux, alors même que les justifications produites constituaient bien un marché. En pareille occurrence, le juge doit procéder à une substitution de motifs et prononcer une nouvelle injonction. Dans le cas ci-dessus évoqué, le comptable n'avait pas produit les autres pièces qui devaient constituer le marché, et les mentions minimales devant figurer dans ces pièces étaient absentes. Ces motifs, substitués au défaut de production d'un marché, auraient dû fonder une nouvelle injonction que le juge était tenu de formuler, au lieu de mettre le comptable en débet (18).

Dans le même ordre d'idées, si les explications fournies par le comptable en réponse à une injonction amènent le juge à expliciter ses motifs, le principe du contradictoire doit le pousser plus avant dans ses investigations et renouveler l'injonction au lieu de prononcer le débet, pour ne pas encourir la censure du juge d'appel ou de cassation. Sur ce point, on peut citer cette espèce dans laquelle le comptable justifie ne pas avoir dépassé le plafond fixé par un marché en montrant que des opérations imputées à ce marché devaient, en fait, l'être à un autre. Le juge des comptes lui en donne acte mais, s'interrogeant sur l'éventuel dépassement du plafond du second marché, statue à nouveau provisoirement (19).

L'appréciation du respect du contradictoire au regard des motifs de fait de la décision provisoire

Lorsque des erreurs matérielles entachent une décision provisoire du juge des comptes, leur rectification s'impose. En France, le Conseil d'Etat a consacré la procédure de rectification pour cause d'erreur matérielle, depuis l'arrêt rendu en 1995 dans l'affaire *Veuve Sticotti* (20).

Il convient de faire remarquer que cette procédure, qui existe en l'absence même de texte, est différente de celle prévue par l'article 39 de la loi organique n° 99-70 sur la Cour des comptes du Sénégal, qui ne concerne que les décisions définitives portant sur des comptes. Mais le juge des comptes sénégalais a, dans son arrêt du 31 décembre 2003 rendu dans l'affaire de la Société nationale « La Poste », malencontreusement appliqué cette dernière à une affaire de rectification d'erreur matérielle contenue dans un arrêt relatif à la gestion de fait.

Cela dit, s'agissant de la rectification des erreurs matérielles proprement dites susceptibles d'affecter les décisions provisoires du juge des comptes, la mise en jeu du principe du contradictoire dépend de la portée de l'erreur, en l'occurrence du fait qu'elle a été ou non en faveur du comptable.

Le cas des erreurs matérielles commises au détriment du comptable

Parmi les cas d'erreurs susceptibles d'être commises au détriment du comptable figurent ceux portant sur la matérialité même des faits fondant la décision provisoire. Un exemple de décision provisoire fondée sur des faits erronés est donné par celle rendue par un juge des comptes et dans laquelle il impute, à tort, la signature avec mention « bon pour paiement » à un comptable, alors qu'elle était, en réalité, celle d'une autre personne. Il a alors été

décidé que : « il y a lieu de prendre acte de l'erreur commise dans l'arrêt provisoire sur la matérialité de la signature (...) et que la responsabilité du (comptable) ne peut être fondée sur cette pièce » (21).

C'est dire que pour le respect des droits de la défense, la procédure doit obligatoirement être reprise avec une nouvelle décision provisoire du juge des comptes pour relancer la contradiction.

Des erreurs matérielles susceptibles d'être commises au détriment du comptable peuvent aussi porter sur le montant de la somme dont le reversement est demandé au comptable. Un exemple est donné par le jugement n° 2000-0924 du 13 juillet 2000 de la chambre régionale des comptes d'Aquitaine qui comportait une erreur matérielle sur un décompte. La Chambre a dû confirmer son injonction en corrigeant la rédaction (22).

Le cas des erreurs matérielles commises à l'avantage du comptable

Si l'erreur commise sur le montant fixé par l'injonction est en faveur du comptable, le juge des comptes n'est pas obligé, pour la rectifier, de prendre une nouvelle décision provisoire. La Cour des comptes française en a jugé ainsi en ces termes : « Attendu qu'il y a lieu de rectifier une erreur matérielle de l'arrêt qui aurait dû porter la somme de (...) au lieu de (...); que la rectification de cette erreur étant favorable (au comptable), il n'y a pas lieu de renouveler l'injonction » (23).

La position du juge des comptes français trouve son fondement dans le fait qu'une rectification à la baisse ne fait pas grief au comptable. Dès lors, le juge des comptes peut l'opérer directement sans obérer la validité de la contradiction (24). Qu'elle soit d'office ou à la demande du comptable, le juge des comptes peut procéder à la rectification de l'erreur matérielle dans le cadre de la décision définitive, et prononcer le débet (25).

Ceci étant, à supposer les injonctions contenues dans la décision provisoire correctement formulées, il faut aussi, pour ouvrir la contradiction, que cette décision soit régulièrement notifiée. On note sur le point que le juge des comptes fait sienne la théorie de la connaissance acquise, pour concilier les exigences liées au respect du contradictoire et la nécessité de garantir la poursuite des procédures (26).

LES EXIGENCES DU CONTRADICTOIRE DANS LA PHASE DE LA DÉCISION DÉFINITIVE

On vient de rappeler que c'est la notification au comptable de la décision provisoire du juge des comptes qui ouvre la procédure contradictoire. Celle-ci est écrite et la règle qui prévoit ce caractère écrit est posée de façon générale par l'article 31, alinéa premier de la loi organique sur la Cour des comptes. Il s'agit de voir,

(17) C. comptes française, arrêt du 9 novembre 1989, Commune de Nesles-la-Vallée cité dans la note sous C. comptes, 4^e Ch., arrêt n° 31398 du 6 décembre 2001 (*La Revue du Trésor* n° 3-4, mars-avril 2003, p. 216).

(18) C. comptes française, arrêt n° 23807 du 23 juin 1999 (*La Revue du Trésor* n° 3-4, mars-avril 2003, p. 211).

(19) V. note sous C. comptes, 5^e Ch., arrêt n° 32495 du 3 juillet 2002, ANP (*La Revue du Trésor* n° 1, janvier 2003, p. 57).

(20) Arrêt du 4 mars 1995, *Veuve Sticotti* (RDP 1995, p. 755).

(21) C. comptes française, arrêt du 18 février 1999, SFDE.

(22) V. *La Revue du Trésor* n° 5, mai 2001, p. 288.

(23) Arrêt n° 23616 du 12 juillet 1999 (*La Revue du Trésor* n° 11, novembre 2000, p. 699).

(24) V. les concl. du commissaire du Gouvernement sur le jugement du 17 juin 1999, Commune de Nîmes de la chambre régionale des comptes de Languedoc-Roussillon (*La Revue du Trésor* n° 2, février 2000, p. 126).

(25) V. la note sous l'arrêt n° 23616 de la Cour des comptes, précité.

(26) Sur ce point, on peut rappeler que le Conseil d'Etat français a jugé que les files d'un comptable ayant constitué avocat et produit un mémoire en défense, le défaut de notification régulière à leur endroit a été sans influence sur le caractère régulier et contradictoire de la procédure (v. les obs. sur un arrêt du CE publiées dans *La Revue du Trésor* n° 3-4, mars-avril 2001, p. 207).

sur cette base, comment apprécier le respect du principe du contradictoire tant au niveau de l'instruction préparatoire à la décision définitive du juge des comptes que par rapport à cette décision elle-même.

L'appréciation du respect du contradictoire dans la phase de l'instruction

L'instruction des dossiers de jugement des comptes repose, en principe, sur des échanges écrits de questions et de réponses entre le magistrat instructeur et le comptable. En plus des règles qui, dans le cadre même de l'instruction écrite, sont prévues pour garantir son caractère contradictoire, d'autres sont venues perfectionner le système.

La garantie du contradictoire dans le cadre écrit de l'instruction

Aucune autre disposition de la loi organique n° 99-70 sur la Cour des comptes n'est prévue pour aménager le caractère écrit de la procédure, tel que posé par l'article 31, alinéa premier de cette loi. Les dispositions du décret n° 99-499 précité ne renseignent pas davantage sur ce point. Force est donc de se référer aux principes généraux de procédure et au droit comparé.

La question qui se pose est de savoir si le principe du contradictoire impose la communication des pièces du dossier aux comptables, dans le cadre d'une procédure de jugement des comptes. Dans la procédure administrative, de droit commun, la réponse peut être trouvée dans l'arrêt rendu le 29 juillet 1998 par le Conseil d'Etat français dans l'affaire Mme Esclatine où on peut lire que : « Le principe du contradictoire, qui tend à assurer l'égalité des parties devant le juge, implique la communication à chacune des parties de l'ensemble des pièces du dossier, ainsi que, le cas échéant, des moyens soulevés d'office » (27).

Dans la procédure devant le juge des comptes, la solution est plus nuancée. On considère que les comptables, qu'ils soient en fonction ou non, ont un droit d'accès aux pièces justificatives produites au soutien de leurs comptes de gestion, et que ce droit d'accès constitue une garantie du caractère contradictoire de la procédure. Dès lors, le refus de communiquer à un comptable, à sa demande, une pièce qui lui est opposée, constitue une irrégularité (28). La même règle s'applique en matière de gestion de fait, ce qui a justifié l'annulation d'un jugement, le requérant n'ayant pu obtenir de la juridiction qui l'avait provisoirement déclaré comptable de fait, la communication intégrale d'un rapport confidentiel sur lequel s'appuyait la déclaration provisoire (29). De même, la contradiction croisée sur les mémoires en défense des personnes déclarées provisoirement comptables de fait s'impose, même si aucune disposition ne le prévoit, comme c'est le cas pour la loi organique n° 99-70 et du décret n° 99-499 précités sur la Cour des comptes. C'est pour cette raison que la Cour des comptes française a annulé le jugement d'une chambre régionale, qui n'avait communiqué qu'à un seul des co-obligés, un mémoire en défense en réponse au jugement provisoire. Pour la Cour : « en ne mettant pas les parties à l'instance en situation de discuter à égalité tous les éléments directement en relation avec la gestion de fait, la Chambre a méconnu le caractère contradictoire de la procédure » (30).

Le problème de la communication des pièces du dossier peut également se poser pour d'autres éléments de procédure n'émanant pas des comptables intéressés. Ce sont des éléments nouveaux qui apparaissent du fait, notamment que, lorsque le juge des comptes examine le compte d'un comptable, celui-ci, le plus souvent, a déjà quitté son poste.

La question a été discutée pour les réserves qu'un comptable peut faire sur la gestion de son prédécesseur dont le compte est examiné. Sur ce point, le Conseil d'Etat français a jugé que : « En vertu du principe du contradictoire, le comptable doit être, le cas

échéant, mis à même de prendre connaissance des réserves présentées par son successeur lorsque ces réserves constituent un élément nouveau dans la procédure (...) mais la Cour des comptes ne s'est pas fondée pour prendre les arrêts attaqués sur ces réserves » (31).

Les réserves formulées par le comptable entrant sur la gestion de son prédécesseur et constituant un fait nouveau dans l'instance doivent donc être communiquées à ce dernier. Si elles ne l'ont pas été et qu'elles ont influencé la décision du juge des comptes, celui-ci aurait méconnu le principe du contradictoire.

Le problème de la communication des pièces du dossier d'un compte en jugement a également été discuté à propos des réponses aux injonctions adressées au juge des comptes par le successeur du comptable. Ces réponses sont faites sur la base d'une procuration telle que prévue par l'article 22, alinéa 5, du décret n° 99-499 précité qui dispose que si le comptable « est sorti de fonction ou s'il s'agit d'héritier, procuration peut être donnée au comptable en place pour (...) répondre (aux injonctions) ».

Pour le Conseil d'Etat français, de telles écritures produites en exécution d'arrêts provisoires et d'un mandat, n'ont pas à être communiquées, puisqu'elles l'ont été au nom du comptable concerné (32). Elles ne sauraient donc être considérées comme des éléments nouveaux, dès l'instant qu'elles sont censées être produites par le comptable lui-même, à la différence des réserves dont l'auteur est un tiers dans le débat entre le comptable public et son juge. C'est la raison pour laquelle la Haute Juridiction administrative française n'avait pas fait droit à l'argument d'un comptable selon lequel le contrôle judiciaire dont il faisait l'objet l'avait contraint à recourir à la procuration et que, par conséquent, il n'avait pu exercer librement sa défense (33).

La question de la communication des actes de procédure se pose également pour ceux émanant d'organes de la juridiction financière elle-même, et d'abord pour les rapports élaborés par les magistrats chargés de l'instruction des dossiers. Il est admis qu'ils ne doivent pas être communiqués du fait qu'au Sénégal, par exemple, l'article 30 de la loi organique n° 99-70 sur la Cour des comptes précitée impose à la juridiction financière de prendre les dispositions nécessaires pour garantir le secret de ses investigations. Il s'y ajoute que le rapport, parce qu'il exprime le point de vue personnel d'un magistrat participant au délibéré, est couvert par le secret des délibérations (34). Le Conseil d'Etat français fonde l'incommunicabilité du rapport du rapporteur près les juridictions financières sur le fait qu'il ne constitue pas, selon lui, une pièce de procédure, mais participe à la fonction de juger dévolue à ces juridictions (35).

S'agissant des conclusions du Parquet près ces juridictions, il convient d'abord de rappeler qu'au Sénégal, le commissaire du droit près la Cour des comptes est, comme son homologue français tantôt, un magistrat indépendant, tantôt un Ministère public ayant la qualité de partie au procès. Dans ce dernier cas, la communication de ses conclusions ne pose pas problème. Il est partie au procès et toute pièce ou tout autre moyen produit par une partie doit pouvoir être discutée par l'autre partie (36). Dès lors, il n'a pas la parole en dernier et il peut être répondu à ses conclusions (37).

Le problème ne se pose donc que pour les autres matières, et l'arrêt Massé a été l'occasion pour le Conseil d'Etat français de

(27) Cité dans les concl. sur CE, arrêt du 30 décembre 1998, Association syndicale du Névon (RFD adm. 15 (4), juillet-août 1999, p. 764).

(28) V. La Revue du Trésor, n° 10, octobre 2008, p. 664.

(29) C. comptes, arrêt du 17 novembre 1993, LEP Diderot à Romilly-sur-Seine.

(30) Arrêt n° 22692 du 6 mai 1999.

(31) Avril 1998, Mme Gaillard (RFD adm. (8), septembre-octobre 1998, p. 1047).

(32) Sect., 3 avril 1998, Mme Gaillard, op. cit.

(33) Sect., 3 avril 1998, Mme Barthélemy, op. cit.

(34) Sur ce point, v. par ex. G. Miller, « V. sur les procédures propres aux juridictions financières » (La Revue du Trésor, n° 10, octobre 1997, p. 92).

(35) 24 février 2003, Perrin et Deltano (La Revue du Trésor, n° 2, février 2004, p. 139).

(36) CE français, décision du 14 novembre 1997, n° 1997-100, arrêt (cité par G. Vedel, Droit administratif, 7^e éd., Paris, PUF, 1998, p. 100).

(37) Note sous CE, 29 juillet 1998, n° 1998-100, arrêt (cité par G. Vedel, op. cit., p. 11).

fixer les principes à l'occasion d'une affaire où la nullité de la procédure devant la Cour des comptes a été invoquée au motif que les conclusions du Parquet n'étaient pas communiquées au requérant lors de la procédure devant la juridiction financière. Pour le juge administratif suprême, le Parquet près la Juridiction financière n'a pas en charge la défense des intérêts de la collectivité publique et ses conclusions ne constituent donc pas une demande, mis seulement l'expression d'une opinion (38).

En d'autres termes, elles n'ont que la nature d'un avis sur les rapports qui lui sont communiqués (39). Telle semble être aujourd'hui également la position de la Cour des comptes du Sénégal qui ne mentionne plus dans ses arrêts les positions du commissaire du droit, après que, dans son arrêt n° 05/2003 du 12 novembre 2003 rendu sur conclusions contraires du Parquet, elle avait considéré que : « le Ministère public est toujours partie aux instances juridictionnelles portées devant la Cour, soit comme partie principale lorsqu'il est à l'origine de l'instance... soit comme partie jointe dans les autres cas où son rôle se limite à l'émission d'un avis ; qu'en l'espèce, le Ministère public est partie jointe ; qu'en conséquence, il n'y a pas d'erreur (en mentionnant ses positions dans l'arrêt n° 02/2002 du 20 novembre 2002 », relatif, il faut le rappeler, à une demande de *quittus*.

Curieuse décision car comment peut-on considérer les conclusions du commissaire du droit comme de simples avis et statuer comme l'a fait la Cour sur elles comme sur des « exceptions », selon sa propre expression ? A vrai dire, cette décision est restée un cas isolé. De telles conclusions ne doivent ni être communiquées, ni mentionnées dans les arrêts de la Cour, en dehors des visas de procédure. D'ailleurs, l'article 13 de la loi organique n° 99-70 précitée sur la Cour des comptes qualifie expressément les conclusions du commissaire du droit d'« avis ».

Le perfectionnement du contradictoire écrit

Pendant très longtemps, dans le système de comptabilité publique français ou d'inspiration française, on a considéré que le caractère écrit et la règle de la double décision qui caractérisent la procédure de jugement des comptes des comptables publics suffisaient à garantir le respect de la contradiction (40).

En France, les choses ont évolué récemment avec, notamment, l'introduction d'éléments d'oralité sous la pression de la Cour européenne des droits de l'homme du fait que la jurisprudence de la Cour de Strasbourg confère à la notion de « procès équitable » une grande portée. Le droit sénégalais en la matière n'a pas encore pris cette orientation car les seules dispositions qui existent en termes de renforcement du contradictoire sont celles de l'article 31 de la loi organique n° 99-70 sur la Cour des comptes dont les termes sont les suivants : « Sauf exceptions prévues dans la présente loi, la procédure suivie devant la Cour des comptes est écrite et contradictoire. Dans les procédures juridictionnelles, lorsqu'il y a prononcé d'une amende, les parties peuvent se faire assister par un avocat de leur choix sans que cette assistance puisse valoir représentation en matière de jugement des comptes ».

Tel qu'il est rédigé, le premier alinéa de l'article 31 peut laisser penser que le législateur organique a prévu des exceptions au caractère écrit des procédures.

Il n'en est rien car les exceptions en question ne renvoient, en fait, qu'à la procédure devant la Chambre de discipline financière de la Cour, où les plaidoiries peuvent avoir lieu. Par conséquent, les seules dispositions pertinentes, au regard de la procédure de jugement des comptes des comptables publics, sont celles de l'alinéa 2. Elles visent les procédures contentieuses à savoir celles relatives à l'amende pour retard dans la production des comptes, dans les réponses aux injonctions et l'amende spécifique à la gestion de fait. Il résulte, au total, de l'alinéa 2 de l'article 31 que devant la Chambre de discipline financière les parties peuvent

se faire assister et même se faire représenter. Mais, en matière de jugement des comptes, la seule faculté offerte à un comptable objet d'une procédure d'amende est la simple assistance.

C'est dire donc que dans les procédures d'amende et de gestion de fait, incidentes à celles de jugement des comptes des comptables publics, il n'est prévu ni le droit à audition, ni le principe de l'audience publique qui sont pourtant des exigences d'un juste procès que la Cour elle-même peut, de son propre chef, appliquer en l'étendant même aux gestions patentes, puisque leur fondement existe dans notre Constitution. En effet, celle-ci fait référence, dans son préambule, à la Déclaration universelle des droits de l'homme du 10 décembre 1948 dont les dispositions de son article 10 (41) se retrouvent dans l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme qui a permis les évolutions dont on a parlé plus haut (42).

L'appréciation du respect du contradictoire par rapport à la décision définitive

Si un comptable public ne répond pas, dans le délai qui lui est imparti, à une injonction formulée dans une décision provisoire, il est mis en débet par le juge des comptes (43). Il peut l'être également quand il y répond hors délai. Le juge des comptes doit alors prendre soin d'indiquer dans sa décision cette absence de réponse ou cette réponse hors délai, ainsi que la date de notification de la décision à l'intéressé (44). La décision définitive sera réputée contradictoire.

S'il répond à la décision provisoire en faisant valoir des éléments de contradiction (45), alors ce sera du point de vue de la motivation de la décision définitive que se fera l'appréciation du respect du contradictoire par le juge des comptes, sous réserve du reversement dans la caisse publique de la somme en cause avant l'intervention de cette décision. Dans ce cas, en effet, le juge des comptes lève l'injonction sans même qu'il soit nécessaire d'examiner l'argument en défense du comptable (46). Ceci étant rappelé, il convient de noter que des éléments qui ne sont pas directement liés à la décision du juge des comptes peuvent aussi entrer en jeu dans cette appréciation.

L'appréciation par rapport à des éléments intrinsèques de la décision

Dans la mesure où les comptables ne peuvent venir discuter de vive voix les irrégularités qu'on leur oppose du fait du caractère écrit de la procédure d'apurement de leurs comptes, la décision qui est rendue sur ces comptes doit être suffisamment motivée. Celle-ci étant rendue au vu des seules réponses des comptables, le principe du contradictoire implique d'abord qu'il soit répondu à tous les arguments que le comptable oppose aux irrégularités

(38) Sect., 2 mars 1973, Massé.

(39) CE français, 14 décembre 2001, Société Réflexions, Méditations, Ripostes (*La Revue du Trésor* n° 3-4, mars-avril 2002, p. 226).

(40) Sur ce point, voir par ex. C. comptes française, arrêt n° 37171 du 10 juillet 2003 (*La Revue du Trésor* n° 11, novembre 2004, p. 692).

(41) Cet article se lit comme suit : « Toute personne a droit, en pleine égalité, à ce que sa cause soit entendue équitablement et publiquement par un tribunal indépendant et impartial, qui décidera, soit de ses droits et obligations, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle ».

(42) Sur ce point, voir par ex. la note sous CEDH, 2^e sect., n° 58675/00, M. Martin / France (*La Revue du Trésor* n° 6, juin 2004, p. 373).

(43) Voir, par ex., C. comptes française, 3^e Ch., arrêt n° 33555 du 26 septembre 2002.

(44) Voir, par ex. concl. sur CRC Bretagne, jugement n° 2003-0275 du 12 janvier 2004 (*La Revue du Trésor* n° 2, février 2005, p. 121).

(45) Il peut aussi répondre en ne faisant valoir aucun élément de contradiction en indiquant, par exemple, qu'il n'a pu obtenir ni les pièces justificatives antérieures au paiement incriminé, ni le reversement dans sa caisse de la somme correspondante. Les conditions, pour le juge des comptes, de passer au débet seraient aussi réunies (v. par ex. CRC Nord - Pas-de-Calais, jugement n° 2003-0205 du 25 juin 2003, Caisse de crédit municipal de Lille).

(46) Concl. n° 7832 du 4 novembre 2003 du Procureur général près la Cour des comptes (*La Revue du Trésor* n° 11, novembre 2004, p. 699).

relevées à son encontre (47). Cela signifie que toutes les réponses doivent non seulement être mentionnées, mais également discutées par le juge des comptes.

Il est arrivé, en effet, qu'un comptable articule, dans une lettre, des moyens en réponse aux injonctions qu'on lui a précédemment adressées et que le juge n'y réponde pas explicitement (48). Il est arrivé aussi qu'un comptable soit mis en débet sans que les arguments qu'il a avancés aient été clairement réfutés. C'est ainsi, par exemple, qu'en réponse à une injonction, un comptable avait affirmé que le titre dont l'annulation était sujette à caution figurait parmi les titres annulés ; par la suite, il a été mis en débet par une décision dans laquelle le juge s'était contenté de dire que le comptable aurait « attesté à tort que le titre figurait parmi les titres annulés ». En appel, cette décision a été annulée un motif qu'elle n'avait fait que citer la réponse du comptable, ce qui, en l'espèce, constituait « une motivation d'autant moins valable qu'il a pu être vérifié, en appel, que le titre était bien reporté dans un bordereau de titres » (49).

Le principe du contradictoire implique, par ailleurs, que dans sa décision définitive, le juge des comptes ne puisse se fonder que sur les seuls éléments ayant fait l'objet d'une contradiction préalable. De ce point de vue, le principe du contradictoire serait violé si le juge des comptes introduit pour la première fois, dans une décision définitive, des motifs nouveaux auxquels le comptable ne pourrait plus contredire (50). Cela a été le cas, par exemple, de ce juge des comptes qui a rectifié, dans sa décision définitive, une erreur commise dans sa décision provisoire et qui a consisté à se fonder sur un texte inapplicable, et qui n'avait pas ainsi mis le comptable en mesure de présenter l'ensemble des moyens nécessaires à sa défense (51). C'est dire que la règle de la double décision s'oppose à toute modification de la motivation et qu'au total, la décision définitive ne peut se fonder que sur les éléments ayant fait l'objet d'une contradiction préalable complète et dépourvue de toute ambiguïté (52).

L'appréciation par rapport à des éléments extrinsèques de la décision

Par rapport à la décision définitive du juge des comptes, le principe du contradictoire peut être mis en jeu du point de vue temporel relativement aux faits de l'espèce et à la durée de la procédure.

Des comptables publics ont en effet eu à soutenir que l'ancienneté des faits les privait d'une défense efficace (53) et le juge des comptes n'a pas toujours été insensible à cet argument. C'est parce qu'en matière de jugement des comptabilités patentes ou de fait, le temps peut altérer les possibilités d'apporter les explications et de retrouver les pièces nécessaires aux opérations effectuées (54). Dans ce cas, le juge peut estimer qu'il serait impossible d'engager une procédure contradictoire dans des conditions qui garantissent les droits des comptables à pouvoir présenter utilement leur défense (55). L'ancienneté des faits, conjuguée à l'état de conservation des pièces justificatives, l'a également amené à lever une injonction, les pièces justificatives étant trop difficilement exploitables (56).

En matière de gestion de fait, l'ancienneté des faits peut être prise en compte dans les deux phases de la procédure à savoir la déclaration et l'apurement du compte de la gestion de fait. Après avoir déclaré une gestion de fait à titre provisoire, le juge peut en effet prendre une décision de non-lieu, total ou partiel,

l'ancienneté des faits ayant conduit à une impossibilité de reconstituer les opérations et de produire les justifications (57). Il peut, pour cette même raison, dans la phase de jugement du compte de la gestion de fait, suppléer par des considérations d'équité à l'insuffisance des justifications puisqu'il s'est toujours reconnu souverain pour apprécier la réalité des opérations (58), avant que cette faculté ne lui soit expressément reconnue par les textes.

Quant à la durée de la procédure, certes, aucun délai n'est imposé au juge des comptes pour juger les comptes qui lui sont soumis. De ce point de vue, on peut penser que le caractère éventuellement déraisonnable de la durée d'une procédure est insusceptible, en tant que tel, de la vicier (59). Mais dans la pratique d'autres juridictions financières, on peut remarquer que, en matière de jugement des comptes, des injonctions ont eu à être levées dès lors que des années (dix ans par exemple) ont séparé la décision provisoire de la décision définitive, alors même que l'irrégularité a été flagrante (60).

Aujourd'hui, ces juridictions ont consacré le droit du justiciable à un délai raisonnable comme un élément des droits de la défense (61), qui relève d'un principe général du droit (62). La Cour des comptes du Sénégal doit s'inscrire dans cette mouvance car elle doit contribuer à la consolidation du caractère libéral du système dans lequel elle vit, en tant qu'il garantit, constitutionnellement, les libertés fondamentales et les droits des citoyens. C'est dire qu'elle peut appeler les réformes législatives nécessaires à la pleine garantie du principe du contradictoire dans ses procédures, par une jurisprudence qui viendrait combler les lacunes déjà signalées qui sont contenues dans les textes qui la régissent. Pour cela, il est impératif qu'elle abandonne ce qui semble être sa position actuelle, à savoir que ces textes constituent l'alpha et l'oméga en matière de sources du droit (63) pour faire une place aux principes généraux du droit qui occupent, aujourd'hui, une place importante dans le droit processuel financier.

(47) C. comptes française, 4^e Ch., arrêt du 23 septembre 1999, SIVON.

(48) C. comptes française, arrêt du 1^{er} octobre 1997, cité dans la note sous C. comptes, arrêt n° 22437 du 7 avril 1999 (*La Revue du Trésor* n° 12, décembre 1999, p. 767).

(49) C. comptes française, arrêt n° 22437 précité.

(50) Voir note sous C. comptes française, arrêt n° 30929 du 29 décembre 2001 (*La Revue du Trésor* n° 8-9, août-septembre 2002, p. 559).

(51) C. comptes française, arrêt d'appel de mai-juillet 1992 (*La Revue administrative* n° 273, mai-juin 1993, p. 227).

(52) C. comptes française, arrêt du 9 décembre 1993, Payeurs régionaux de Franche-Comté.

(53) Voir, pour un comptable qui a invoqué son départ du poste comptable depuis sept ans et sa qualité de retraité depuis quatre ans, C. comptes française, avis des Chambres réunies des 7 et 14 octobre 1996 (*La Revue du Trésor* n° 5, mai 2004, p. 283).

(54) Voir note sous l'avis précité.

(55) C. comptes française, arrêt n° 26707 du 31 mai 2000 (*La Revue du Trésor*, sommaire de jurisprudence, n° 6, juin 2001, p. 375).

(56) C. comptes française, arrêt n° 26002 du 29 mai 2000 (*La Revue du Trésor*, *Ibid.*).

(57) C. comptes française, arrêt du 1^{er} juillet 1970, Institut des professeurs de français à l'étranger, cité dans la note sous C. comptes, arrêt n° 27492 du 4 mai et 12 octobre 2000 (*La Revue du Trésor* n° 8-9, août-septembre 2001, p. 526) ; v. aussi concl. sur CRC PACA, jugement n° 2002-0612 du 26 septembre 2002 (*La Revue du Trésor* n° 5, mai 2002, p. 292).

(58) Voir, par ex., CRC PACA, jugement du 20 décembre 1994, p. 175.

(59) Concl. sous C. comptes française, arrêt n° 40255 des 25 mars et 6 mai 2004 (*La Revue du Trésor* n° 3-4, mars-avril 2005, p. 175).

(60) Pour un exemple, v. *La Revue du Trésor* n° 10, octobre 2005, p. 559.

(61) Note sous C. comptes française, avis des Chambres réunies des 7 et 14 octobre 1996 (*La Revue du Trésor* n° 5, mai 2000, p. 283).

(62) C. comptes française, avis précité.

(63) La Cour a en effet, dans un avis du 18 janvier 2007 estimé « qu'en l'absence d'une habilitation légale, le commissaire du droit ne peut se faire représenter dans les formations de la Cour... dont il est membre », alors qu'on sait que cette représentation peut se fonder sur une pratique constante qui est une source du droit.

REPUBLIQUE DU SENEGAL
Un Peuple – Un But – Une Foi

COUR DES COMPTES

Arrêt n° 08 du 22 juin 2005

Affaire n° 3/GF/99

Formation

Président

M. Moustapha GUEYE, président de
chambre ;

Conseillers

MM. Vincent GOMIS, conseiller
référendaire ;
Hamidou AGNE, conseiller
référendaire, rapporteur ;
Joseph NDOUR, conseiller
référendaire ;
Mamadou NDONG, conseiller ;
Boubacar TRAORE, conseiller ;
Malick LY, conseiller ;
Amadou BA MBODJI, conseiller ;
Ahmadou Lamine KEBE, conseiller ;
Cheikh Issa SALL, conseiller.

Ministère public

M. Abdourahmane DIOUKHANE,
Commissaire du Droit

Greffier

Me Jean DACOSTA

Audience

Du 22 juin 2005

Matière :

Gestion de fait

Organisme :

Commune d'arrondissement de
Grand-Dakar

Gestion : 1999

Nature de l'arrêt :

Arrêt définitif

Décision :

Non-lieu

**CHAMBRE DES AFFAIRES
ADMINISTRATIVES ET DES
COLLECTIVITES LOCALES**
Au nom du Peuple sénégalais

L'an deux mille cinq et le vingt deux
juin, à l'audience non publique de la
Chambre des Affaires administratives
et des Collectivités locales, statuant en
matière de gestion de fait ;

LA COUR

Vu la loi organique n° 96-30 du 21
octobre 1996 sur le Conseil d'Etat
modifiée par la loi organique n° 99-70
sur la Cour des Comptes et la loi
organique n° 99-72 du 17 février 1999
sur le Conseil d'Etat ;

Vu la loi organique n° 99-70 du 17
février 1999 sur la Cour des Comptes ;

Vu la loi n° 96-06 du 22 mars 1996
portant Code des Collectivités locales ;

Vu la loi n° 96-09 du 22 mars 1996
fixant l'organisation administrative et
financière de la commune
d'arrondissement et ses rapports avec
la ville ;

Vu le décret n° 62-0195 du 17 mai
1962 portant réglementation
concernant les comptables publics ;

Vu le décret n° 66-458 du 17 juin 1966
portant règlement sur la comptabilité
publique de l'Etat, modifié ;

Vu le décret n° 66-510 du 04 juillet
1966 portant régime financier des
collectivités locales ;

Vu le décret n° 99-499 du 8 juin 1999
fixant les modalités d'application de la
loi organique n° 99-70 du 17 février
1999 sur la Cour des Comptes ;

Vu l'arrêt provisoire n°3/2001 du 26
avril 2001 de la Cour des Comptes ;

Vu l'ordonnance n° 0001/CC/CAACL
du 17 février 2003 du Président de la

Chambre des Affaires administratives et des Collectivités locales portant nomination d'un rapporteur en la personne de Monsieur Hamidou AGNE ;

Vu le rapport n° 069 du 09 janvier 2004 du conseiller rapporteur ;

Vu les conclusions n° 116 du 24 février 2005 du Commissaire du Droit, ministère public près la Cour des Comptes ;

Entendu M. Hamidou AGNE, conseiller référendaire, en son rapport ;

Entendu M. Abdourahmane DIOUKHANE, Commissaire du Droit, en ses observations orales ;

Entendu Monsieur Moustapha GUEYE, président de chambre, contre-rapporteur, en ses observations ;

Après en avoir délibéré conformément à la loi ;

Considérant que par arrêt n° 3/2001 du 26 avril 2001 la Cour avait déclaré la procédure régulière ;

Considérant que par le même arrêt, elle avait, à titre provisoire, déclaré M. Ahmadoul Mbackiou FAYE et Mmes Aïda FAYE, Fama DIOP et Aminata Dièye SALLA comptables de fait en leur enjoignant de produire dans le délai de deux mois suivant la notification de l'arrêt un compte d'emploi des sommes indûment maniées par eux, avec toutes les pièces justificatives utiles sous peine de restitution des sommes dont l'emploi n'aura pas été justifié ;

Considérant que l'article 74 de la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes dispose que « ...les arrêts et actes de la juridiction sont signifiés par exploit d'huissier... » ;

Considérant qu'en application de cette disposition, l'arrêt n° 3/2001 rendu par la Chambre des Affaires administratives et des Collectivités locales a été signifié respectivement à M. Ahmadoul Mbackiou FAYE et Mmes Aïda Faye et Fama DIOP, le 6 août, le 23 juin et le 25 juin 2003 par Me Yacine NDIAYE SENE, Huissier de justice, au 88, rue Félix Faure à Dakar ;

Qu'en ce qui concerne Mme Aminata Dièye SALLA, c'est Me Bernard SAMBOU, Huissier de justice, au 47, rue El Hadji Mbaye GUEYE ex- rue Sandiniéry à Dakar, chargé de la signification qui a constaté son absence suivant procès-verbal du 10 janvier 2003 ;

Qu'ainsi la preuve de la signification de l'arrêt aux personnes concernées, sauf la dame SALLA, ne souffre d'aucun doute ;

Considérant qu'il est établi que M. FAYE et ses collaboratrices ont irrégulièrement recouvré des recettes pour un montant de 937 500 F tirées du placement de tickets de marché à l'insu du Receveur municipal ;

Que cependant, il résulte des pièces versées au dossier, en particulier le bordereau de versement n° 003 du 23 février 1999, l'état de versement sur bulletin de liquidation de recette et la déclaration de recette n° 0066181 du 6 décembre 2001 délivrée par la Recette Perception municipale de Dakar que Mme Aminata Dièye

SALLA, gérante de la régie intermédiaire de recettes, a versé à la Recette Perception municipale de Dakar la somme de 937 500F, en cause ;

Qu'en définitive, la Commune d'arrondissement de Grand-Dakar n'a subi aucun préjudice de ce manquement de fonds, dont par ailleurs il n'a pas été prouvé qu'il ait été fait de mauvaise foi ;

Considérant par ailleurs qu'en acceptant de recevoir la somme précitée dans ses caisses et en lui délivrant la déclaration de recette correspondante avant l'ouverture de la procédure et en la prenant en charge dans sa comptabilité, le comptable patent s'est substitué aux mis en cause et, par ce fait, est seul habilité à compter devant la Cour ;

Qu'il n'y a pas lieu, par conséquent, de constituer M. FAYE et autres comptables de fait ;

PAR CES MOTIFS

ARRETE

A titre définitif

Article unique : Il n'y a pas lieu de constituer comptables de fait M. Ahmadoul Mbackiou FAYE, Mmes Aïda FAYE, Fama DIOP et Aminata Dièye SALLA.

Ainsi fait, jugé et prononcé les jour, mois et an ci-dessus.

Ont siégé :

Président

M. Moustapha GUEYE, président de chambre ;

Conseillers

MM. Vincent GOMIS, conseiller référendaire ;

Hamidou AGNE, conseiller référendaire, rapporteur ;

Boubacar TRAORE, conseiller ;

Malick LY, conseiller ;

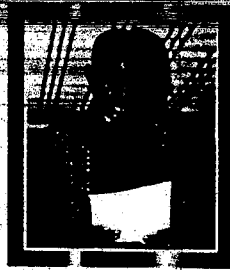
Amadou BA MBODJI, conseiller ;

Ahmadou Lamine KEBE, conseiller ;

Cheikh Issa SALL, conseiller.

Avec l'assistance de Maître Jean DACOSTA, greffier.

Le présent arrêt a été signé par le président et le greffier.



Abdourahmane DIOUKHANE

Commissaire du droit près la Cour des comptes du Sénégal
Maître de conférences à l'université Cheikh Anta DIOP de Dakar

La responsabilité des comptables publics devant le juge des comptes

Le droit de la comptabilité publique connaît des mécanismes de responsabilité, qui existent dans tous les systèmes juridiques et dont ils constituent l'épicentre. Étymologiquement, la responsabilité vient du latin *respondere* qui signifie « répondre de », et l'idée a une origine très lointaine car, même si le terme n'y existait pas, le droit romain connaissait le *sponsor*, c'est-à-dire le débiteur et le *responsor* qui en était la caution, celui qui répondait de lui (1). La responsabilité en droit de la comptabilité publique, comme ailleurs, s'analyse comme la mise à la charge d'un sujet de droit d'une obligation de réparer les conséquences d'un dommage dont il a donc à « répondre ».

La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics sénégalais est un système très ancien car il est hérité de la France où il existait déjà à l'époque où le principe de l'irresponsabilité des fonctionnaires de l'Etat était posé par la jurisprudence (2). Au sein du droit public, si les règles générales de la fonction s'appliquent aux comptables publics, ils restent donc soumis à un régime de responsabilité spécial. Cette responsabilité est aussi exceptionnelle par rapport aux autres systèmes juridiques car, au contraire du principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables - ceux-ci ne sont pas nés de ce principe qui ne date, en France, que de l'ordonnance du 14 septembre 1822 - le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics est sans réel équivalent, même si la doctrine a tenté de faire des rapprochements avec la responsabilité du mandataire en droit civil (3).

Si le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics a été très tôt affirmé, c'est qu'en matière de comptabilité publique, le contrôle de la régularité était perçu comme un moyen de garantir le respect de la volonté du Parlement, elle-même légitimée et rendue nécessaire par le principe du consentement à l'impôt (4). Le fait que les préoccupations étaient d'abord de régularité et non de bonne gestion explique qu'en France, le juge des comptes n'a pas, en principe, juridiction sur les ordonnateurs. Tel n'est cependant pas le cas au Sénégal où la Cour des comptes a juridiction sur les administrateurs et les ordonnateurs, ceci dans le cadre d'une procédure spécifique, celle des fautes de gestion.

Par ailleurs, comme dans l'organisation administrative des finances publiques ce sont les ordonnateurs qui disposent de l'initiative, le contrôle de régularité trouve également sa justification dans la nécessité, pour les comptables publics, d'exercer leurs fonctions en dehors de toute pression de la part des ordonnateurs, y compris du ministre des Finances qui les nomme. Ils apparaissent ainsi comme les gardiens de l'orthodoxie financière. La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics devient ainsi la garantie et la contrepartie de leur indépendance. Du reste, elle apparaît également comme une garantie contre les tentatives de détournements éventuels de fonds auxquelles les comptables publics, plus que les autres agents publics, sont exposés, puisque d'après la définition même que leur donne l'article 25 de la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des comptes du Sénégal, ils ont, à titre exclusif, « qualité pour exécuter au nom d'un organisme public des opérations de recettes, de dépenses ou de maniements de titres... ». La réglementation

concernant la responsabilité des comptables est celle du décret n° 62-0195 du 17 mai 1962 qui a remplacé celui de l'époque coloniale du 9 août 1953 ; sa portée est générale car aux termes de son article premier, il « définit les responsabilités communes à tous les comptables publics ».

Cette notion de comptable public fournit elle-même le critère de la compétence du juge des comptes, lequel se substitue, dans les textes, à celui de deniers publics (5). En posant que « la Cour juge les comptes des comptables publics » en son article 2 et en définissant, à son article 25 cité ci-dessus la notion de comptable public, le législateur organique montre bien que c'est l'exercice des fonctions de comptable public qui détermine la compétence du juge des comptes.

Le Sénégal connaît, depuis son indépendance en 1960, l'institution du juge des comptes. De 1960 à 1999, les fonctions du juge des comptes ont été exercées par une formation d'une juridiction suprême : la 2^e section de la Cour suprême jusqu'en 1992 et, avec la réforme de l'organisation judiciaire intervenue à cette date et instituant une spécialisation des juridictions au sommet, la 2^e section du Conseil d'Etat. Avec la loi constitutionnelle n° 99-02 du 29 janvier 1999 créant la Cour des comptes, ces fonctions sont désormais dévolues à un juge spécialisé.

La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics dont connaît ce dernier est très étendue car, comme il est de principe en matière de responsabilité civile, le comptable public peut avoir à « répondre » de faits d'autres personnes, car toutes les opérations effectuées dans son poste comptable sont réputées faites par le comptable lui-même. Ainsi, le comptable public est responsable des opérations des agents du poste, quel que soit leur grade, en tant qu'ils sont ses subordonnés. De même, dans la limite des contrôles qu'il est tenu d'exercer, il l'est de celles des comptables et des correspondants centralisées dans sa comptabilité (6).

En outre, dans la mesure où c'est la Constitution qui crée et qui donne compétence à la Cour des comptes pour juger les comptes des comptables publics, on peut considérer qu'elle constitutionnalise du coup le régime de responsabilité des comptables publics, puisque c'est la Cour qui met en œuvre cette responsabilité (7). Cette mise en œuvre renvoie à une problématique qui reste d'actualité pour le Sénégal puisque les nouveaux textes sur la Comptabilité publique, issus des directives de l'UEMOA de 1996 relatives aux finances publiques, ont reconduit la réglementation concernant

(1) P.-M. Dupuy, « La responsabilité internationale des Etats », *Recueil des cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, 1984, vol. 188, p. 21.

(2) P.-M. Gaudemet, *Finances publiques*, Montchrestien, Paris, 1977, p. 399.

(3) Séminaire de l'IDI, « Champ des compétences de la Cour des comptes française », Abidjan, 1993, p. 3.

(4) L. Saïdi, « Réflexions sur le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables », *Revue française de finances publiques*, 1993, n° 41, p. 64-72, p. 69.

(5) Note sous Cour des comptes, 2^e Ch., arrêt du 30 septembre 1992, Nucci, *Grands arrêts de la Jurisprudence financière* (ci-après dénommé GAJF), Sirey, p. 4.

(6) Voir articles 28 et 33 de la loi organique n° 99-70 précitée sur la Cour des comptes du Sénégal.

(7) L. Philip, « Les problèmes constitutionnels posés par la réforme de la Comptabilité publique » in *La Comptabilité publique*, CHEEF, Colloque de Bercy, 1995, p. 123.

la responsabilité des comptables publics, telle qu'elle existe depuis plus de quarante ans dans ce pays. Il est vrai que sur certaines questions y afférentes, le juge des comptes sénégalais ne s'est pas encore prononcé. A cette situation, la procédure dite de l'« apurement juridictionnel accéléré » n'est pas étrangère. Instituée en 1996 par le Conseil d'Etat (8), elle lui avait permis d'apurer les gestions 1982 à 1996 des comptables de l'Etat en n'examinant que les seuls comptes sur chiffres produits par ces derniers, en dehors de toute pièce justificative (9). Mais, il reste que nombre de solutions jurisprudentielles rappelées dans la présente étude relèvent de principes généraux, notamment du droit processuel.

La problématique développée dans cette étude paraît également essentielle car elle touche, en dernière instance, aux rapports entre les pouvoirs législatif et exécutif, dans la mesure où les finances publiques étant, historiquement, de nature politique, l'organisation du contrôle en la matière reflète, sous des dehors techniques, l'organisation du pouvoir politique. Plus concrètement, on peut rappeler, de ce point de vue, que la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics donne, avec le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables, son fondement à la Déclaration générale de conformité, document que le juge des comptes doit rendre dans le cadre de ses attributions constitutionnelles d'assistance au Parlement, pour le contrôle de l'exécution des lois de finances.

Touchant ainsi à l'organisation de l'Etat, les règles qui gouvernent la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics apparaissent comme des règles d'ordre public (10). L'autre caractéristique de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, telle qu'elle est mise en œuvre devant le juge des comptes, est liée à son fondement même. Alors qu'en matière de responsabilité réparatoire, l'existence d'une faute constitue le droit commun (11), le droit de la comptabilité publique prévoit un mécanisme de responsabilité des comptables publics devant le juge des comptes qui repose uniquement sur l'examen des comptes appuyés des pièces justificatives. Dans ce cadre, l'engagement de leur responsabilité s'objectivise dans la mesure où la seule constatation d'une situation présentée par ces comptes suffit à engager la responsabilité des comptables publics.

UNE RESPONSABILITÉ D'ORDRE PUBLIC

En matière financière, l'obligation de rendre compte pèse sur tout agent gestionnaire de deniers publics. Mais la particularité des règles, qui gouvernent la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, est leur caractère d'ordre public. Les règles d'ordre public se distinguent des autres règles juridiques, simplement obligatoires, par le fait qu'elles sont impératives.

Le caractère d'ordre public des règles relatives à la responsabilité des comptables peut, comme on le verra, résulter de la loi elle-même ou du juge des comptes. Il convient de voir comment elles se manifestent pour le comptable public et pour le juge des comptes chargé de leur mise en œuvre.

Pour le comptable public

Puisque la reddition des comptes est d'ordre public et qu'elle obéit à une procédure qui peut dépasser l'espérance de vie du comptable public, l'obligation de rendre compte vaut non seulement pour le comptable public, pris en lui-même ou en la personne de ses héritiers.

Le comptable public en personne

La reddition des comptes étant d'ordre public, les comptes des comptables publics doivent être produits automatiquement à la juridiction financière (12) dans des délais prévus par la réglementation (13). Cette obligation concerne tous les comptables publics, mais seuls les comptables dits principaux doivent rendre compte directement au juge des comptes (14). Puisque la reddition des comptes est d'ordre public, elle n'est pas subordonnée à l'existence d'une contestation entre la personne publique concernée et son comptable. C'est en l'absence de contestation que la juridiction financière est saisie. On peut dire que le juge des comptes est saisi de plein droit par le comptable public devant son juge et le Parquet de la juridiction financière ne représente pas les collectivités publiques (17).

Cette obligation, d'ordre public, de rendre compte pèse également sur toute personne déclarée définitivement comptable de fait, puisque c'est à partir de ce moment qu'elle est assimilée à un comptable public.

On comprend ainsi qu'une personne publique ne puisse soustraire son comptable à l'obligation de reddition de ses comptes et que celui-ci ne puisse davantage y échapper en excipant, par exemple, de sa bonne foi ou de son ignorance des juridictions établies par la loi (18). Que, de même, la présentation d'un compte soit la condition indispensable au jugement sur la responsabilité des comptables publics (19), et que doivent être frappés de nullité les arrêtés rendus sans production de comptes (20), le juge devant nécessairement statuer sur des comptes. Par conséquent, les comptables publics, qui dérogent à leur obligation légale de production de leurs comptes, privent leur juge de la possibilité d'exercer les compétences qu'ils tiennent de la loi (21).

Le comptable public en la personne de ses héritiers

Du fait que le juge des comptes peut être amené à rendre plusieurs arrêtés provisoires et définitifs dans une même procédure de reddition de compte, celle-ci peut dépasser, comme on l'a déjà indiqué, l'espérance de vie du comptable concerné. Dans ce cas, en raison du caractère d'ordre public de cette procédure, l'obligation de rendre compte passe aux héritiers du comptable, si celui-ci décède avant qu'il n'ait pu rendre ses comptes. Il appartiendra au comptable successeur d'établir le compte qui sera signé par les héritiers ou, à défaut, d'office par lui-même, et la responsabilité pécuniaire du défaut passera à ses héritiers (22).

La même règle s'applique en matière de gestion de fait, et les héritiers du comptable de fait décédé peuvent présenter spontanément le compte de la gestion de fait. Mais, il est arrivé qu'ils soutiennent, pour se soustraire à l'obligation de rendre compte, qu'ils n'auraient pas accepté la succession s'ils avaient eu connaissance de l'arrêt déclarant provisoirement comptable de fait le défunt. Le juge n'a pas fait droit à ce moyen estimant que, dès lors que l'office du juge des comptes est d'ordre public, il peut en toute hypothèse déclencher la procédure de gestion de fait, après l'acceptation de la succession (23). En effet, comme le juge des comptes l'a rappelé, la procédure de la gestion de fait est un moyen permettant de faire supporter pécuniairement par le gestionnaire de fait ou par ses héritiers, la responsabilité des opérations irrégulières effectuées.

Il peut aussi arriver que les héritiers de premier rang du comptable de fait décédé aient indiqué avoir renoncé à la succession. La question s'est posée alors de savoir s'il fallait poursuivre l'action en gestion de fait. Pour le juge des comptes, la procédure doit se poursuivre contre les ayants droit pour produire effet à l'égard du destinataire final de la succession, en raison du caractère d'ordre public qui la caractérise (24). On a souligné

(8) Le président du Conseil d'Etat l'avait autorisée par l'arrêté n° 16/96 du 30 décembre 1996, modifié par l'ordonnance n° 17/97 du 25 septembre 1997, sur la base d'une interprétation des dispositions de l'article 68 du Traité UEMOA du 10 janvier 1994 qui fixait aux Etats membres un délai pour le contrôle de leurs comptes par des procédures permettant « de certifier la fiabilité des données figurant dans les lois de finances initiales et rectificatives ainsi que dans les lois de règlement ».

(9) Arrêt n° 157/99 du 19 mars 1999.

(10) Sur cet aspect, voir, par exemple, J. Flour et J.-L. Aubert, *Les obligations*, vol. I, L'acte juridique, A. Colin, Paris, 1975, 408 pages, p. 209.

(11) J. Rivero, *Droit administratif*, 9^e éd., Dalloz, Paris, 1980, 509 pages, p. 285.

(12) Observations sous CE, sect., 2 mars 1973, Massé, GAJF, p. 83.

(13) Au Sénégal, ce délai est de cinq mois, après la clôture de chaque gestion (art. 34, al. 4 de la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des comptes).

(14) Pour les autres comptables dits secondaires, leurs écritures sont reprises dans celles des comptables principaux.

(15) Note sous C. comptes, 30 septembre 1992, Nucci, précité.

(16) J. Magnét, *La Cour des comptes*, 3^e éd., Berger-Léroux, Paris, 1980, p. 113.

(17) Conclusions du commissaire du Gouvernement F. Lamy sur CE, 3^e avril 1998, Mme Barthélemy, *RFDA adm* 14(5) septembre-octobre 1998, p. 1042.

(18) Note sous Cour EDH, 2^e sect., arrêt n° 58675/00, M. Martin c/ France, *La Revue du Trésor*, n° 6 juin 2004, p. 374.

(19) C. comptes française, arrêt du 30 juin 1904, Commune de Gets (cité par J. Magnét, « Le contrôle de la Cour sur les recouvrements des administrations financières », *Paris*, 31 décembre 1984).

(20) C. comptes française, arrêt du 10 juillet 1982, Commune de Vouzailles, cité par J. Magnét, « Le contrôle de la Cour sur les recouvrements des administrations financières », *Paris*, 31 décembre 1984.

(21) CE, arrêt du 16 novembre 1994, *Paris*, 16 novembre 1994, *Paris*, 16 novembre 1994.

(22) *Paris*, 16 novembre 1994, *Paris*, 16 novembre 1994.

(23) Note sous C. comptes, 4^e ch., arrêt n° 24873, précité.

de son mandat de cette position que l'impossibilité de prononcer un arrêt de condamnation n'accepte la succession. Dans ce cas, celle-ci sera automatiquement en désobéissance. L'Etat devra alors assumer les conséquences de la gestion de fait (25).

L'obligation de rendre compte étant transmissible, il s'ensuit que le débet prononcé par le juge des comptes au terme de la procédure de jugement des comptes constitue une charge transmissible car il ne constitue pas une sanction comme on le verra plus loin, mais simplement l'obligation pécuniaire faite au comptable public de réparer de ses deniers propres le préjudice subi par sa collectivité (26).

Tel n'est cependant pas le cas pour les amendes qui, dans des procédures accessoires à la procédure de jugement des comptes, peuvent être prononcées par le juge des comptes (27) et dont une jurisprudence ancienne fait de véritables peines (28). Ainsi, appliquant la logique procédurale du droit pénal compatible avec le fonctionnement de la juridiction financière (29), le juge des comptes considère que l'action publique s'éteint avec la mort du prévenu, et l'amende devient de ce fait caduque (30). Il faut rappeler qu'en droit pénal, cette règle trouve son fondement dans le principe de la personnalité des peines (31). S'il arrive que le juge des comptes apprenne tardivement le décès du comptable survenu antérieurement à la date de l'arrêt de condamnation définitive à l'amende, il doit alors rendre un arrêt de rectification d'erreur matérielle (32).

Pour le juge des comptes

La Cour des comptes, dit l'article 29 de la loi organique n° 99-70 précitée, exerce de plein droit les compétences qu'elle lui confère. Cela emporte des conséquences au niveau des procédures applicables devant elle, comme au niveau des règles de fond.

Les obligations de procédure

Puisque la compétence du juge des comptes est d'ordre public, il n'a pas, contrairement aux autres juridictions administratives et civiles, à être saisi. En matière de comptabilités patentes, il est, comme on l'a déjà indiqué, saisi par la loi dans la mesure où celle-ci fait obligation aux comptables publics de lui transmettre leurs comptes, qu'il a l'obligation de juger. De même, c'est sa compétence d'ordre public qui permet au juge des comptes de se saisir d'office des opérations présumées constitutives de gestion de fait qu'il découvre lors de la vérification des comptes, et de les juger dans la limite de la prescription édictée par la loi (33).

Cette obligation de juger, corollaire de la compétence d'ordre public du juge des comptes, fonde ce dernier à connaître de tous les actes de comptable, quel qu'en soit l'auteur, y compris les membres du Gouvernement sur lesquels il n'a pas, en principe, juridiction. C'est dire que les dispositions constitutionnelles relatives à la responsabilité de ces derniers (34) n'ont ni pour objet, ni pour effet de faire obstacle à ce que le juge des comptes les déclare comptables de fait à raison des actes commis dans l'exercice de leurs fonctions (35). Autrement dit, l'existence d'un régime constitutionnel spécial de responsabilité ne peut pas être un refuge pour les ministres pour refuser de compter devant le juge financier, en application de dispositions législatives relatives à la gestion de fait. Cela dit, il convient de préciser que le juge des comptes n'a pas, dans la mesure où les textes ne le prévoient pas, l'obligation de statuer sur les demandes de déclaration de gestion de fait émanant de particuliers (36).

Le caractère d'ordre public de la procédure de la gestion de fait a aussi des conséquences sur les pouvoirs du Ministère public près la juridiction financière. Il n'a pas le pouvoir de classer les demandes de déclarations de gestion de fait émanant des autorités habilitées à cet effet par la loi sauf, peut-on dire, pour celles qui sont manifestement étrangères au domaine de la gestion de fait (37). Par ailleurs, il faut souligner que si l'instance en gestion de fait est ouverte sur un réquisitoire du Ministère public, le juge des comptes a toute la latitude d'en élargir la portée (38). Qu'enfin, lorsque le Ministère public veut se désister après avoir introduit une instance en raison du décès du comptable de fait, cela n'aurait aucun effet sur l'action publique, du fait du principe de l'indisponibilité du procès. L'acte de saisine d'une juridiction financière est, en effet, d'intérêt public (39).

La compétence d'ordre public du juge des comptes emporte non seulement une obligation de juger, mais aussi celle de relever d'office toutes les irrégularités qui affectent l'action en reddition des comptes et la

procédure des comptes devant le Procureur, à cet égard, le jugement rendu le 12 août 1997 par la chambre régionale des comptes de Provence-Alpes-Côte d'Azur qui a rejeté diverses dépenses, mais n'en a pas tiré la conséquence en rectifiant la ligne de compte précédemment établie, et a mis les dépenses rejetées à la charge personnelle des comptables de fait avant que leur situation n'ait été définitivement fixée. Devant la Cour des comptes, juge d'appel, les requérants n'avaient pas soulevé ce vice de procédure, mais la Cour a estimé que : « Considérant que la reddition des comptes de deniers publics étant d'ordre public, les vices qui l'affectent doivent être relevés d'office en tout état de cause » (40).

C'est dans les mêmes termes qu'elle aussi a infirmé un jugement d'une chambre régionale des comptes qui n'a pas été signé par le président de la juridiction et celui de la section concernée, tous deux présents à la séance, contrairement aux dispositions réglementaires, alors qu'ici aussi les appelants n'avaient pas soulevé cette irrégularité (41). Elle l'a fait également concernant un jugement d'une autre chambre régionale des comptes signé seulement par le conseiller rapporteur alors que les textes prévoient aussi la signature du président (42). On peut aussi rappeler cette affaire dans laquelle le débet prononcé à l'encontre d'un comptable public n'a pas été précédé d'une injonction de reversement à défaut d'autres justifications à sa décharge, ce qui viole le principe du contradictoire qui caractérise la procédure financière. Comme dans les cas précédents, la Cour a relevé d'office ce moyen pour annuler le jugement contesté (43).

Ce moyen d'ordre public s'applique aussi à la composition de la formation de jugement que la Cour des comptes, statuant en appel, doit relever d'office. C'est ce que lui a rappelé le Conseil d'Etat, son juge de cassation qui, dans un arrêt du 30 décembre 2003, annule un arrêt de la Cour des comptes du 30 mai 2003 qui a commis l'erreur de droit de n'avoir pas relevé d'office la composition irrégulière d'une juridiction (44).

Les obligations de fond

Disposant d'une compétence d'ordre public, le juge des comptes est tenu, en principe, d'examiner toutes les opérations qui figurent sur les comptes rendus par les comptables publics. Mais, de fait, la portée de ce principe est limitée aujourd'hui par deux séries de considérations. La première est relative au volume très important des opérations financières à contrôler, ce qui fait que le contrôle du juge financier ne porte que sur une faible partie des opérations décrites dans les comptes publics. La

(25) *Ibid.*

(26) Commentaire sous C. comptes, arrêt du 30 octobre 1952, Lévêque, GAJF, p. 249. Cette définition pose, cependant, problème dans la mesure où le comptable peut être mis en débet alors que l'organisme public n'a subi aucun préjudice, comme c'est le cas des dépenses faites en dépassement de crédits. Il peut donc y avoir débet « avec ou sans préjudice » (sur cette question, voir H. Gisserot, « Où va le juge des comptes ? », *Revue administrative* 1998, n° 302, p. 247).

(27) Il s'agit des amendes pour retard dans la procédure des comptes, dans les réponses aux injonctions et pour immixtion dans les fonctions de comptable public, c'est-à-dire des amendes pour gestion de fait.

(28) C. comptes, arrêt du 19 octobre 1897 (voir note sous C. comptes, arrêt n° 38627 des 10 février et 25 mars 2004, *La Revue du Trésor*, n° 1, janvier 2005, p. 58).

(29) Le juge administratif peut appliquer des textes de droit privé, non pas parce qu'ils s'imposent à lui, mais parce qu'il estime qu'ils sont, sur un point, parfaitement compatibles avec les nécessités du droit administratif et qu'il est donc inutile d'en farger d'autres.

(30) Note sous C. comptes, arrêt n° 24873, précité.

(31) La Cour des comptes l'a appliqué, dans un arrêt relativement ancien puisque rendu le 9 février 1942 dans l'affaire Jolivot et consorts (Cité dans les conclusions du commissaire du Gouvernement près la chambre régionale des comptes de Provence-Alpes-Côte d'Azur sur le jugement n° 2002-0612 du 26 septembre 2002, *La Revue du Trésor*, n° 5, mai 2003, p. 292).

(32) Note sous C. comptes, arrêt du 4 février 1963, Rouvet, *Rec. p. 4*, cité dans (GAJF, p. 395 et s.).

(33) CE, arrêt du 20 mai 1979, Guillemin (note sous C. comptes, 30 septembre 1992, Nucci, précité).

(34) Au Sénégal, ce sont celles de l'article 101 de la Constitution du 22 janvier 2001.

(35) CE, arrêt du 25 janvier 1995 rendu sur recours en cassation d'un arrêt de la Cour des comptes (v. *Rev. adm.* n° 285).

(36) CE, arrêt du 20 mai 1979, Guillemin, précité.

(37) Note sous CE, 2 mars 1973, Massé, GAJF, p. 86, note 1.

(38) Observations sous CE, sect., 2 mars 1993, Massé, précité.

(39) Conclusions du procureur général près la Cour des comptes française sur l'arrêt n° 24873 du 27 janvier 2000 dans l'affaire Association « Les Girondins de Bordeaux », *La Revue du Trésor*, n° 6, juin 2001, p. 365.

(40) Arrêt n° 19244 du 23 avril 1998.

(41) C. comptes, 4^e Ch., arrêt n° 23768 du 23 septembre 1999, Commune de Saint-Etienne, *La Revue du Trésor*, n° 6, juin 2000, p. 369.

(42) Arrêt n° 24408 du 16 décembre 1999, *La Revue du Trésor*, n° 6, juin 2000.

(43) Arrêt n° 266374 du 29 juin 2000, *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2001, p. 531.

(44) Voir *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2004, p. 530.

deuxième est liée à la place importante occupée par le contrôle de la gestion des organismes soumis au contrôle du juge des comptes (45), et qui relève de ses attributions administratives.

Du caractère obligatoire de la procédure de jugement des comptes découle également l'obligation pour le juge des comptes de régler et d'apurer les comptes par des jugements ou arrêts, que des irrégularités aient été révélées ou non (46). Au regard de cette obligation, certaines de ses décisions sont sujettes à critique.

En matière de comptabilités patentes, on peut citer celles qui sont relatives aux arguments présentés par les comptables et ayant trait aux demandes de décharge de responsabilité ou de remise gracieuse de débits. Il arrive que de telles demandes soient produites au juge des comptes en réponse à des injonctions de reversement. Et à bon droit, on a jugé que « cette requête est inopérante à ce stade de la procédure » (47). Mais le problème se pose lorsque le juge des comptes décide de ne pas mettre le comptable en débet quand, avant le prononcé de la décision définitive, le ministère des Finances prend une décision de remise gracieuse au profit du comptable concerné. Rappelons sur ce point les données qui ont été à l'origine de l'arrêt rendu le 25 novembre 1999 par la Cour des comptes française. A l'occasion du contrôle des comptes d'un payeur général du Trésor, la Cour a relevé qu'un copropriétaire d'un immeuble requis par le Trésor, avait bénéficié, par ordonnance, d'un règlement alors qu'une opposition avait été notifiée au comptable par le syndicat des copropriétaires. Le comptable avait formulé une demande de remise gracieuse de sa dette, mais un arrêt de la Cour de mars 1998 lui enjoignit de fournir la preuve du reversement de la somme payée à tort, ou toute justification à décharge. Puis, la demande de remise gracieuse présentée en 1994 donna lieu à une décision ministérielle favorable le 21 septembre 1998, ce qui amènera la Cour à lever l'injonction dans son arrêt définitif (48).

On a vu dans cette attitude du juge des comptes un simple artifice qu'il utilise pour « ne pas perdre la face », sachant qu'une décision de débet serait vouée d'avance à l'échec (49). Mais en droit strict, il doit, comme il le fait quelquefois, prononcer le débet et constater par la même décision son apurement ou le prononcer, mais atténué du montant de la remise (50), selon le cas.

En matière de comptabilités de fait, les décisions du juge des comptes qui posent problème au regard de l'obligation d'ordre public qu'il a de juger et d'apurer les comptes de deniers publics, sont, notamment, celles par lesquelles il prononce un non-lieu à gestion de fait pour défaut d'intérêt pratique. D'autant que les motifs en sont de plus en plus nombreux : on peut citer, entre autres, l'ancienneté des faits qui rend pratiquement impossibles la reconstitution des opérations et la production des justifications, les difficultés matérielles de divers ordres, l'état de santé du comptable de fait présumé, le fait que les dépenses ont bénéficié exclusivement à l'organisme public en cause ou que les irrégularités ont cessé et le reliquat des opérations reversé dans la caisse du comptable patent (51).

Sur ce point, rappelons l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt rendu par la Cour des comptes du Sénégal le 22 juin 2005. Le maire d'une commune d'arrondissement faisait collecter des droits de place en utilisant, à l'insu du receveur municipal, des caméts de tickets. Par arrêt provisoire du 26 avril 2001, la Cour a déclaré, à titre provisoire, comptables de fait le maire et deux de ses collaborateurs. Elle prononcera par la suite l'arrêt de non-lieu à gestion de fait du 22 juin 2005 en faveur des trois co-obligés, en estimant que la somme irrégulièrement recouvrée a été intégralement reversée dans la caisse du comptable public et qu'« en définitive, la commune... n'a subi aucun préjudice de ce maniement de fonds, dont par ailleurs, il n'a pas été prouvé qu'il ait été fait de mauvaise foi » (52).

En droit strict, un non-lieu à gestion de fait devrait être exclu dès l'instant où les éléments constitutifs d'une gestion de fait sont réunis. Dès lors, sauf si les faits sont couverts par la prescription, le juge doit poursuivre la procédure jusqu'à son terme puisque sa mission lui étant confiée par la loi, il ne dispose pas de « l'opportunité des poursuites » (53). Sinon il commettrait ce que certains qualifient de déni de justice ou, selon l'expression de P. Miremonde, d'« irrégularité de procédure » (54). On comprend d'autant

le juge des comptes a donc l'obligation de juger et, en le faisant, d'épuiser sa compétence, en dépit des remises de débet prématurées accordées par le ministre des Finances car, rendue d'office dans un intérêt public, la décision de débet lie la personne publique créancière autant que le comptable débiteur, et qu'elle doit, en tout état de cause, être apurée.

UNE RESPONSABILITÉ OBJECTIVE

Dans le contrôle juridictionnel des comptes des comptables publics, la mission du juge des comptes est de fixer « la ligne de compte », c'est-à-dire le résultat que le comptable est tenu de reporter au compte suivant, et de statuer sur la responsabilité des comptables. Le premier aspect de cette mission ne soulève pas de difficultés puisque, comme l'indique l'article 41 de la loi organique n° 99-70 du 17 février sur la Cour des comptes du Sénégal : « Les arrêts de la Cour (...) n'apportent pas de changement au résultat général du compte en jugement ». En France aussi, depuis l'avis des 7 et 14 octobre 1996 rendu par la Cour des comptes en Chambres réunies, le juge des comptes ne fait que constater « la ligne de compte ».

En revanche, concernant la responsabilité des comptables publics, qu'il doit engager, le cas échéant, sans avoir donc à passer par la fixation d'une « ligne de compte », il procède à un contrôle de fond des opérations décrites dans leurs comptabilités. Ce contrôle s'inscrit dans le cadre d'un mécanisme qui, théoriquement, ne fait pas intervenir le comportement du comptable. Il convient de l'exposer d'abord avant de voir comment il est mis en œuvre par le juge des comptes.

Le mécanisme de la responsabilité des comptables publics

En théorie générale, la responsabilité découle, pour un sujet de droit, de la violation d'une obligation juridique. Dans sa *Théorie pure du droit*, Kelsen a montré qu'il y a obligation juridique de se conduire d'une manière déterminée, quand la conduite opposée est la condition d'une sanction. Celui qui est responsable de cette conduite, c'est celui contre qui la sanction est dirigée (56). Il faut donc distinguer entre la règle juridique qui établit l'obligation dont l'infraction est considérée et la règle juridique attachant une responsabilité au fait de l'infraction.

En comptabilité publique, l'obligation juridique pour les comptables publics consiste en des contrôles qu'ils doivent exercer préalablement aux opérations de recettes et de dépenses qu'ils ont à effectuer. Sans qu'il soit nécessaire qu'ils aient agi de façon « fautive », c'est à raison de ces contrôles préalables que leur responsabilité peut être engagée.

Les contrôles pouvant déboucher sur la responsabilité des comptables publics

Parce que la responsabilité est liée au respect ou à la méconnaissance d'une norme (57), la première condition de l'engagement de la responsabilité des comptables publics est la violation des règles qui prévoient les contrôles qui sont obligatoires pour eux dans l'exécution des opérations financières des organismes publics. Au Sénégal, c'est l'article 26 du décret

(45) Note sous C. comptes, arrêt du 30 septembre 1997, Nucci, précité.

(46) M. Lascombe et X. Vandendriessche, jurisprudence commentée, *La Revue du Trésor*, n° 6, juin 2004, p. 369.

(47) CRC, jugement n° 98 05 95 du 28 juin 1998.

(48) Arrêt n° 24767 du 25 novembre 1999 (voir *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2000, p. 517).

(49) G. Montagnier « Le juge financier, juge des comptes et des comptables », *Revue française de finances publiques* 1993, n° 41, p. 53.

(50) Sur ce point, voir les conclusions du commissaire du Gouvernement sur l'arrêt rendu le 28 février 1997 par le Conseil d'Etat dans l'affaire Ministère des Finances c/ M. Blémond, *AJDA* 1997, p. 463, note sous C. comptes, arrêt n° 36908 du 26 juin 2003, *La Revue du Trésor*, n° 3-4, mars-avril 2004, p. 215.

(51) Pour des exemples de jurisprudences, voir note sous C. comptes, arrêt du 25 mars 1999, *La Revue du Trésor*, n° 12, décembre 1999, p. 770.

(52) C. comptes, Chambre des Affaires administratives et des collectivités locales, arrêt n° 08 du 22 juin 2005.

(53) Voir note sous C. comptes, arrêt du 25 mars 1999, précité.

(54) P. Miremonde, *La responsabilité objective de l'administrateur public des dépenses*, op. cit., p. 212.

(55) Voir note sous C. comptes, arrêt du 25 mars 1999, précité.

(56) H. Kelsen, *Théorie pure du droit*, op. cit., p. 212.

(57) Voir note sous C. comptes, arrêt du 25 mars 1999, précité.

n° 2003-101 du 13 mai 2003 portant règlement général sur la comptabilité publique, qui a remplacé le décret n° 66-458 du 17 juin 1966, puis qui a transposé la directive UEMOA n° 06/97 du 16 décembre 1997 portant règlement général sur la comptabilité publique, qui indique les contrôles qu'ils « sont tenus d'exercer » avant toute opération de recette ou de dépense.

En matière de dépenses, ces contrôles présentent des aspects budgétaires (disponibilité des crédits et imputation de la dépense), des aspects relatifs à la dette justificative de la dépense (son montant, son exigibilité et son règlement), et des aspects de comptabilité publique (qualité de l'ordonnateur, production des justifications et intervention des contrôles réglementaires). En matière de recettes, les contrôles portent sur l'autorisation de percevoir les recettes, la mise en recouvrement et la liquidation des créances, ainsi que la régularité des réductions et annulations des ordres de recettes.

Les comptables publics ont une compétence liée et les contrôles qui s'imposent à eux ne portent que sur la régularité formelle, en particulier en matière de dépenses où le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables se pose avec plus d'acuité qu'en matière de recettes (58). Par conséquent, certains contrôles sont à l'exclusion de leur compétence en tant qu'ils constituent des contrôles de régularité au fond, c'est-à-dire du mérite des faits auxquels se rapportent les pièces justificatives produites par l'ordonnateur (59).

Et pourtant, dans la fameuse affaire Nicolle, la Cour des comptes française avait engagé la responsabilité du comptable qui a payé une dépense sur la base de pièces justificatives qui présentaient toutes les apparences de la régularité, mais qui s'étaient révélées fausses par la suite. On sait que le procureur général près la Cour avait demandé au ministère des Finances de saisir le Conseil d'Etat par la voie du recours en cassation contre cet arrêt, parce qu'il estimait que le comptable ne pouvait déceler le caractère mensonger de ces pièces, et que donc il avait payé de bonne foi et n'avait commis aucune faute. On rappelle que le Conseil d'Etat avait confirmé l'arrêt de la Cour, suivant les conclusions de Romieu fondées sur l'argument selon lequel le juge des comptes, devant assurer et pouvoir affirmer la sincérité du compte, est dans l'obligation d'en rejeter les pièces de dépenses ne correspondant à aucun service fait (60).

Romieu lui-même était conscient de la sévérité de cette position pour le comptable, et avait assorti le rejet pour faux de conditions et suggérait aussi que les circonstances de l'espèce fussent considérées comme un « viol de caisse », et être interprétées comme un cas de force majeure. Aujourd'hui, le comptable ne vérifie plus la réalité du service fait, mais seulement son attestation par l'ordonnateur ou par l'administrateur de crédits, conformément à l'article 15 de la directive n° 06-97. Toutefois, l'article 69 de cette directive lui fait obligation de suspendre le paiement d'une dépense s'ils ont pu établir la fausseté des certifications délivrées par les ordonnateurs. C'est donc à titre dérogatoire car, il est de principe que, comme le posait l'article 30 du décret n° 66-458 du 17 juin 1966, les administrateurs et les ordonnateurs sont responsables des certifications qu'ils délivrent.

Le contrôle de la régularité formelle des pièces justificatives exclut aussi le contrôle de leur légalité, sauf pour ce qui est de la compétence. Ainsi que l'a jugé la Cour des comptes française : « ... s'il n'appartenait pas au comptable de se prononcer sur la légalité de la décision (...) il lui revenait, en revanche, sans excéder les limites de son pouvoir de contrôle, de relever que cette décision était irrégulière dans la mesure où elle était prise par une autorité incompétente... » (61).

Ce contrôle exclut aussi l'opportunité ou l'utilité de la dépense. Ainsi que l'écrivait Jéze : « Les comptables n'ont pas à apprécier l'opportunité ou l'utilité d'une dépense faite par un ordonnateur. Il y aurait là un empiètement sur l'administration active. Pour les questions d'opportunité, les ministres dépendent exclusivement du Parlement devant lequel ils sont responsables » (62). Toutefois, concernant l'utilité de la dépense, le juge des comptes peut engager la responsabilité du comptable si l'examen de la pièce justificative fait apparaître une absence manifeste d'intérêt public de la dépense (63).

Une fois exclus ces domaines du contrôle des pièces justificatives opéré par le comptable, on peut rappeler que les pièces justificatives pertinentes sont, comme le prévoit l'article 83 de la directive n° 06/97, celles qui sont prévues par les nomenclatures arrêtées par le ministre des Finances, qui fixent ainsi les règles du jeu. En cas de silence des nomenclatures, le

comptable doit raisonner par analogie (64). La déformation des pièces peut aussi être faite sur la base d'un accord entre l'ordonnateur et le comptable (65).

La régularité des justifications matérielles comporte aussi un aspect temporel, puisque les justifications pertinentes sont celles qui sont censées exister au moment du paiement. Comme l'a indiqué la chambre régionale des comptes de Poitou-Charentes, reprenant une jurisprudence bien établie : « la responsabilité du comptable s'apprécie au moment du paiement (...) la production de pièces justificatives établies postérieurement à la date du paiement ne saurait rétroactivement exonérer le comptable de sa responsabilité du fait d'un paiement effectué en l'absence de pièces justificatives régulières » (66).

Pour les recettes, le comptable ne peut dégager sa responsabilité qui se trouve engagée dès le constat du non-recouvrement, qu'en justifiant l'existence de diligences appropriées.

Les faits générateurs de la responsabilité des comptables publics

Si un comptable public a méconnu ses obligations en n'exerçant pas les contrôles prévus par l'article 26 du décret n° 2003-101 précité, et qu'il en est résulté un fait constituant un cas d'ouverture de sa responsabilité, le juge des comptes le met immédiatement en débet. C'est dire que l'imputabilité, définie comme le rapport entre le fait objectivement contraire au droit et l'activité du comptable, est considérée comme un simple rapport de causalité indépendant de tout fondement subjectif. C'est donc une responsabilité exclusivement objective (67). Les faits dont les comptables publics peuvent être déclarés responsables, en d'autres termes les « faits générateurs » de leur responsabilité, sont énumérés aux articles 8 et 11 à 24 du décret n° 62-0195 du 17 mai 1962 portant réglementation concernant les comptables publics, par renvoi des articles 31 et 32 sur les débits des comptables dudit décret.

Ces dispositions du décret n° 62-0195 sur le débet des comptables publics, auxquelles renvoie d'ailleurs le décret n° 2003-101 portant règlement général sur la comptabilité publique, posent problème au regard de l'article 80 de la directive UEMOA n° 05/97 du 16 décembre 1997 relative aux lois de finances puisqu'elles font, pratiquement, de tous les contrôles préalables à l'exécution des opérations de recettes et de dépenses, des cas d'engagement de la responsabilité des comptables. Or, pour l'article 80 de la directive n° 05/97, les faits générateurs de cette responsabilité sont limitativement énumérés car il dispose qu'elle est engagée : « dès lors qu'un déficit ou un manquant en deniers ou en valeurs a été constaté, qu'une recette n'a pas été recouvrée, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que, par la faute du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ».

Par conséquent, il se pose un problème de concurrence normative, mais, comme on le sait, la Cour de justice des communautés européennes, dans le célèbre arrêt Costa c/ Enel de 1964, a estimé que le droit communautaire a primauté sur les droits nationaux des Etats membres. La Cour a fondé cette position sur une interprétation téléologique des traités européens, qui ne mentionnent pas cette primauté (68). Dans le cadre de l'UEMOA, cette primauté est posée à l'article 6 du Traité constitutif du 10 janvier 1994 (69). C'est donc l'article 80 de la directive n° 05/97 qui est applicable en matière de débet des comptables publics.

(58) L. Saïdi, « Réflexions sur le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables », *op. cit.*, p. 65.

(59) P. Amselek, « Les refus des comptables publics d'exécuter les ordres de paiement et le juge de l'excès de pouvoir », *AJDA* 1973, p. 183.

(60) CE, arrêt du 12 juillet 1907.

(61) Arrêt n° 22200 du 23 février 1999, Caisse des écoles de Chambois.

(62) Cité par H.-M. Crucis, « Le contrôle de la régularité financière », *RFDA* 8 (4), juillet-août 1992, p. 745.

(63) CRC Pays de la Loire, jugement n° 2000-460 du 19 mai 2000, *La Revue du Trésor*.

(64) F.-J. Fabre, « Le jugement des comptes publics : injonctions et réserves », *La Revue administrative* 1984, p. 379.

(65) Ch. Pouly, « Le contrôle des comptes des comptables publics », éd. du Juris-Classeur, 1995, n° 29.

(66) *La Revue du Trésor*, n° 5, mai 2003, p. 280.

(67) Sur cet aspect, voir par exemple R. Ago, « Le délit international », *Recueil des cours de l'Académie de droit international* 1939 (II), t. 68, p. 479.

(68) Sur cette question qui a fait l'objet d'une abondante étude, voir, par exemple, M.-F. Leboz, *Le système communautaire européen*, Berger Levrault, Paris, 1986, 350 pages, p. 254.

(69) Il se lit comme suit : « Les actes arrêtés par les organes de l'Union... sont appliqués dans chaque Etat membre nonobstant toute législation nationale contraire, antérieure ou postérieure ».

Cela étant dit, deux remarques sont à faire. La première est que les cas d'engagement de la responsabilité des comptables étant limitativement énumérés, toute irrégularité commise par ces derniers n'entraîne pas forcément le prononcé d'un débet par le juge des comptes. La deuxième est que, contrairement au décret de 1962, l'article 80 se réfère à la notion de « faute ». Cette introduction s'explique par le fait que ce sont des experts français qui avaient élaboré les projets desquels sont issues les directives de l'UEMOA relatives aux lois de finances. Mais leur portée est à relativiser non pas seulement en France si on considère les positions divergentes du Parquet et de la Cour des comptes sur cette question, et l'attitude du juge suprême telle qu'on le verra après, mais aussi au Sénégal car le ministre chargé des Finances reste toujours le juge des causes d'exonération de la responsabilité des comptables publics.

Ces remarques étant faites, il faut rappeler que lorsque le juge des comptes engage la responsabilité d'un comptable en prononçant un débet à son encontre, il se borne à constater la situation des comptes, et déclare que le comptable devra couvrir le déficit constaté. En effet, comme l'a dit Romieu dans ses conclusions sur l'arrêt Nicolle précité, « La Cour (des comptes) juge les comptes, non les comptables ». Le Conseil d'Etat a rappelé dans des arrêts d'Assemblée que, si l'un des faits générateurs de la responsabilité des comptables est constaté par le juge des comptes et que celui-ci doit mettre en jeu cette responsabilité, c'est « à l'exclusion notamment de toute appréciation du comportement personnel des comptables intéressés » (70).

C'est ce que reprend l'article 2 de la loi organique n° 99-70 précitée sur la Cour des comptes du Sénégal selon lequel : « La Cour des comptes juge les comptes des comptables publics ». Il est donc interdit à la juridiction financière de rechercher, dans son office, toute faute ou tout élément intentionnel dans les agissements des comptables. Il doit présumer leur responsabilité « dès lors », selon l'expression même utilisée par la directive n° 05/97, que les faits énumérés à l'article 80 de cette directive sont constatés. C'est toute l'efficacité du système : un contrôle du juge facilité par la compétence liée des comptables, et un mécanisme de présomption qui ouvre un accès plus direct de l'organisme public à la réparation du préjudice que lui cause son comptable, dans la mesure où il ne nécessite plus l'apport préalable de la preuve de la commission d'une irrégularité ; bref une responsabilité objective présumée.

La responsabilité encourue par les comptables étant donc de nature objective, le débet qui la sanctionne ne constitue pas juridiquement une sanction. C'est plutôt une restitution pécuniaire, ce que le comptable « doit » à la collectivité, ce qui explique la relation d'égalité entre le préjudice subi par celle-ci et le montant du débet mis à la charge du comptable.

Mais, comme en droit de la comptabilité publique comme dans les autres branches du droit, la responsabilité demeure « une sanction de la liberté et de la moralité », la seule transgression d'une obligation juridique ne la fait pas encourir mécaniquement, abstraction faite des circonstances qui peuvent expliquer cette transgression (71). Les textes sur la comptabilité publique ont réglé cette question en faisant du ministre des Finances le juge des causes d'exonération de la responsabilité des comptables publics (72), sous le contrôle du juge administratif de droit commun. Cependant, la jurisprudence financière n'est pas tout à fait conforme à ce partage de compétences entre le juge des comptes et le ministre chargé des Finances en matière de responsabilité des comptables publics.

La mise en œuvre du mécanisme de responsabilité des comptables publics

A côté des pétitions de principe, on constate l'introduction de facteurs liés au comportement des comptables publics par le juge des comptes dans l'engagement de leur responsabilité.

Les pétitions de principe

Les exemples sont nombreux de décisions du juge des comptes rappelant que les circonstances particulières ne peuvent tenir lieu de causes exonératoires de la responsabilité des comptables publics, en raison de son caractère objectif. Il rappelle, en ces occasions, que ces circonstances ne sont pas de sa compétence, et ne peuvent constituer que des motifs à présenter à l'appui d'une demande de remise en compte.

des indemnités litigieuses versées (73). Il en est également ainsi des circonstances liées à l'ancienneté des faits irréguliers (74), à l'instabilité ou à l'insuffisance des moyens en personnel du fait, par exemple, d'une adjonction de poste (75), même si le comptable avait alerté sa hiérarchie sur la nécessité d'obtenir les moyens matériels nécessaires, et que cela était resté sans résultats (76).

De même, un comptable public ne peut invoquer une défectuosité du système informatique alors en usage pour justifier les discordances qui ont affecté des soldes comptables (77). Il ne saurait davantage arguer du fait qu'il a recouvré une partie de la somme payée à tort (78), ou que la responsabilité de son prédécesseur n'était pas recherchée sur ce point, « puisque l'irrégularité alléguée des paiements antérieurs est sans effet sur celle des paiements en cause » (79). La simple déclaration de destruction de pièces, même attestée par l'ordonnateur, ne suffit pas aussi à exonérer le comptable de sa responsabilité, sauf si les pièces ont été produites au juge des comptes et ont été par la suite détruites par erreur, exception qui s'explique par la nécessité du respect du contradictoire (80). On peut citer aussi parmi les arguments avancés par les comptables et rejetés par le juge des comptes, l'ignorance des textes applicables à leur service, les instructions ou la passivité bienveillante de leur hiérarchie (81).

L'introduction de facteurs subjectifs par la jurisprudence

Force est de constater que, malgré les rappels fréquents du Conseil d'Etat français, le contrôle du juge des comptes ne se limite pas aux seuls éléments matériels du compte, le comportement du comptable étant parfois apprécié par son juge (82). Celui-ci est ainsi amené à moduler la responsabilité du comptable en s'appuyant sur divers paramètres.

A ce propos, on peut rappeler le cas de ce comptable qui payait des mandats non signés par l'ordonnateur, et qui expliquait cette irrégularité par une circonstance « géographique » en l'occurrence la distance entre l'agence comptable et le siège de l'établissement (83). De même, le juge des comptes a eu à pallier l'absence de convention par l'intention des parties, en estimant qu'il résultait des pièces transmises à l'appui du mandat litigieux, que les parties avaient l'intention d'exécuter les prestations (84). Il a également jugé que la disparition, après le départ du comptable, de nombreuses pièces détenues par le poste comptable, était des circonstances exceptionnelles qui mettaient le comptable en cause dans l'impossibilité de produire la preuve des diligences qu'il aurait accomplies en vue du recouvrement de titres admis en non-valeur ; par la suite, la procédure ne pouvait être poursuivie dans des conditions où le respect du contradictoire serait garanti (85).

Concernant la gestion de fait, la règle est que les pièces justificatives sont vérifiées par le juge des comptes dans les mêmes conditions que s'agissant

(70) Par exemple CE, Ass., 20 novembre 1981, *Ministre du Budget c/ Rispoli et autres*, *Leb.* p. 434.

(71) P. Reuter, *Droit international public*, 6^e éd., PUF, Paris, 1983, p. 255.

(72) L'article 38 de la directive n° 06/97 précitée prévoit que la décharge de responsabilité peut être accordée si la responsabilité a été mise en jeu suite à un cas de force majeure et sur avis du président de la Cour des comptes en cas de débet juridictionnel. En outre, l'article 39 du même texte indique qu'un comptable mis en débet peut obtenir la remise gracieuse de la somme correspondante dans les mêmes formes.

(73) CRC Bretagne, jugement n° 960030 du 27 mars 1996, *La Revue du Trésor*, n° 5, mai 2003, p. 294.

(74) C. comptes, arrêt du 20 mars 1989, *Commune de Villeparisis* (cité dans la note sous C. comptes, arrêt n° 27492 des 4 mai et 12 octobre 2000, *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2001, p. 526).

(75) C. comptes, arrêt n° 38707 du 27 novembre 2003, *La Revue du Trésor*, n° 11, novembre 2004, p. 702.

(76) Conclusions n° 4787 du Parquet près la Cour des comptes, *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2000, p. 536.

(77) C. comptes, arrêt n° 23616 du 12 juillet 1999, *La Revue du Trésor*, n° 11, novembre 2000, p. 699.

(78) C. comptes, arrêt n° 21720 du 4 février 1999, *La Revue du Trésor*, n° 3-4, mars-avril 2000, p. 201.

(79) CRC Poitou-Charentes, jugement n° R99-0303 du 16 mars 1999, *Commune de Royan*.

(80) Note sous C. comptes, arrêt n° 27492 des 4 mai et 12 octobre 2000, *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2001, p. 526.

(81) Note sous CEDH, 2^e sect., décision n° 58675/00, *M. Martinie c/ France*, *La Revue du Trésor*, n° 6, juin 2004, p. 375.

(82) Proposition du commissaire du Gouvernement sur CE, sect., arrêt du 3 mai 2002, *Commune de Saint-Denis* (cité par S. Demarec, et les fonctions publiques, *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2001, p. 526).

(83) Note sous C. comptes, arrêt n° 27492 des 4 mai et 12 octobre 2000, *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2001, p. 526.

(84) Note sous C. comptes, arrêt n° 38707 du 27 novembre 2003, *La Revue du Trésor*, n° 11, novembre 2004, p. 702.

(85) Note sous C. comptes, arrêt n° 27492 des 4 mai et 12 octobre 2000, *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2001, p. 526.

responsables pour les opérations de gestion de fait, l'article 25 de la loi organique n° 99-70 précitée sur le GCE des comptes du Sénégal.

Cependant, la procédure de la gestion de fait présente, on le sait, bien plus que le jugement des comptabilités patentes, « une coloration pénale », pour reprendre l'expression du président Braibant (86). En effet, cette procédure présente un aspect subjectif car une place importante est laissée à l'appréciation des responsabilités.

Ainsi, le juge des comptes, d'après une jurisprudence constante, reste souverain quant à l'appréciation de la réalité des opérations et de leur régularité financière au regard des circonstances de l'espèce (87). Il a ainsi eu à distinguer les « cerveaux », c'est-à-dire les auteurs des montages de systèmes de gestions occultes, et les simples exécutants (88). De même, « en l'absence de soupçon d'appropriation personnelle », le juge des comptes est souvent amené à décider d'un non-lieu à gestion de fait pour suppléer, pour des considérations d'équité, à l'insuffisance ou à l'absence des justifications (89).

Signalons que c'est ce motif qui a permis au juge des comptes de prendre en considération l'ancienneté des faits pour écarter la gestion de fait (90), alors que, comme cela été indiqué plus haut, il est inopérant concernant les gestions patentes. Il convient toutefois de signaler que la loi se bornant à ouvrir sur ce point une faculté au juge des comptes, celui-ci n'est nullement tenu de motiver les raisons pour lesquelles il ne retient pas les considérations d'équité (91). C'est également la prise en compte des circonstances de l'espèce qui conduit le juge des comptes à user de la technique dite des « forçements des recettes ». Il s'agit pour lui, lorsque des dépenses alléguées par le comptable de fait et acceptées par lui sont supérieures aux recettes, non de rejeter le surplus, mais de « forcer » les recettes jusqu'à atteindre le montant des dépenses, quand il apparaît qu'elles sont manifestement sous-évaluées (92). Le forçement peut même amener le juge des comptes, mais cela est exceptionnel, à prendre en compte des dépenses qui n'avaient pas été alléguées par le comptable lors de la remise de son compte (93).

Il va de soi que s'agissant des procédures d'amendes qui sont des procédures répressives, la règle, selon laquelle le juge des comptes peut prendre en considération les données de l'espèce, trouve naturellement à s'appliquer. Quand il est en droit d'appliquer l'amende, le juge des comptes apprécie souverainement les circonstances, dans la limite légale, et cette appréciation n'est pas susceptible d'être discutée devant le juge de cassation (94). Ainsi, il a considéré que la multiplicité des tâches qui incomberaient au poste et l'obligation qui a été faite au comptable, dès sa nouvelle affectation, de traiter en priorité le compte de gestion de l'Etat, étaient des circonstances atténuantes pour l'application de l'amende pour retard dans la production du compte (95).

Le juge des comptes a ainsi du mal à se cantonner dans un rôle consistant à vérifier seulement les éléments matériels des comptes des comptables publics, en dehors de l'appréciation de leur comportement personnel. Depuis l'arrêt rendu le 27 octobre 2000 par le Conseil d'Etat français dans l'affaire Mme Desvigne, les diligences que les comptables publics doivent effectuer dans le recouvrement des titres de recettes qu'ils ont pris en charge, font partie des « éléments matériels » du compte (96).

Apprécier ces diligences revient à apprécier le comportement des comptables puisqu'il s'agit de voir s'ils ont mis en œuvre tout l'arsenal de procédures mis à leur disposition pour le recouvrement des créances, et l'obligation qui pèse sur eux est une obligation de moyens et non de résultat (97). Il y a un critère de proportionnalité car le juge des comptes accepte l'admission de créances en non-valeur si leur recouvrement suppose des diligences hors de proportion avec leur montant (98).

Au-delà d'une extension du champ opératoire du principe de la responsabilité objective en matière de jugement des comptes publics, la jurisprudence Desvigne montre toute la fragilité des prémisses sur lesquelles repose le mécanisme de cette responsabilité.

Le juge des comptes juge les comptes, le ministre des Finances les comptables. Autrement dit, la responsabilité objective au juge des comptes, la responsabilité subjective au ministre des Finances. Mais, comment ne pas

appeler que le droit de la comptabilité publique n'est pas comme, par exemple, le droit international public dont le caractère « primitif » souvent rappelé explique que la mise en œuvre de la responsabilité ne passe pas forcément par le canal du juge, parce que les règles qui y sont énoncées relèvent d'une application amiable et sont le plus souvent utilisées en dehors de toute contestation (99). On comprend, dès lors, toute l'inquiétude, voire l'amertume que peut ressentir un juge des comptes quand l'appréciation de la responsabilité de ses justiciables lui échappe, au profit du ministre des Finances dont la jurisprudence en la matière n'est malheureusement pas bien connue, faute d'être publiée.

On comprend aussi toutes les critiques adressées par la doctrine au système actuel dans lequel on ne voit qu'une survivance de la théorie du « ministre jugé » (100) qui a fait, qu'en France, le ministre des Finances, soutenu par Romieu au début du siècle, s'était toujours reconnu le pouvoir de procéder à l'épuration des comptes (101). Sinon qu'un redoutable moyen de pression entre les mains de ce ministre, dans ses rapports avec les comptables, ce qui, dans la pratique, peut finalement vider de sa substance tout le droit de la comptabilité publique, puisque la responsabilité du comptable y devient de plus en plus irréaliste pour prendre l'allure d'une responsabilité hiérarchique dans la mesure où, en définitive, c'est le ministre des Finances qui décide de la réalité et de l'étendue du débet (102).

Beaucoup de comptables publics ont été mis en débet par le juge des comptes pour avoir accepté d'ouvrir leur caisse sur la base d'instructions ministérielles. Et le juge des comptes leur rappelle, à chaque fois que les comptables se justifient en déclarant n'avoir fait qu'obéir aux ordres de la hiérarchie, « que ces documents ne constituent pas le support législatif ou réglementaire publié dans les formes légales » (103), et qu'il n'est pas lié par les instructions ministérielles, même si le ministre et le directeur de la Comptabilité publique sont en droit d'interpréter la réglementation comptable (104).

Si malgré ces rappels réguliers du juge des comptes, les comptables persistent dans cette forme d'irrégularité et exposent ainsi leur responsabilité personnelle, c'est probablement pour éviter de braver leur hiérarchie, sachant, du reste que, même mis en débet, ils pourraient bénéficier de remises gracieuses. Tout le système de responsabilité des comptables risque ainsi d'être biaisé. La jurisprudence Desvigne a ouvert « une brèche » dans le mécanisme actuel de responsabilité des comptables. On peut s'attendre à ce qu'il s'écroule sous l'effet d'autres jurisprudences comme celle de la Cour européenne des droits de l'homme, car juger sans tenir compte des circonstances de fait ne semble pas conforme à la notion de « procès équitable », telle que l'entend la Cour de Strasbourg.

(86) Sous l'arrêt « Darrac » du CE du 12 décembre 1969 (cité dans les conclusions n° 195-715 du commissaire du Gouvernement Seban sur CE, arrêt du 23 février 2000, Labor Métal, p. 12).
(87) CRC Provence-Alpes-Côte d'Azur, jugement du 20 décembre 1994.
(88) Conclusions du commissaire du Gouvernement sur CE, arrêt Labor Métal précité.
(89) Par ex., C. comptes, 4^e Ch., arrêt n° 22716 du 15 avril 1999.
(90) *Ibid.*
(91) CE français, arrêt du 16 juin 1999, Trucy.
(92) C. comptes, arrêt du 27 mai 1991, Musset.
(93) C. comptes, arrêt du 1^{er} mai 1984, Association française d'action touristique (cité dans les observations sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 14 décembre dans l'affaire Société des Reflexion, Médiations, Ripostes, *La Revue du Trésor*, n° 3-4, mars-avril 2002, p. 228).
(94) CE français, arrêt du 16 juin 1999, Trucy, précité.
(95) C. comptes, arrêt du 11 septembre 1992, *La Revue du Trésor*, n° 6, juin 2000, p. 361.
(96) Arrêt n° 196046 du 27 octobre 2000.
(97) Note sous C. comptes, arrêt n° 25102 du 6 janvier 2000, *La Revue du Trésor*, n° 6, juin 2000, p. 361.
(98) C. comptes, arrêt du 24 septembre 1991, Comptable des communes et établissements publics de Rugles (cité dans la note sous C. comptes, arrêt n° 27492 des 4 mai et 12 octobre 2000, *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2001, p. 526).
(99) H. Thierry et al., *Droit international public*, Montchrestien, Paris, 1975, 77 pages, p. 625.
(100) Note sous C. comptes, arrêt n° 40146 des 16 juin et 5 juillet 2004, TPG de la Savoie, *La Revue du Trésor*, n° 6, juin 2005, p. 310.
(101) Note sous C. comptes, arrêt du 30 septembre 1992, Nucci, précité.
(102) R. Hertzog, « La responsabilité politique des ordonnateurs » in *La Comptabilité publique*, Colloque de Bercy précité, p. 301.
(103) C. comptes, 1^{er} Ch., arrêt n° 38744 du 19 février 2004, *La Revue du Trésor*, n° 1, janvier 2005, p. 47.
(104) C. comptes, arrêt du 20 octobre 1994, Centre département de gestion de la Fonction publique de la Seine-Maritime.

COUR DES COMPTES

Dakar, le

Le Commissaire du Droit

Heith LÉ TE

**Note sur la question de l'état d'examen
des comptes de gestion transmis à la Cour**

La question de l'état d'examen des comptes de gestion transmis à la Cour a été discutée lors de la Conférence des Présidents et du Commissaire du Droit du 07 mars 2007.

La 1^{ère} chambre et la 2^e chambre de la Cour ayant des positions divergentes sur la question, il apparaît nécessaire d'y revenir dans cette présente note pour donner des illustrations jurisprudentielles sur certains points avancés lors de cette rencontre.

La question se pose de la même façon pour les deux chambres concernées car il s'agit de comptes déposés mais non appuyés de certaines pièces générales, de budget ou de compte pour la 2^e chambre et de certificats expliquant des discordances dans la reprise des soldes entre des exercices, pour la 1^{ère} chambre.

Si le juge des comptes a parfois rejeté des comptes de gestion qui n'étaient pas en état d'examen (voir, par exemple, CCF, 26 octobre 1999) et si la décision de rejet n'est pas réservée qu'aux cas où le compte peut être effectivement dûment complété (voir, par exemple, conclusions sur CRC Languedoc-Roussillon, jugement n°2001-0218 du 19 avril 2001), il fait souvent preuve de beaucoup de souplesse en acceptant d'examiner des comptes non appuyés de pièces générales.

A titre d'exemples de pièces générales dont l'absence n'a pas conduit au rejet du compte, on peut citer le compte administratif prévu, en France, dans la liste des pièces générales, par la M14. En réponse au jugement provisoire d'une CRC qui avait examiné un compte non appuyé de cette pièce, le comptable concerné avait « répondu qu'il sera produit ultérieurement ». La Chambre avait formulé une réserve sur sa gestion, lors du jugement définitif puisque le compte administratif n'était toujours pas produit (CRC de Provence-Alpes-Côte d'Azur, jugement n°2001-1018 du 6 novembre 2001, Commune de Trans-en-Provence).

*Comptes
Coll. loc*

Il en est de même des états de l'actif (voir conclusions sur le jugement précité de la CRC de PACA).

Le juge des comptes adopte la même démarche concernant la reprise des soldes (voir CCF, formation inter chambres d'appel du 29 juin 1995). C'est dire que l'attitude du juge des comptes français consiste maintenant à réclamer la pièce manquante par voie d'injonction et formuler une réserve sur la gestion du

comptable tant qu'elle n'aura pas été produite. Il faut préciser que si la pièce générale manquante est produite et que le juge des comptes découvre ultérieurement des irrégularités sur la gestion concernée, il pourra toujours prononcer des charges à l'encontre du comptable (technique des « charges dites tardives »), puisque sa compétence ne s'épuise qu'avec la décharge accordée au comptable (CCF, arrêt n°2897526 du avril 2001, Collège Jacques-Prévert à Marseille.).

Il faut aussi préciser que le juge des comptes peut lever la réserve prononcée sur la gestion d'un comptable, même si la pièce n'est pas produite car la force majeure peut expliquer l'impossibilité pour un comptable de produire une pièce manquante (Conclusions sur le jugement de la CRC Languedoc-Roussillon, précité).

L'intérêt de cette démarche pour notre Cour des comptes et de permettre de dépasser le stade de rejet systématique de beaucoup de comptes au niveau de la 2^e Chambre et de régler le problème de l'inégalité de traitement entre les comptables, la même situation de fait entraînant la mise en route de procédures d'amendes seulement pour des comptables de la 2^e Chambre.

Abdourahmane DIOUKHANE

22

du 26 au 30 octobre 2009

Thème : Le contrôle administratif et juridictionnel des finances publiques

CAS PRATIQUE N°1

L'instruction pour un rapport à fin d'arrêt provisoire d'un dossier relatif à un compte de gestion d'un comptable d'une commune donne les constatations suivantes :

1. le compte de gestion a été renvoyé une première fois pour régularisation et qu'il manque toujours le compte administratif du maire à l'appui du compte. A cours de l'instruction, le comptable déclare que ses démarches auprès de l'ordonnateur ont été vaines, ce dernier faisant savoir qu'il est impossible d'établir le compte administratif.
2. Un marché a été affecté en nantissement à une institution financière et l'exemplaire du marché appuyé de l'acte de nantissement ont été remis au comptable qui a directement réglé à l'entreprise adjudicataire du marché la somme de 60 millions de francs. Au cours de l'instruction, le comptable a justifié ce paiement par le fait qu'il n'a pas reçu de demande émanant du créancier nanti et que la commune n'a pas été amenée à payer deux fois.
3. Des primes et des indemnités ont été payées à des agents qui n'y avaient pas droit car cela conduisait à un cumul avec un avantage dont ils bénéficiaient déjà. Durant le déroulement de la procédure, la législation a changé et le cumul est désormais autorisé. Le comptable a fait valoir cet argument.
4. Le comptable a payé une facture au taux de 8% de TVA alors que le CGI prévoyait un taux de 5%. Pour sa défense il soutient qu'il n'avait fait qu'appliquer le taux de TVA prévu par le marché qui était exécutoire et qu'il excédait sa compétence d'en discuter la légalité interne.
5. On relève que :
 - x avait un crédit d'impôt qu'il détenait sur la commune ;
 - le 12 avril 1990, il céda à une banque une créance correspondant au montant de ce crédit ;
 - le 19 juin 1990, il formula une demande de restitution d'impôt ;
 - le 05 juin 1992, le chef des services fiscaux a émis un ordre de restitution au profit de X,
 - le 11 juin 1992, la somme de 2410 218 F a été virée sur un compte bancaire que X venait d'ouvrir
 - le 14 septembre 1992, la banque fait valoir devant le comptable que X lui avait cédé la créance le 12 avril 1990 et que la somme qui lui avait été payée devait lui être restituée.

Pour se justifier le comptable répondit qu'il ignorait l'existence de ce transport de créance au moment où il a effectué le paiement

6. Nouvellement affecté à un autre poste comptable au quel il a été adjoint un autre poste, malgré l'insuffisance des moyens et la défectuosité du système

FORMATION DES MAGISTRATS DES JURIDICTIONS FINANCIERES NATIONALES ET REGIONNALES DE L'ESPACE OHADA

du 26 au 30 octobre 2009

informatique, le comptable a continué, comme son prédécesseur, a payé des primes. Ces paiements se sont révélés par la suite irréguliers.

Pour sa défense, le comptable a fait valoir que :

1. c'était la seule faute qu'il a commise ;
 2. les difficultés du poste ne lui avaient pas permis de s'assurer de la régularité des primes décidées antérieurement à sa prise de fonction et qu'il avait alerté sa hiérarchie sur la nécessité d'obtenir les moyens matériels nécessaires ;
 3. la responsabilité de son prédécesseur n'était pas recherchée
7. Des titres de recettes ont été émis à l'encontre d'agents municipaux pour récupération de trop-perçus sur traitements établis sur une base réglementaire erronée.

Le comptable sollicite du maire l'autorisation préalable pour recouvrer les trop-perçus sur les traitements ultérieurs. Face au refus du maire, le comptable présente les titres en non-valeur et l'admission en non-valeur est intervenue par une délibération du conseil municipal.

Pour le comptable, il n'avait plus, dès lors, à répondre du non-recouvrement de ces titres.

8. En procès, la commune a fait condamner aux dépens la partie adverse et a exposé les frais de justice. Pour le recouvrement du montant, l'ordonnateur n'a pas émis de titre de recette, et par la suite, la créance est devenue irrécouvrable du fait de l'insolvabilité du débiteur.
- Pour justifier le non-recouvrement de la créance de la Commune, le comptable déclare qu'il n'a pu obtenir de l'ordonnateur l'émission d'un titre de recette

Les participants sont répartis en deux groupes.

Le premier groupe fait office de magistrat instructeur et fait des propositions motivées sur les différentes constatations et compte tenu des explications apportées par le comptable.

Le deuxième groupe joue le rôle de formation délibérante.

CAS PRATIQUE N°2

1. Les comptes des exercices 1982 à 1987 d'une commune sont en jugement. Durant cette période, deux comptables se sont succédé, le deuxième était entré en fonction depuis le 18 septembre 1982 et était donc resté en poste durant les exercices en jugement.

En examinant les états des restes à recouvrer de deux comptes de tiers, le rapporteur constate que :

-pour le premier cas, il y a une différence en moins de 800 000F sur l'état des restes à recouvrir du compte 4689 « restes à recouvrer sur exercices antérieurs » par rapport au solde en écriture au 31 décembre 1987.

Le comptable en fonction, lors de la prise de service, a fait des réserves sur les désordres très importants et sur l'absence d'états de développement des différents comptes de tiers

-pour le deuxième cas, les états de développement des soldes font apparaître une différence « en plus » par rapport au solde.

En fait, la production des états a été réalisée par le comptable en poste, le premier étant décédé

du 26 au 30 octobre 2009

CAS PRATIQUE N°3

Un système de marchés fictifs a été organisé par le président du conseil municipal et le maire d'une commune. Le montant cumulé de ces marchés estimé à 80 millions de francs a servi à alimenter une caisse noire. Des prélèvements d'un montant de 30 millions, ont été destinés à l'achat d'équipements pour certains services de la commune et à l'amélioration des conditions de voyage et de séjour du maire et du président du conseil municipal, lors de leurs missions à l'étranger.

Le juge des comptes les a déclarés, à titre provisoire, comptables de fait. Il a fixé provisoirement la ligne de compte à 80 millions de francs et leur a fait injonction de produire la délibération du conseil municipal reconnaissant l'utilité publique des dépenses alléguées. Durant le déroulement de la procédure, une instruction judiciaire a été ouverte sur les mêmes faits.

Dans son mémoire en défense, le maire a mis en cause le comptable de la commune qui aurait facilité le déroulement des opérations irrégulières et a demandé au juge des comptes de surseoir à statuer dans l'attente de la décision du juge pénal au motif qu'une partie des recettes de la gestion a servi à financer des dépenses d'intérêt communal.

Après avoir examiné tous les moyens développés par le maire et le président du conseil municipal et après les avoir auditionnés, en présence du comptable qui a reconnu les allégations formulées à son encontre, le juge des comptes a déclaré, à titre définitif et solidairement comptables de fait, le maire, le président du conseil municipal et le comptable.

1. La déclaration définitive de gestion vous paraît elle fondée ?
2. Dans l'affirmative et dans l'hypothèse de la production au juge des comptes par les comptables de fait du compte de la gestion de fait et de la délibération du conseil municipal reconnaissant l'utilité publique des dépenses à hauteur de 20 millions de francs et de pièces justificatives avec des factures sous forme de duplicata d'un montant cumulé de 5 millions de francs, quelle serait la suite de la procédure ?

**FORMATION DES MAGISTRATS DES JURIDICTIONS
FINANCIERES NATIONALES ET REGIONALES**

**THEME : LE CONTROLE ADMINISTRATIF ET
JURIDICTIONNEL**

Session du 26 au 30 octobre 2009

Rapport de la journée du 26 octobre 2009

Le 26 octobre 2009, s'est ouverte à l'ERSUMA, la session de formation destinée aux magistrats des juridictions financières nationales et régionales de l'espace OHADA sur le thème « le contrôle administratif et juridictionnel des finances publiques »

Cette importante rencontre a vu la participation de magistrats de juridictions financières et judiciaires du Burkina Faso, du Cameroun, de la Centrafrique, du Congo Brazzaville, du Gabon, du Niger, du Sénégal, du Togo, de l'UEMOA et de la CEMAC.

Les objectifs assignés à la session sont de permettre aux participants de :

- échanger sur leurs pratiques et sur les textes législatifs ou réglementaires en matière de contrôle budgétaire dans leurs Etats respectifs ;
- rechercher les meilleurs moyens pour le renforcement de la discipline et de la transparence dans l'exécution budgétaire ;
- maîtriser les procédures de mise en cause de la responsabilité des comptables publics, des administrateurs de crédits et des ordonnateurs de dépenses ;
- contribuer efficacement à la lutte contre la corruption et la mauvaise gouvernance économique.

La cérémonie d'ouverture a été présidée par Monsieur Mathias P. NIAMBEKOUDOU, Directeur général de l'ERSUMA, qui, dans son allocution, a d'abord souhaité la bienvenue aux participants avant de situer les enjeux du thème qui tournent, selon lui, autour de la bonne gouvernance et d'une exigence démocratique remontant au 18^{ème} siècle en France.

Pour terminer, il a rappelé les différents types de contrôle avant de présenter les formateurs qui sont les Professeurs Salif YONABA et Abdourahmane DIOKHANE.

A la suite des propos du Directeur général de l'ERSUMA, Monsieur BACKIDI Médard Désiré, Directeur des études et des stages, a livré des informations pratiques aux participants et leur a demandé de se présenter tout en exprimant leurs attentes.

Messieurs Abdourahmane GHOUSMANE, Conseiller à la Chambre des comptes et de discipline budgétaire de la Cour suprême du Niger et Cheikh LEYE, Conseiller à la Chambre des Affaires Budgétaires et Financières à la Cour des comptes du Sénégal, ont été désignés en qualité de rapporteurs.

Intervenant le premier, le Professeur YONABA Salif Michel a abordé le premier sous-thème portant sur le contrôle administratif.

Il a d'abord, en guise d'introduction générale, présenté la théorie générale du contrôle, en définissant le concept du contrôle, ses objectifs et ses différentes acceptions : inspection (sens droit continental), control (sens anglophone) et audit.

Il a ensuite, rappelé la classification des différents types de contrôles selon les catégories ci-après :

- contrôle permanent, contrôle épisodique, contrôle ponctuel ;
- contrôle exhaustif, contrôle par sondage ;
- contrôle sur pièces, contrôle sur place ;
- contrôle de régularité, contrôle d'opportunité ;
- contrôle a priori, contrôle a posteriori ;
- contrôle administratif, contrôle des organes délibérants, contrôle juridictionnel.

Il a terminé son exposé en relevant les avantages et les inconvénients du contrôle à priori et du contrôle à posteriori, puis insisté sur l'évolution du contrôle qui intègre l'efficacité. Il a surtout souligné la relativité de la typologie dressée, qui revêt un intérêt plus théorique que pratique.

Ce dernier aspect a donné lieu à des débats nourris ayant porté sur les distinctions d'une part, entre le contrôle administratif et le contrôle juridictionnel, et d'autre part, entre le contrôle interne et le contrôle externe.

La multiplicité des corps et organes ainsi que la redondance des différents contrôles a également suscité un vif intérêt des participants qui ont enrichi les débats en exposant leurs diverses expériences professionnelles.

La journée a pris fin à 15 h 30 mn.

Les participants

**FORMATION DES MAGISTRATS DES JURIDICTIONS
FINANCIERES NATIONALES ET REGIONALES**

**THEME : LE CONTROLE ADMINISTRATIF ET
JURIDICTIONNEL**

Session du 26 au 30 octobre 2009

Rapport de la journée du 27 octobre 2009

Le 27 octobre 2009, les travaux de la session de formation se sont poursuivis, avec la communication du Professeur YONABA, qui a abordé le sous-thème du contrôle administratif interne exercé par le contrôleur financier et les comptables publics.

Il a vivement souhaité une plus grande interactivité dans la suite des travaux, afin de favoriser l'échange d'expériences.

A la suite d'une demande exprimée par l'un des participants, il a livré des références documentaires utiles à toute personne s'intéressant aux finances publiques. C'est ainsi qu'il a suggéré les sites suivants :

- www.gerfip.org;
- www.asso.sffp.fr.

Il a en outre recommandé la consultation des sites de l'INTOSAI, de l'AFROSAI et de l'AISCCUF ainsi que la lecture des ouvrages des Professeurs Michel BOUVIER et Luc SAIDJ, consacrés à ce thème.

La suite des débats a porté essentiellement sur la responsabilité du contrôleur financier et du comptable public.

S'agissant de la responsabilité du contrôleur financier, qui a largement retenu l'attention des participants, d'aucuns pensent qu'elle ne peut être engagée devant les juridictions financières, d'autres estimant au contraire qu'elle peut l'être mais dans le cadre du jugement des fautes de gestion.

Pour la responsabilité du comptable public, relative à l'exécution d'une opération financière entachée d'irrégularité du fait du contrôleur financier, les avis ont divergé. Pour certains, s'il paie en dépit des irrégularités constatées, il engagera sa responsabilité. Pour d'autres, il est tenu de payer malgré les vices pouvant entacher le paiement.

Cette dernière opinion est soutenue par le Professeur YONABA, qui a précisé que dans tous les cas le visa du contrôleur financier lie le comptable qui est tenu de payer. Aussi, sa responsabilité ne sera-t-elle pas engagée en dépit des irrégularités qui entachent le paiement, si elles sont l'œuvre du contrôleur financier.

Pour le Professeur DIOUKHANE, la question de la responsabilité du contrôleur financier est définitivement réglée, à la fois par la jurisprudence et les textes, qui rendent possible la mise en cause de cet agent en raison des actes irréguliers commis dans l'exercice de ses fonctions. Mais, cette responsabilité peut-être mise en jeu, notamment selon les procédures sanctionnant les fautes de gestion.

A la suite des débats, le Professeur YONABA est revenu sur les modalités pratiques du contrôle administratif effectué par les inspections. Il a expliqué qu'il s'agit d'un contrôle interne qui est contradictoire et collégial.

Son caractère contradictoire oblige l'inspecteur à utiliser un document comprenant trois colonnes :

- la 1^{ère} colonne est réservée aux constats de l'inspecteur ;
- la 2^{ème} aux explications ou justifications du contrôlé ;
- la 3^{ème} aux conclusions du contrôleur.

Son caractère collégial exige que l'inspecteur le soumette à l'ensemble de ses collègues, qui en discutent en assemblée générale. Il a conclu sur ce point en affirmant que le contrôle doit être démocratique pour donner à la personne contrôlée la faculté de s'expliquer.

Le Professeur YONABA a ensuite abordé le sous-thème relatif au contrôle juridictionnel. Il a annoncé qu'il l'examinera en trois points : l'historique, la situation actuelle et les attributions du juge des comptes.

Pour le premier point, il a rappelé que nos Etats ont hérité de la colonisation un ordonnancement juridique qu'ils ont largement repris. Ce mimétisme institutionnel a donné lieu à la création des Cours Suprêmes au lendemain des indépendances. Ces Hautes juridictions ont

comporté en leur sein des Chambres ou Sections des comptes, dont la mise en place a été progressive et souvent difficile.

Pour ce qui est des Cours des comptes, il a souligné que leur mise en place est récente. Et, s'appuyant sur le cas de la Cour des comptes du Burkina Faso, il a mis en exergue les difficultés de son émergence dues à l'absence de volonté politique, à l'insuffisance de la formation des magistrats mais surtout, au caractère peu attractif du statut du juge financier.

Il en conclut que la mise en place des Cours de comptes est une longue histoire. Le cadre juridique est bien tracé mais il reste à améliorer le fonctionnement de ces Cours.

Sur ce, la parole a été donnée aux participants qui ont retracé les péripéties de la création de leurs juridictions financières respectives.

Les travaux de la journée ont pris fin à 15 h 30 mn.

Les participants

FORMATION DES MAGISTRATS DES JURIDICTIONS FINANCIERES NATIONALES ET REGIONALES

THEME : LE CONTROLE ADMINISTRATIF ET JURIDICTIONNEL

Session du 26 au 30 octobre 2009

Rapport de la journée du 28 octobre 2009

Les travaux se sont poursuivis ce jour mercredi 28 octobre 2009 sur le sous thème du contrôle juridictionnel, avec un exposé du Professeur YONABA portant sur la situation actuelle des juridictions financières ainsi que sur leurs attributions.

S'appuyant sur l'exemple du Burkina Faso qui s'est doté d'une Cour des comptes conformément aux textes de l'UEMOA, il a relevé que le modèle adopté s'inspire du modèle français dont la naissance remonte à la loi de 1807. Dans ce système, le juge financier a juridiction sur les comptables publics. Il assiste le gouvernement et le parlement dans l'exécution de la loi de finances, mais il est à « équidistance des pouvoirs exécutif et législatif », selon l'expression du Conseil constitutionnel français.

A côté de ce modèle, il en existe deux (02) autres qui sont :

- l'Institution autonome dépourvue de pouvoir juridictionnel (modèles américain, allemand et canadien) ;
- l'Institution administrative à la disposition du parlement (modèle belge).

Revenant au cas burkinabè, il a relevé que la Haute juridiction des comptes est organisée en trois (03) chambres :

- la Chambre chargée du contrôle des opérations de l'Etat ;
- la Chambre chargée du contrôle des opérations des collectivités locales ;
- la Chambre chargée du contrôle des entreprises publiques, de certaines institutions et de projets de développement.

Elle est composée de magistrats de formation et d'agents provenant du ministère de l'Economie et des Finances.

Le ministère public est exercé par un procureur général assisté d'un commissaire du gouvernement. La Cour des comptes est dotée d'un Greffe central.

L'animateur a soutenu que cette physionomie est pratiquement le lot commun de nos juridictions financières qui réunissent toutes ces compétences.

La présentation de ce point a suscité des débats, qui ont porté sur le rôle du commissaire du gouvernement auprès du procureur général, l'harmonisation des textes et le modèle idéal.

En réponse à ces interrogations, le Professeur YONABA a précisé que le commissaire du gouvernement est le commissaire de la légalité. Son existence est considérée comme un outil de bonne gouvernance. S'agissant de l'harmonisation, il a rappelé que des institutions comme l'UEMOA, la CEMAC et l'ERSUMA œuvrent dans ce sens. Sur le modèle de Cour des comptes distincte de la Cour de discipline budgétaire et le modèle de Cour des comptes et de discipline budgétaire, il a estimé que le choix relève de la souveraineté de chaque Etat.

Le Professeur DIOUKHANE, intervenant sur ce point, a marqué sa préférence pour le modèle d'une juridiction ayant à la fois compétence sur les ordonnateurs et sur les comptables. Il a rappelé que le modèle français, avec la distinction Cour des comptes et Cour de discipline budgétaire, est critiqué, même en France. Il a estimé que les dispositions de l'article 77 de la Directive 05/97 de l'UEMOA relative aux lois de finances prévoient la création d'une Cour des comptes ayant juridiction sur les ordonnateurs et sur les comptables.

Après avoir répondu aux questions des participants, le Professeur YONABA a poursuivi sa communication par la présentation du troisième point relatif aux attributions du juge des comptes, dont les compétences sont au nombre de trois (03) :

- le jugement des comptes des comptables patents et celui des comptables de fait. Cette activité est devenue effective depuis une période récente ;
- l'assistance aux pouvoirs publics, qui est matérialisée par le rapport sur l'exécution de la loi de finances ;
- l'information des citoyens, par la publication d'un rapport public annuel, qui est apparue avec le développement considérable de la société civile.

En conclusion, au regard de l'expérience de la Cour des comptes du Burkina Faso, il a relevé l'existence d'un certain nombre de difficultés au sein de la plupart des juridictions financières.

C'est d'abord le statut des magistrats qui ne garantit pas une carrière attractive. Il estime à cet effet que la spécificité de la magistrature financière n'est pas appréciée à sa juste valeur par les décideurs politiques.

Il y a ensuite la collaboration du juge des comptes avec les autres institutions de contrôle ainsi que la délimitation de leurs compétences respectives. C'était le cas de l'Inspection générale d'Etat (IGE) et de la Cour des comptes au Burkina Faso et vraisemblablement entre le Bureau de vérificateur (BV) et le Juge des comptes au Mali.

Enfin, il ajoute à ces problèmes, la question de l'évolution des juridictions financière relativement à leur maintien dans le sillage du modèle français.

Les participants, qui se sont exprimés à la suite de l'animateur, sont revenus sur l'assistance aux pouvoirs publics ; la publication des rapports publics annuels ; l'apurement des comptes et les modalités de contrôle des comptes des établissements publics.

En répondant à la question de l'apurement des comptes, le Professeur YONABA a soutenu que la solution politique par la voie législative (amnistie), outre qu'elle est inadaptée, pourrait être mal acceptée par l'opinion publique. Pour le cas des établissements publics, seule l'existence d'un comptable public ayant la qualité de comptable principal justifie la compétence du juge financier à juger les comptes.

Le rapport des travaux de la journée du mardi 27 octobre 2009 a été, après amendements, adopté par les participants au cours de la mi-journée.

Les travaux de la journée ont pris fin à 15 h 30 mn.

Les participants

**FORMATION DES MAGISTRATS DES JURIDICTIONS
FINANCIERES NATIONALES ET REGIONALES**

**THEME : LE CONTROLE ADMINISTRATIF ET
JURIDICTIONNEL**

Session du 26 au 30 octobre 2009

Rapport de la journée du 29 octobre 2009

A la reprise des travaux de la journée du 29 octobre 2009, le Professeur YONABA a pris la parole en soulignant que par contrôle des autres juridictions, il faut comprendre le contrôle des institutions qui, en France, gravitent autour de la Cour des comptes et qui font le même travail. C'est le cas de la Cour de la Discipline budgétaire et financière ainsi que des Chambres régionales et territoriales des comptes.

Leur présentation amènerait à évoquer leurs organisation et fonctionnement, étant entendu que la procédure suivie devant ces juridictions, et notamment devant les chambres des comptes, est la même que celle en vigueur devant la Cour des comptes.

Mais, le plus important, c'est d'aborder les procédures suivies devant le juge financier. Ce qui est l'objet de l'intervention du Professeur DIOUKHANE.

Ce dernier a d'emblée précisé que les règles qui gouvernent la procédure suivie devant le juge financier résultent des textes communautaires, des législations nationales et de la jurisprudence en précisant concernant cette dernière, qu'il s'est appuyé davantage sur la jurisprudence française, faute d'une jurisprudence digne de ce nom en la matière, dans nos différents pays.

Mais avant d'aborder le fond de la question, il a rappelé qu'à côté du contrôle administratif entendu au sens de contrôle interne à l'administration, il y a le contrôle juridictionnel exercé par une juridiction.

Il a précisé que le contrôle juridictionnel fait intervenir des juges occasionnels, le Conseil d'Etat et le Conseil Constitutionnel à côté de la juridiction financière.

Pour définir le contenu du contrôle juridictionnel, il s'est référé à l'article 69 de la directive 05/97 relative aux lois de finances d'après lequel ce contrôle comporte le jugement des comptes, le contrôle de la gestion, la sanction de la faute de gestion et le contrôle de l'exécution des lois de finances.

Pour son exposé, l'animateur a déclaré se limiter aux contrôles qui débouchent sur des décisions revêtues de la chose jugée, à savoir le contrôle des comptes des comptables publics et le contrôle de la gestion des budgets.

Il a toutefois précisé que ce dernier ne sera pas traité, faute de temps.

Le point relatif au contrôle des comptes, objet de sa présentation a été articulé en deux points : le contrôle des comptables patents et le contrôle des comptables de fait.

Concernant le premier aspect, il a d'abord évoqué les contrôles pouvant déboucher sur la responsabilité personnelle et pécuniaire avant d'insister sur les procédures mises en œuvre pour l'engager.

Sur les contrôles auxquels le comptable est tenu, il a d'abord exposé ceux que ce dernier effectue en matière de dépenses en sa qualité de payeur.

Ils sont sériés en deux cas :

- les cas certains : qualité de l'ordonnateur, exacte imputation de la dépense, disponibilité des crédits, la validité de la créance, la production des pièces justificatives, l'intervention des contrôles préalables ;
- et les cas hypothétiques : contrôle de la sincérité, de l'utilité publique et de la légalité de la dépense.

En sa qualité de caissier il a précisé que le comptable doit s'assurer du caractère libératoire du paiement et l'application des règles de la compensation et de la prescription.

Le Professeur YONABA qui a pris la parole a expliqué la philosophie qui sous tend ce contrôle et l'évolution qui y est constatée.

Reprenant la parole, M. DIOUKHANE a poursuivi sur la procédure de mise en jeu de la responsabilité des comptables publics en précisant les contours et les étapes de cette procédure.

Sur le premier point, il a surtout insisté sur les caractères écrit et contradictoire de la procédure.

Il a fait remarquer que ces règles pour la plupart sont supprimées dans les pays européens sous l'effet de la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme fondée sur la notion de procès équitable. Et nos juridictions a-t-il précisé, ont tous les outils pour aller dans le sens de cette évolution puisque la déclaration universelle des droits de l'homme de 1948 qui est intégrée dans nos ordres juridiques a consacré ce principe.

S'agissant des étapes, il a rappelé que la procédure commence avec le dépôt des comptes en état d'examen, se poursuit avec l'instruction et se termine avec le prononcé d'une décision qui peut être :

- un arrêt « blanc » ;
- un arrêt de débet ;
- ou un arrêt de décharge.

En vertu de la nouvelle directive, le juge des comptes a désormais un délai de cinq ans pour statuer.

Il a conclu sur la première partie en évoquant les voies de recours ouvertes contre la décision rendue et prenant l'exemple du Sénégal, il a cité la révision et le pourvoi en cassation.

Dans la deuxième partie de son exposé, le Professeur DIOUKHANE a traité de la gestion de fait. Il a expliqué la notion de gestion de fait en donnant les conditions de son établissement et son périmètre.

Il a ensuite abordé la procédure qui se décline en trois étapes :

- l'ouverture de l'instance ;
- la déclaration de gestion de fait et ;
- l'apurement du compte de la gestion de fait.

Les débats qui ont suivi cet exposé ont porté essentiellement sur le contrôle de la légalité de la dépense par le comptable, l'institution d'un délai pour juger le compte de gestion par la nouvelle directive, les voies de recours, la théorie des mandats fictifs, le délai et les modalités de la prescription, la question de la reconnaissance de l'utilité publique des dépenses et la production des pièces justificatives dans le cas d'un paiement à régulariser.

Après avoir répondu aux questions posées, M. DIOUKHANE a distribué des cas pratiques à examiner à la prochaine séance.

Le rapport des travaux de la journée du mardi 28 octobre 2009 a été, après amendements, adopté par les participants au cours de la mi-journée.

Les travaux de la journée ont pris fin à 16 h 10 mn.

Les participants

**RAPPORT GENERAL DE LA SESSION FORMATION DES
MAGISTRATS DES JURIDICTIONS FINANCIERES NATIONALES
ET REGIONALES
THEME : LE CONTROLE ADMINISTRATIF ET JURIDICTIONNEL
DES FINANCES PUBLIQUES**

Porto-Novo, du 26 au 30 octobre 2009

Du lundi 26 au vendredi 30 octobre 2009, s'est tenue à l'ERSUMA, la session de formation destinée aux magistrats des juridictions financières nationales et régionales de l'espace OHADA sur le thème « le contrôle administratif et juridictionnel des finances publiques ».

Placée sous l'égide de l'OHADA, cette rencontre a vu la participation de magistrats de juridictions financières du Burkina Faso, du Cameroun, du Centrafrique, du Congo (Brazzaville), du Gabon, du Niger, du Sénégal, du Togo, de l'UEMOA et de la CEMAC.

L'objectif visé était le renforcement des capacités des participants en matière de contrôle des finances publiques en général et, plus particulièrement dans la maîtrise des procédures applicables au sein des juridictions financières.

L'ouverture des travaux a été présidée par Monsieur Mathias P. NIAMBEKOUDOGOU, Directeur général de l'ERSUMA, assisté de Monsieur Médard Désiré BACKIDI, Directeur des études et des stages et des deux formateurs, les professeurs Salif YONABA, Agrégé des facultés de droit, Professeur à l'UFR/Sciences Juridiques et Politiques de l'Université de Ouagadougou (Burkina Faso), et Abdourahmane DIOKHANE, Maître de Conférences à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques de l'Université Cheick Anta DIOP de Dakar, Commissaire de droit près la Cour des comptes du Sénégal.

Dans son mot d'ouverture, Monsieur le Directeur général a d'abord souhaité la bienvenue aux participants avant de situer les enjeux du thème qui ont trait, selon lui, à la bonne gouvernance et à une exigence démocratique dont l'origine remonte au 18^{ème} siècle en France.

Pour terminer, il a rappelé les différents types de contrôles et les objectifs assignés à la session.

Après le mot d'ouverture, les participants ont été invités par Monsieur le Directeur des études et des stages à se présenter et à exprimer leurs attentes.

Messieurs Abdourahmane GHOSMANE, Conseiller à la Chambre des comptes et de discipline budgétaire de la Cour suprême du Niger et Cheikh LEYE, Conseiller à la Chambre des affaires budgétaires et financières de la Cour des comptes du Sénégal, ont été désignés en qualité de rapporteurs.

Deux (02) sous-thèmes ont été abordés au cours des travaux, à savoir :

- le contrôle administratif;
- le contrôle juridictionnel.

⋮

Au cours de la première journée, le lundi 26 octobre 2009, le sous-thème relatif au contrôle administratif a été abordé par le professeur YONABA qui a présenté la théorie générale du contrôle, en définissant le concept, ses objectifs et ses différentes acceptions.

Il a ensuite rappelé la classification des différents types de contrôles et indiqué les différents corps et organes de contrôles.

Enfin, il a évoqué le contrôle interne et le contrôle externe et a insisté sur les avantages et les inconvénients du contrôle a priori et du contrôle a posteriori.

Au deuxième jour de la session, le mardi 27 octobre 2009, le professeur YONABA, a poursuivi sa communication sur le sous-thème du contrôle administratif. Il l'a abordé sous l'angle du contrôle administratif interne exercé par le contrôleur financier et les comptables publics.

A la suite des débats, il est revenu sur les modalités pratiques du contrôle administratif effectué par les inspections.

Le deuxième sous-thème relatif au contrôle juridictionnel a été introduit par l'animateur. Il a introduit le deuxième sous-thème qu'il l'examinera en trois points : l'historique, la situation actuelle et les attributions du juge des comptes.

Abordant le premier, il a retracé les péripéties de la création des juridictions financières qui ont été inspirées du modèle français.

Leur mise en place a été progressive et souvent difficile. Et aujourd'hui les contours de leur cadre juridique sont bien cernés mais beaucoup reste à faire pour améliorer leur fonctionnement.

Au cours de la troisième journée du mardi 28 octobre 2009, les formateurs, Professeurs YONABA et DIOUKHANE ont poursuivi leurs communications sur le sous-thème du contrôle juridictionnel, en débutant par un exposé du Professeur YONABA portant sur la situation actuelle des juridictions financières ainsi que leurs attributions.

Il a présenté les différents modèles qui existent et décrit l'organisation et le fonctionnement de la Cour des comptes du Burkina Faso qui est composée de magistrats du siège, d'un ministère public et d'un greffe central.

Selon lui, cette physionomie est commune à nos juridictions financières de l'espace francophone qui réunissent les mêmes compétences que celle du Burkina Faso.

S'agissant des attributions du juge des comptes, il relève trois types de compétences(03) :

- le jugement des comptes des comptables patents et celui des comptables de fait ;
- l'assistance aux pouvoirs publics;
- l'information des citoyens, par la publication d'un rapport public annuel.

Il conclut en relevant les difficultés auxquelles sont confrontées les juridictions financières, notamment le statut des magistrats financiers peu attractifs et la concurrence des autres institutions de contrôle.

Dans tous les cas, le maintien des juridictions financières dans le sillage du modèle français est une question qui mérite réflexion.

Au cours de la quatrième journée le jeudi 29 octobre 2009, le professeur DIOUKHANE est largement revenu sur le contrôle des comptables patents et celui des comptables de fait.

Il a développé son exposé sur les contrôles pouvant déboucher sur la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable patent ainsi que sur les procédures mises en œuvre pour l'engager.

Il a ensuite traité de la gestion de fait en axant sa présentation sur la notion de gestion de fait et sur la procédure qui lui est imposable.

Les travaux de la journée du 30 octobre 2009 ont été consacrés :

- d'une part, aux travaux en ateliers et à la résolution des cas pratiques qui ont porté sur l'ensemble des thèmes abordés de manière générale et, plus particulièrement, sur la responsabilité du comptable et sur la gestion de fait ;
- d'autre part, à l'adoption du rapport des travaux de la journée du 29 octobre 2009 ;
- et, enfin, à la cérémonie de clôture.

Fait à Porto-Novo, le 30 octobre 2009

Les participants.

**SESSION DE FORMATION DES MAGISTRATS DES
JURIDICTIONS FINANCIERES**

***THEME : LE CONTROLE ADMINISTRATIF ET
JURIDICTIONNEL DES FINANCES PUBLIQUES***

Session du 26 au 30 octobre 2009

Mot du Directeur général de l'ERSUMA

- ✓ Messieurs les Professeurs Salif YONABA, Agrégé des facultés de droit, Professeur à l'UFR/Sciences Juridiques et Politiques de l'Université de Ouagadougou (Burkina Faso), Abdourahmane DIOUKHANE, Maître de Conférences à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques de l'Université Cheick Anta DIOP de Dakar, Commissaire de droit près la Cour des comptes du Sénégal ;
- ✓ Mesdames, Messieurs, les Magistrats des Hautes Juridictions financières ;
- ✓ Mesdames, Messieurs, les membres du personnel de l'ERSUMA ;

L'Ecole Régionale Supérieure de la Magistrature (ERSUMA), dans le cadre de la diversification des thèmes de son programme pédagogique et, partant, de l'élargissement de son public cible, a inscrit pour la première fois à son programme, « le contrôle des finances publiques » à l'intention des membres des Hautes juridictions financières créées dans l'espace OHADA.

Nous sommes partis du constat que si l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA), principalement centrée sur la sécurité juridique et judiciaire des activités économiques, a établi des règles de droit privé économique pour une bonne gouvernance des entreprises, ces entreprises peuvent s'épanouir ou se scléroser selon qu'elles exercent leurs activités dans des Etats pratiquant ou non la bonne gouvernance.

Or, le thème de la bonne gouvernance est constamment évoqué et même invoqué dans nos Etats. Si la gouvernance politique ne relève pas de la compétence des magistrats des Hautes juridictions financières que vous êtes, il nous a paru, d'une certaine utilité sinon d'une utilité certaine, de vous convier à cette rencontre d'échanges, du donner et du recevoir, pour évaluer dans quelle mesure la bonne gouvernance proclamée est

concrètement vécue dans la gestion des ressources et dans le contrôle des finances publiques de nos Etats respectifs.

Mesdames, Messieurs les Séminaristes,
Messieurs les Formateurs,

Permettez-moi, de vous souhaiter, en mon nom personnel et en celui de l'ensemble du personnel de l'ERSUMA, la bienvenue en terre béninoise d'hospitalité, et principalement à Porto-Novo, la ville aux trois (03) noms, ancienne porte nouvelle de l'esclavage, que nous considérons comme l'actuelle porte nouvelle de l'expansion du droit OHADA et des droits communautaires.

L'ERSUMA ne ménagera aucun effort pour que votre séjour soit agréable, paisible et instructif. Elle vous prie de bien vouloir excuser votre information tardive et la brusquerie de votre mise en route. Nous vous assurons que cette situation est due à un surcroît d'activités : tenue d'une session la semaine dernière, préparation de la présente session et de celle de notre Conseil d'administration, réunion d'un Comité des experts OHADA, sans oublier les autres tâches administratives.

Mesdames, Messieurs les Séminaristes,

Le principe du contrôle des finances publiques, vous le savez, est une conquête de la Révolution française de 1789, qui a décrété que l'impôt doit être consenti en toute connaissance de cause et, a en conséquence, institué le droit de demander des comptes à l'administration pour la gestion des ressources financières mises à sa disposition.

Le contrôle peut, schématiquement, être exercé à priori ou à posteriori. Le contrôle à priori, encore appelé contrôle préventif ou préalable des comptes, est exercé par le contrôleur financier. Il s'agit d'un contrôle administratif. Le contrôle à posteriori, appelé contrôle répressif ou curatif, quant à lui, est exercé au plan administratif par des corps de contrôle de l'Etat (Inspection générale de finances, Inspections des autres ministères, Inspection générale d'Etat au Burkina Faso, Bureau du Vérificateur au Mali), et au plan juridictionnel par les Hautes juridictions financières (Cours ou Chambres des comptes), les juridictions administratives (Tribunaux administratifs, Chambres administratives ou Conseils d'Etat) et enfin les juridictions judiciaires statuant dans les matières pénales ou civiles. Le contrôle politique des finances publiques

devant les représentations nationales (Assemblées nationales), pourra être évoqué à des fins purement scientifiques et/ou académiques.

Les objectifs poursuivis à l'organisation de la présente session sont de permettre aux participants de :

- Echanger sur leurs pratiques et sur les textes législatifs ou réglementaires en matière de contrôle budgétaire dans leurs Etats respectifs ;
- Rechercher les meilleurs moyens pour le renforcement de la discipline et de la transparence dans l'exécution budgétaire ;
- Maîtriser les procédures de mise en cause de la responsabilité des comptables publics, des administrateurs de crédits et des ordonnateurs de dépenses ;
- Contribuer efficacement à la lutte contre la corruption et la mauvaise gouvernance économique.



Mesdames, Messieurs les séminaristes,

Pour atteindre ces ambitieux objectifs, l'ERSUMA s'est entourée des services et de l'expertise de deux Enseignants d'Universités, spécialistes des finances publiques, dont l'un est en fonction dans une Haute juridiction financière, les Professeurs Salif YONABA du Burkina Faso et Abdourahmane DIOUKHANE du Sénégal.

Nous ne doutons point qu'ils pourront satisfaire votre curiosité. Nous espérons surtout que de vos échanges interactifs résulteront sur un enrichissement mutuel, à même de renforcer la pratique du contrôle des finances publiques, pour une préservation et une bonne utilisation de nos ressources, et, partant, l'essor de nos économies qui est la motivation principale de la création de l'OHADA.

En vous priant de bien vouloir accepter nos sincères excuses, pour les imperfections qui viendraient à être constatées, çà et là, je déclare ouverte la session de formation des magistrats des Hautes juridictions financières sur le thème du : « contrôle administratif et juridictionnel des finances publiques ».

Merci de votre bonne et bienveillante attention.



Mathias P. NIAMBERGUE
Directeur général de l'ERSUMA

**FORMATION DES MAGISTRATS DES JURIDICTIONS FINANCIERES NATIONALES
ET REGIONNALES DE L'ESPACE OHADA**

Le contrôle administratif et juridictionnel des finances publiques

du 26 au 30 octobre 2009

FORMATEURS

PAYS	NOM ET PRENOMS	FONCTION	ADRESSES COMPLETES
BURKINA FASO	YONABA Salif	Professeur Agrégé des facultés de droit, Enseignant à l'UFR / Sciences Juridiques et Politiques de l'Université de Ouagadougou	03 B. P. 7021 Ouagadougou 03 Tél. : (226) 50.37.05.67 E-mail : salif_yonaba@univ-ouaga.bf
SENEGAL	DIOUKHANE Abdourahmane	Commissaire du droit près la Cour des comptes, Maître de Conférence à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques de l'Université Cheick Anta Diop de Dakar,	B. P. 9097 Dakar-Peytavin Tél. :(221) 33.849.40.01 (221) 77.536.14.50 E-mail : adioukhane@courdescomptes.sn

**FORMATION DES MAGISTRATS DES JURIDICTIONS FINANCIERES NATIONALES
ET REGIONNALES DE L'ESPACE OHADA**

Le contrôle administratif et juridictionnel des finances publiques

du 26 au 30 octobre 2009

PAIS ORGANISMES	NOM DE PRENOMS	FONCTION	ADRESSE ET COORDONNEES
BENIN			
BURKINA FASO	SAMTOUMA Rabassia	Conseiller à la Cour des comptes	01 BP 2534 Ouagadougou 01 Tél. : (226) 50.30.36.00/01/02 50.43.68.16 Cell. : (226) 70.25.33.06 E-mail : rabasam52@yahoo.fr
	BARRY Boureima	Conseiller à la Cour des comptes	09 Bp 1376 Ouagadougou 09 Tél. : (226) 50.30.36.01 / 50.37.05.48 Cell. : (226) 70.12.92.50 E-mail : boureima_barry@yahoo.fr
	KAFANDO Victor	Conseiller à la Chambre chargée des opérations de l'Etat	01 BP 2534 Ouagadougou 01 Tél. : (226) 50.30.36.00/01/02 50.43.70.29 Cell. : (226) 70.42.40.85 E-mail : victorkafando@yahoo.fr

FORMATION DES MAGISTRATS DES JURIDICTIONS FINANCIERES NATIONALES ET REGIONNALES DE L'ESPACE OHADA

Le contrôle administratif et juridictionnel des finances publiques

du 26 au 30 octobre 2009

PAYS/ ORGANISMES	NOM ET PRENOMS	FONCTION	ADRESSES COMPLETES
CAMEROUN	Mme MBARGA Jeanne d'Arc	Conseiller à la Chambre des comptes	Tél. : (237) 22.22.30.04 Cell. : (237) 99.18.13.77
	M. NDONGO ETAME David	Conseiller à la Chambre des comptes	Tél. : (237) 22.22.29.77 Cell. : (237) 99.99.00.17
	DJOKO André	Conseiller-Maître à la Chambre des comptes	Tél. : (237) 22 22.29.96 Cell. : (237) 77.84.14.40 E-mail : andrewdjoko55@yahoo.fr
CENTRAFRIQUE	BINDOUMI Joseph	Conseiller à la Chambre sociale de la Cour de cassation	Cell. : (236) 75.50.76.74 E-mail : bindoumi05@yahoo.fr
	M. MOROMBAYE Paul- Tony	Président de la Chambre civile et commerciale de la Cour de cassation	Tél. : (236) 21.61.28.06 Cell. : (236) 70.46.05.32 / 75.06.53.18 E-mail : morpaul51@yahoo.fr
	M. MBOMI-SIOPATHIS Jean-Claude	Conseiller à la Chambre civile et commerciale de la Cour de cassation	Cell. : (236) 70.17.89.29 / 75.75.24.51 E-mail : jcmsiopathis@yahoo.fr
COMORES			

**FORMATION DES MAGISTRATS DES JURIDICTIONS FINANCIERES NATIONALES
ET REGIONNALES DE L'ESPACE OHADA**

Le contrôle administratif et juridictionnel des finances publiques

du 26 au 30 octobre 2009

PAYS/ ORGANISMES	NOM ET PRENOMS	FONCTION	ADRESSE COMPLETES
CONGO (BRAZZAVILLE)	MABOUNDA MANGANDZA Jean Marie	Président de la Chambre chargée du contrôle des entreprises d'Etat et des sociétés mixtes	Cell.: (242) 538.21.07 E-mail : maboundajmarie@yahoo.fr
	TIELE GAMBIA Anselme Dieudonné	Conseiller à la Cour des comptes et de discipline budgétaire	Cell. : (242) 551.1068 Cell. : (242) 679.39.51 E-mail : ansetiele@courdescomptes-cg.org
	MACOSSO Emilie Pauline épse LIMBONGO NGOKA	Conseiller à la Cour des comptes et de discipline budgétaire, Chambre du budget de l'Etat	BP 13781 Brazzaville Cell. : (242) 569.31.04 E-mail : maclim04@yahoo.fr
COTE D'IVOIRE			
GABON	M. MAGANGA- BAKITA Pierre	Président de Chambre à la Cour des comptes	BP 752 Libreville Tél. : (241) 70.31.43 Cell. : (214) 07.38.94.37 E-mail : mag_b2003@yahoo.fr
	M. MENGUE-ME- NDJOUNG Isidore	Président de Chambre à la Cour des comptes	BP 5153 Libreville Tél. : (241) 70.54.15 Cell. : (214) 05.92.24.09 Cell. : (241) 07.08.21.93
	YEBE Armand	Conseiller référendaire à la Chambre provinciale des comptes de Mouila	BP 590 Mouila Cell. : (214) 07.33.34.94
GUINEE (CONAKRY)			

FORMATION DES MAGISTRATS DES JURIDICTIONS FINANCIERES NATIONALES ET REGIONNALES DE L'ESPACE OHADA

Le contrôle administratif et juridictionnel des finances publiques

du 26 au 30 octobre 2009

PAYS/ ORGANISMES	NOM ET PRENOMS	FONCTION	ADRESSES COMPLETES
GUINEE BISSAU			
GUINEE EQUATORIALE			
MALI			
NIGER	NOUHOU DIALLO Mohamadou Albachir	Conseiller à la Chambre des comptes et de discipline budgétaire de la Cour Suprême	BP 613 Niamey Tél. : (227) 20.74.26.36 / 21.66.23.66 Cell. : (227) 96.88.45.10 / 93.93.01.72 E-mail : chambredescomptesniger@yahoo.fr E-mail nouhouciallom@yahoo.fr
	MALAM MOUSSA Ibrahim	Substitut général près la Cour Suprême	Tél. : (227) 20.74.26.36 Cell. : (227) 96.97.85.72/ 90.43.34.62 E-mail : ibram555@yahoo.fr
	GHOUSMANE Abdourahamane	Conseiller à la Chambre des comptes et de discipline budgétaire de la Cour Suprême	BP 613 Niamey Tél. : (227) 20.74.26.36 / 21.68.88.90 Cell. : (227) 96.97.99.02 E-mail : aghousmane@yahoo.fr

FORMATION DES MAGISTRATS DES JURIDICTIONS FINANCIERES NATIONALES ET REGIONNALES DE L'ESPACE OHADA

Le contrôle administratif et juridictionnel des finances publiques

du 26 au 30 octobre 2009

PAYS/ ORGANISMES	NOM ET PRENOMS	FONCTION	ADRESSES COMPLETES
SENEGAL	GOMIS Vincent	Commissaire du droit adjoint à la Cour des Comptes	Tél. : (221) 33.849.40.86 Cell. : (221) 77.536.14.56 E-mail : cenvingo@hotmail.com
	LEYE Cheikh	Conseiller à la Chambres des affaires budgétaires et financières de la Cour des Comptes	Tél. : (221) 33.849.40.12 Cell. : (221) 77.559.69.71 E-mail : kheuchleye@yahoo.fr
	MBODJI Amadou BA	Conseiller à la Chambres des affaires administratives et des collectivités locales de la Cour des Comptes	Tél. : (221) 33.849.40.73 Cell. : (221) 77.562.63.83 E-mail : bambodj@yahoo.fr
TCHAD			
TOGO	ASSARE-KOKOU Kossi Dziédrzom	Inspecteur des finances	08 BP 80551 Lomé Tél.: (228) 261.27.57 Cell. : (228) 946.78.82 E-mail : takod7@yahoo.fr
	AKAKPO Kossi Akomingny	Avocat général près la Cour des comptes	Cell. : (228) 904.92.70 E-mail :
	AGBA Anani Kossi	Avocat général près la Cour des comptes	Tél. : (228) 232.05.97 Cell. : (228) 904.73.39 E-mail : agbakosian@yahoo.fr

**FORMATION DES MAGISTRATS DES JURIDICTIONS FINANCIERES NATIONALES
ET REGIONNALES DE L'ESPACE OHADA**

Le contrôle administratif et juridictionnel des finances publiques

du 26 au 30 octobre 2009

PAYS/ ORGANISMES	NOM ET PRENOMS	FONCTION	ADRESSES COMPLETES
UEMOA	M. DOSSI André	Conseiller à la Cour des comptes de l'UEMOA	01 BP 543 Ouagadougou 01 Tél. : (226) 50.46.98.54 E-mail : cour.comptes@uemoa.int
	COMLANVI Bertin	Vérificateur à la Cour des comptes de l'UEMOA	01 BP 543 Ouagadougou 01 Tél. : (226) 50.46.98.54 Cell. : (226) 71.26.89.75 E-mail : bcomlanvi@yahoo.fr E-mail : cour.comptes@uemoa.int
CEMAC	TESKA DJAKSAM	Inspecteur du Trésor, Juge à la Chambre des comptes de la Cour de justice de la CEMAC	Cell. : (235) 626.89.22
	MPAGA Lucien Jean Bernard	Magistrat, Juge à la Chambre des comptes	Tél. : (235) 921.04.37 E-mail : lucienmpa@yahoo.fr